



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10469.720262/2007-25
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.183 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 11 de fevereiro de 2014
Assunto CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA
Recorrente F. NUNES FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casani de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

F. NUNES FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, Pernambuco, que manteve, em parte, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas ao ano-calendário de 2002, formalizadas a partir da imputação de omissão de receitas, caracterizada pelos seguintes fatos:

i) ausência de escrituração de resultados decorrentes de descontos de títulos, nos quais a Cersel (Cooperativa de Energia e Desenvolvimento Rural do Seridó) figurou como cedente ou como sacado (tabela 01, à fl. 52, infração 001);

ii) não contabilização de resultados decorrentes de operações de *factoring* operacionalizadas por meio do Banco BCN (tabela 02, à fl. 53 a 55, infração 001); e

iii) existência de saldos credores de caixa, verificados no próprio Razão analítico da conta Caixa (tabela 04, às fls. 63 a 68) e por decorrência da recomposição da referida conta contábil (estornos de reforços fictícios e cômputo dos valores das operações relativas a cheques recebidos da Cersel) - tabela 05, às fls. 69 a 74, infração 002.

Relativamente às operações de *factoring* que ocasionou a infração descrita no item “i” acima, na medida em que elas não foram contabilizadas e não transitaram por conta bancária de titularidade da fiscalizada, a autoridade fiscal entendeu que restou caracterizada a conduta dolosa, motivo pelo qual aplicou multa qualificada de 150%.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 884/1.042), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que teria decaído o direito de lançamento em relação aos fatos geradores correspondentes ao PIS e à COFINS dos meses de abril a maio de 2002;

- que deveriam ter sido deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício, os relativos ao processo nº 10469.720249/2007-76 e as despesas bancárias relativas à conta mantida no BCN (tabelas às fls. 900 a 903), cuja movimentação não fora contabilizada;

- que não teria ocorrido "reforço fictício de caixa", porquanto teriam sido contabilizadas todas as operações de *factoring* a crédito da conta caixa, o que restaria evidenciado pelas operações descritas às fls. 907 a 917;

- que no cálculo do saldo da conta caixa deveriam ter sido incluídos os valores dos pagamentos (relativos a operações de *factoring*) efetuados por meio da conta do BCN, consoante operações descritas às fls. 922 a 1005;

- que diversos lançamentos a crédito da conta caixa não refletiriam a efetiva saída de recursos, vez que não teriam sido contabilizados como entradas os descontos, os cheques sem fundos e os valores quitados, relativos a operações anteriores (relação de contratos às fls. 1011 e 1012);

- que algumas operações, inclusive, não refletiriam pagamento algum (relação da fl. 1009/1010), de forma que esses fatos deveriam ter sido considerados no cálculo do saldo da conta caixa;

- que deveriam ter sido considerados no cálculo do saldo da conta caixa (tabela 03, à fl. 56 a 62) os valores concernentes à liquidação das operações de *factoring*, visto que a contabilidade, erroneamente, não os teria consignado;

- que as provas documentais das liquidações referenciadas no item anterior não teriam sido apresentadas com a impugnação em virtude de os bancos não terem entregado, em tempo hábil, as informações solicitadas sobre as contas bancárias, o que configuraria "motivo de força maior", nos termos do § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que deveriam ter sido considerados no cálculo do saldo da conta caixa os valores dos créditos formalizados no processo nº 10469.720140/2007-39, relativos à omissão de receita, no montante de R\$ 323.737,18, haja vista que os concernentes recursos teriam transitado pelas contas bancárias da empresa, como teria afirmado a Fiscalização;

- que teria ocorrido cerceamento do direito de defesa por não ter sido especificado na tabela nº 2, às fls. 53 a 55, donde foram extraídos os seus dados;

- que teria sido indevida a aplicação da multa agravada (qualificada) por inexistir provas de que tenha havido qualquer ação ou omissão dolosa no sentido de ocultar do Fisco rendimentos tributáveis.

A contribuinte requereu, ainda, a realização de diligência.

Às fls. 1.044, consta um denominado TERMO DE ANEXAÇÃO DE OBJETO, datado de 16 de outubro de 2007, no qual a Delegacia da Receita Federal em Natal informa que anexou ao processo uma caixa contendo quatro volumes de diversos documentos, numerados de 01 a 1.342.

Atendendo solicitação efetuada por meio do Memorando de fls. 1.062, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em 25 de fevereiro de 2008, juntou ao processo os documentos de fls. 1.061/1.151, conforme registro às fls. 1.060 (diante de nova numeração do processo, a folha final é a de nº 1.152).

Às fls. 1.153/1.185, consta petição da contribuinte, com registro de recepção em 02 de maio de 2008 pela Delegacia da Receita Federal em Natal, solicitando o seu encaminhamento à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, bem como a documentação a ela anexada (fls. 1.186/1.304).

A documentação citada no parágrafo anterior foi juntada ao processo em 30 de maio de 2008, conforme registro apostado no documento de fls. 1.306.

Às fls. 1.307/1.334, consta petição da contribuinte, com registro de recepção em 27 de maio de 2008 pela Delegacia da Receita Federal em Natal, solicitando o seu encaminhamento à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, bem como a documentação a ela anexada (fls. 1.335/1.459). Referida documentação foi encaminhada para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife em 06 de junho de 2008, conforme Memorando de fls. 1.460, tendo sido juntada ao processo em 24 de julho de 2008, de acordo com registro feito citado documento.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, analisando os feitos fiscais, a peça de defesa e a documentação reunida posteriormente ao processo, decidiu, por meio do Acórdão nº. 11-23.847, de 19 de setembro de 2008, pela procedência parcial dos lançamentos.

O referido julgado restou assim ementado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DA INFRAÇÃO.

Não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa, por deficiência na descrição da infração, quando os fatos apurados, bem assim a legislação subsunsores, estão descritos de forma clara e completa no Quadro da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos os elementos necessários à formação da convicção da autoridade julgadora.

OMISSÃO DE RECEITA. OPERAÇÕES DE *FACTORING*. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.

A falta de escrituração contábil de operações de *factoring* evidencia omissão das respectivas receitas auferidas.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a indicação na escrituração de saldo credor de caixa.

Haja vista a omissão derivar de presunção relativa, eventuais erros ou omissões que, comprovadamente, operarem influência no saldo da conta caixa, devem ser considerados no cálculo da omissão.

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

O prazo para a constituição de crédito relativo às contribuições sociais, quando não há pagamento da dívida, é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em havendo pagamento, o prazo ~~extingue-se após cinco anos~~, a partir da data do fato gerador.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. NÃO COMPROVAÇÃO DO DOLO. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o agravamento da multa de ofício, com fundamento no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), quando não restar caracterizado o dolo, elementar dos tipos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito existente.

Em 15 de setembro de 2008, antes, portanto, de ter sido prolatada a decisão de primeira instância, a contribuinte atuada protocolizou na Delegacia da Receita Federal em Natal, Rio Grande do Norte, requerimento no sentido de que fossem encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife uma petição e documentos que anexara, para fins de juntada ao processo e apreciação (fls. 1.489/1.667). Referida documentação foi encaminhada para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife na mesma data, conforme Memorando de fls. 1.488.

Por meio de Memorando datado de 25 de setembro de 2008 (fls. 1.668), a Delegacia da Receita Federal em Natal encaminhou a petição e os documentos de fls. 1.669/1.720 à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, que, conforme registro às fls. 1.721, foram juntados ao processo em 06 de novembro de 2008.

Às fls. 1.724, consta novo Memorando da Delegacia da Receita Federal em Natal, datado de 17 de novembro de 2008, por meio do qual foram encaminhados, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, petição e documentos apresentados pela fiscalizada (petição e documentos – fls. 1.725/1.768). Referidos documentos foram juntados ao processo pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife em 1º de dezembro de 2008, conforme registro às fls. 1.769.

Por meio da empresa de correios e telégrafos (fls. 1.791), a contribuinte encaminhou, em 05 de fevereiro de 2009, novo conjunto de documentos (fls. 1.775/1.790), que, nos termos da comunicação de fls. 1.792, não foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, vez que o processo já havia sido julgado em primeira instância.

Às fls. 1.796, consta TERMO DE PEREMPÇÃO, lavrado com base no pressuposto de que a contribuinte não apresentara, no prazo regulamentar, recurso à instância superior.

Às fls. 1.801/1.802, identifica-se petição da contribuinte, dirigida ao Delegado da Receita Federal em Natal e datada de 12 de fevereiro de 2009, por meio da qual são apontados equívocos no demonstrativo de débito a ela encaminhado.

Irresignada com a decisão exarada em primeira instância, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 1.807/1.960, por meio do qual sustentou:

- a anulação da decisão de primeira instância, em virtude de cerceamento do direito de defesa, vez que não foram apreciados documentos, fatos e alegações apresentados na impugnação, em especial as complementações;
- a decadência do direito de constituir crédito tributário do PIS e da COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos no meses de abril e maio de 2002;
- a dedutibilidade das contribuições lançadas (PIS e COFINS) e dos juros incidentes, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- a dedutibilidade das contribuições lançadas no processo administrativo nº 10469.720249/2007-76 (PIS e COFINS) das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- a dedutibilidade das despesas bancárias pagas e incorridas que não foram contabilizadas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- ter havido apuração incorreta dos valores considerados improcedentes relativos à COFINS de maio de 2002;
- ter havido contabilização indevida, a crédito da conta CAIXA, de cobrança de R\$ 19.223,34, em 27 de dezembro de 2012, pelo Banco do Brasil, não computada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife;
- a nulidade da decisão de primeira instância em virtude da ausência de apreciação de alegações e documentos apensos às fls. 1.328/1.333, gerando, assim, cerceamento do direito de defesa;
- ter havido incorreções e conclusões equivocadas por parte da decisão recorrida, relativamente a pagamentos com cheques do Banco do Brasil relacionados a operações de FACTORING contabilizadas a crédito de CAIXA;
- ter havido apuração incorreta da movimentação da conta CAIXA;
- a nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, em virtude de ausência de apreciação de argumento trazido em sede de impugnação (Título VII, fls. 1.169/1.185 – “FATO SUPERVENIENTE AO LANÇAMENTO. DOS EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DOS SALDOS DAS CONTAS BANCOS CONTA MOVIMENTO E CAIXA, EM 31/12/2002”);
- a falta de justificativa para o indeferimento do pedido de diligência;
- ter havido contabilização de pagamentos de operações de FACTORING, a maior, a crédito de CAIXA, de forma indevida, e divergências entre “VALORES CONTABILIZADOS COMO PAGOS” e “VALORES EFETIVAMENTE PAGOS”.

À peça recursal, a contribuinte juntou os documentos de fls. 1961/1.993.

Às fls. 2003, consta despacho de encaminhamento a este Colegiado, datado de 26 de novembro de 2009, do qual releva destacar as seguintes informações:

i) a contribuinte foi cientificada da decisão exarada em primeira instância em 11 de fevereiro de 2009 (AR – fls. 1.795);

ii) o Recurso Voluntário foi apresentado em 27/02/2009, por via postal, sendo, assim, tempestivo; e

iii) em virtude da tempestividade do recurso interposto, foram tornados sem efeito o Termo de Perempção e a carta de cobrança de fls. 1.796/1.799.

Foram juntados aos autos, ainda, os seguintes documentos¹:

- Memorando da Delegacia da Receita Federal em Natal, datado de 22 de novembro de 2010 (fls. 4.392), por meio do qual são encaminhados a petição e os documentos de fls. 4.394/4.577;

- Memorando da Delegacia da Receita Federal em Natal, datado de 28 de dezembro de 2010 (fls. 4.579), por meio do qual são encaminhados a petição e os documentos de fls. 4.581/4.618;

- Memorando da Delegacia da Receita Federal em Natal, datado de 13 de dezembro de 2012 (fls. 4.821), por meio do qual são encaminhados a petição e os documentos de fls. 4.822/4.847.

Em atendimento à proposição apresentada em 05 de março de 2013 nos autos do processo administrativo nº 10469.720613/2008-89, conforme cópia do despacho anexada às fls. 4.848/4.849, foram distribuídos para fins de apreciação conjunta o citado processo nº 10469.720613/2008-89 e o de nº 10469.721334/2008-32.

Em sessão realizada em 06 de agosto de 2013, esta Primeira Turma Ordinária, por meio da Resolução nº 1301-000.142, resolveu converter o julgamento para que fosse apensado ao presente o processo administrativo nº 10469.720140/2007-39.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Em conformidade com o auto de infração de fls. 06/15, foram as seguintes as imputações feitas pela Fiscalização à contribuinte fiscalizada:

i) ausência de oferecimento à tributação dos resultados auferidos em operações de *factoring* com a Cooperativa de Energia e Desenvolvimento Rural do Seridó Ltda – CERSEL, tendo sido aplicada multa qualificada de 150% em virtude de tais operações não terem sido contabilizadas;

MONTANTE TRIBUTÁVEL APURADO:

30/06/2002 = R\$ 15.021,56

30/06/2002 = R\$ 20.526,55

30/09/2002 = R\$ 6.195,37

30/09/2002 = R\$ 16.769,48

31/12/2002 = R\$ 5.662,10

ii) ausência de oferecimento à tributação de receitas decorrentes de operações de *factoring*, extraídas de extratos bancários relativos à conta bancária não contabilizada (BANCO BCN S/A);

MONTANTE TRIBUTÁVEL APURADO:

30/06/2002 = R\$ 10.361,61

30/06/2002 = R\$ 4.475,55

30/06/2002 = R\$ 1.194,26

30/09/2002 = R\$ 4.026,58

30/09/2002 = R\$ 3.142,43

30/09/2002 = R\$ 16.732,80

31/12/2002 = R\$ 3.460,84

31/12/2002 = R\$ 13.279,70

31/12/2002 = R\$ 4.154,37

iii) omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de CAIXA, tendo sido detectadas as seguintes irregularidades na referida conta: a) saldos credores contabilizados; b)

ausência de contabilização das entradas e saídas de recursos referentes às operações realizadas com a Cooperativa de Energia e Desenvolvimento Rural do Seridó Ltda – CERSEL; e c) reforços fictícios de CAIXA, representados pela manutenção na referida conta de valores destinados a transferências e a cheques compensados.

MONTANTE TRIBUTÁVEL APURADO:

30/06/2002 = R\$ 190.656,21

30/06/2002 = R\$ 414.414,37

30/06/2002 = R\$ 72.316,60

31/12/2002 = R\$ 111.392,88

31/12/2002 = R\$ 7.398,39

31/12/2002 = R\$ 56.032,27

Em primeira instância, parte do crédito tributário constituído foi afastada, conforme descrição abaixo.

1. COFINS referente aos períodos de apuração de abril e maio de 2002, em razão de decadência (por não terem sido constatados pagamentos nos referidos meses a título de PIS, não foi reconhecida a decadência, eis que, no caso, foi aplicado o disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional);

2. redução da matéria tributável decorrente da imputação de SALDO CREDOR DE CAIXA, em virtude da constatação de erros e omissões nos registros contábeis – a contribuinte alegou, em sede de impugnação, que os lançamentos descritos às fls. 922/1005 (CRÉDITO DE CAIXA e DÉBITO DE TÍTULOS A PAGAR) refletiram pagamentos de operações de *factoring* que teriam sido efetivadas pela conta do BCN que não havia sido escriturada, o que teria afetado o saldo da CONTA CAIXA em virtude da falta de registro dos valores pagos (DÉBITO DE CAIXA e CRÉDITO DA CONTA BANCOS). No caso, a autoridade julgadora considerou como comprovado os lançamentos para os quais havia correspondência de valor e de data com os cheques emitidos do BCN. Analisando adendo à impugnação (fls. 1.066), acolheu ainda o argumento de que houve registros a CRÉDITO DA CONTA CAIXA equivocados, razão pela qual considerou os valores correspondentes na recomposição da referida conta contábil;

3. redução da multa qualificada de 150% para 75%, no caso da ausência de oferecimento à tributação dos resultados auferidos em operações de *factoring* com a Cooperativa de Energia e Desenvolvimento Rural do Seridó Ltda – CERSEL.

Por não terem ultrapassado o limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008, não foi interposto recurso de ofício por parte da autoridade julgadora de primeira instância.

Como regra, penso que a documentação apresentada após a interposição da peça impugnatória não deve ser apreciada por parte das autoridades julgadoras, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Entretanto, em determinadas circunstâncias em que existem indícios robustos de que a fiscalizada não dispôs de tempo hábil para efetuar as comprovações requisitadas pela autoridade fiscal, e que a documentação aportada ao processo após a defesa inaugural revela que, ao menos em parte, o crédito constituído contém inconsistências, entendo que tal documentação deva ser admitida e analisada.

No caso vertente, embora a ação fiscal tenha sido iniciada em 07 de julho de 2005 (fls. 79) e a sua finalização só tenha ocorrido em 28 de junho de 2007, isto é, praticamente dois anos depois, observo que, especificamente em relação aos fatos que serviram de suporte para parte das infrações imputadas pela Fiscalização, o tempo transcorrido entre a sua apuração e a conclusão do procedimento fiscal foi relativamente curto, senão vejamos:

i) os questionamentos acerca da cessão e resgate de título foram formalizados em 02 de fevereiro de 2007, conforme Termo de Intimação de fls. 205;

ii) as arguições sobre a conta BCN (não escriturada) e sobre os saldos credores de CAIXA foram formalizadas em 14 de março de 2007, conforme Termo de Intimação de fls. 215/216; e

iii) as constatações que serviram de suporte para a acusação de que houve reforço fictício do CAIXA foram apresentadas à contribuinte em 18 de junho de 2007, conforme Termo de fls. 553/554.

Considerada a natureza das infrações imputadas à Recorrente e a da atividade econômica por ela exercida, não resta dúvida que a investigação fiscal exigiu minuciosa análise dos registros contábeis da fiscalizada. Não obstante, constato que a contribuinte, embora tenha solicitado prorrogação do prazo para atendimento de algumas intimações, procurou atender a Fiscalização, apresentando esclarecimentos e documentos que julgava pertinentes.

Faço tais considerações para, primeiramente, acolher a documentação trazida pela autuada após a apresentação da peça impugnatória, e, em segundo, para converter o julgamento em diligência para que sejam empreendidas as verificações a seguir explicitadas.

Solicito que a unidade administrativa de origem promova a análise dos seguintes esclarecimentos e documentos:

A) os anexados às fls. 1.489/1.667, apresentados antes de ter sido prolatada a decisão de primeira instância, mas que não foram apreciados em sede de julgamento;

B) os anexados às fls. 1.669/1.720; 1.725/1.768; e 1.775/1.790;

C) os constantes da peça recursal, identificados pelos seguintes itens: VIII (fls. 1.849); IX (fls. 1.853); X (fls. 1.865); XI (fls. 1.939); e XIII (fls. 1.947);

D) os anexados às fls. 2.008/2.194; 2.197/2.236; e 2.239/2.260.

Em virtude de digitalização duplicada sem a indicação sequencial das folhas do processo, solicito a prestimosa colaboração para que seja revisada a indicação das folhas dos esclarecimentos e documentos para os quais se requer análise, não obstante o fato de tal procedimento (revisão) ter sido efetuado por duas vezes.

Processo nº 10469.720262/2007-25
Resolução nº **1301-000.183**

S1-C3T1
Fl. 2.469

Informo que os esclarecimentos e os documentos objeto de análise por meio de diligência fiscal são aqueles que, apesar de terem sido apresentados antes do julgamento em primeira instância, não foram apreciados pela Turma Julgadora competente, os aportados ao processo por meio da peça recursal e os apresentados após a interposição do recurso voluntário.

Solicito, ainda, que o resultado da análise que ora se requer seja sintetizada em Relatório, cujo teor deverá ser cientificado à Recorrente para, se quiser, aditar razões.

O processo nº 10469.720140/2007-39 deve permanecer apenso ao presente.

Para fins de julgamento conjunto, o presente processo deve ser reenviado a este Colegiado juntamente com os de nºs 10469.720613/2008-89 e 10469.721334/2008-32.

Sala das Sessões, em 11 de fevereiro de 2014

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães