



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10580.725752/2009-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-002.404 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de junho de 2013  
**Matéria** CP: REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO E REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS DESCONTADAS DOS SEGURADOS E CONSTRUÇÃO CIVIL: ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES E REMUNERAÇÃO INDIRETA: PRÓ-LÁBORE E DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS - DAL.  
**Recorrente** DUTOBRAS CONSTRUÇÕES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 01/01/2006

CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE CLAREZA, DESCRIÇÃO E ELEMENTOS ESSENCIAIS. INEXISTÊNCIA. MULTA BENÉFICA. APLICAÇÃO.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que seja aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação velha ou artigo 35-A do citado diploma na redação da Lei 11.941/2009 a depender do momento da atitude do contribuinte. Alerto a autoridade local do DRF - origem que cópia da peça impugnatória, da peça recursal e do Acórdão deste Conselho devem ser encaminhados ao Ministério Público Estadual - MPE da sede do sujeito passivo ou da sede da delegacia, caso inexista MPE na sede do sujeito passivo, a fim de que este E. Órgão dentro de suas atribuições constitucionais e legais, caso entenda cabível e necessário apure a suposta conduta desviada dos entes públicos municipais como afirma a recorrente, no que tange as Notas Fiscais Avulsas. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Processo nº 10580.725752/2009-01  
Acórdão n.º **2803-002.404**

**S2-TE03**  
Fl. 2.791

---

Eduardo de Oliveira. – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Gustavo Vettorato.

CÓPIA

## Relatório

O presente Auto de Infração, - DEBCAD 37.218.438-3, objetiva o lançamento da Obrigação Principal, contribuições sociais previdenciárias não adimplidas pelo empregador contribuinte – parte patronal, decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores empregados e contribuintes individuais, SAT E SAT adicional e Diferença de Acréscimos Legais - DAL, bem como em decorrência de obra própria ou de terceiro, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração – AI, de fls. 98 a 117, com período de apuração de 01/2005 a 12/2005, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, de fls. 2.397.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 13/10/2009, conforme AR, de fls. 2.464.

O contribuinte apresentou sua defesa/impugnação, petição com razões, acostada, as fls. 2.468 a 2.511, recebida, em 11/11/2009, conforme, fls. 2.468, estando acompanhada dos documentos, de fls. 2.512 a 2.675.

O órgão preparador não se manifestou sobre a tempestividade da impugnação, mas remeteu esta ao órgão julgador, fls. 2.677.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu o Acórdão Nº 15-30.119 - 6ª Turma da DRJ/SDR, em 14/03/2012, fls. 2.698 a 2.725, no qual a impugnação foi considerada procedente em parte.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 20/11/2012, AR, de fls. 2.727.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição com razões recursais, as fls. 2.729 a 2.780, recebida, em 19/12/2012, acompanhado dos documentos, de fls. 2.781 a 2.787, as teses recursais sumariadas estão a seguir expostas.

### Preliminar.

- que o lançamento é nulo, pois eivado de erros, omissões e fragilidades, sendo os supostos créditos lançados em diversos levantamentos que se repetem de forma confusa e desordenada, ocasionando cerceamento de defesa, pois da análise da descrição destes verifica-se que nada ou muito pouco explicam, havendo levantamento com mesma descrição, porém com títulos diferentes é o que ocorre com os levantamentos “OCN – OBRA CONST CIVIL NÃO DECL” e “Z3 – OCN ATÉ 11/08”;
- que os documentos e os estabelecimentos incluídos nos levantamentos citados são os mesmos, sendo que a explicação dada pela DRJ da necessidade de separá-los em razão da diferenciação da multa deveria estar no relatório fiscal, sendo que a sistemática de adoção de títulos

diferentes dá a impressão de serem infrações distintas, o que dificulta a defesa, pois necessário se faz montar o “quebra-cabeça” que é a peça acusatória, o que se repete com os levantamentos “AF1 – NF AD 02 CONTRAT08010007591042” e “Z1 – AF1 – ATÉ 11/2008” e “RFO” e “Z9 – RFO”, havendo verdadeira sopa de letras de forma aleatória;

- que erro maior foi cometido nos levantamentos “RF1 – RAZÃO FOPAG ADM MATRIZ”, “RF2 – RAZÃO FOPAG ADM FILIAL”, RF3 – RAZÃO FOPAG TOMADORES”, “RFO – RAZÃO FOPAG OBRAS CONST CIVIL”, “Z6 – RF1, “Z7 – RF2, “Z8 – RF3” e “Z9 – RFO” baseados na contabilidade e nulos por não permitirem a sua exata compreensão;
- que no levantamento “Z9 – RFO” diferenças entre Livro Razão 11 e folha de pagamento ano 2005, matrícula CEI obra, estando lançadas no DD, mas este mesmo procedimento é usado nos levantamentos “RF1 – RAZÃO FOPAG ADM MATRIZ”, “RF2 – RAZÃO FOPAG ADM FILIAL”, RF3 – RAZÃO FOPAG TOMADORES”, “RFO – RAZÃO FOPAG OBRAS CONST CIVIL”, “Z6 – RF1, “Z7 – RF2, “Z8 – RF3” e “Z9 – RFO”, não demonstrando a fiscalização que método usou para a apuração das bases de cálculo, bem como as contas contábeis que serviram de base para os cálculos e que valores foram usados;
- que o lançamento deve ser dotado de todos os elementos indispensáveis a sua compreensão, a mera apresentação do valor sem demonstrar a sua origem não permite a compreensão do contribuinte e muito menos que possa contestá-lo devidamente, pois no caso do levantamento “RCI – CONTRIB IND NÃO DECL” o agente autuante indicou a conta contábil 10583 – 3.2.03.012 – Serviços Prestados PF e conta 15303 – 3.3.02.02.003 – Serviços Prestados PF e notas fiscais avulsas, porém não fez o mesmo em relação aos outros levantamentos, ficando a cabo da recorrente adivinhar como os valores foram apurados, transferindo ao contribuinte a função de desvendar o método de apuração;
- que não estando o lançamento claro em todos os seus elementos para que se possa averiguar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e a base de cálculo este incidirá em nulidade, sanável apenas através de novo lançamento expurgado das falhas, desde que não decaído o direito de fazê-lo e assim se posicional as DRJ e o CARF, transcrevendo decisórios;
- que a jurisprudência apontada não deixa dúvidas que havendo falha na construção do lançamento, que envolva as características do crédito o vício é material, devendo a matéria ser apreciada sob a ótica do artigo 2º, da Lei 9.784/1999 c/c o artigo 5º, LV, da CF/88, devendo o lançamento conter todos os elementos dos artigos 10 e 11, do Decreto 70.235/72 e do artigo 142, do CTN, como diz HBM;

- que a fiscal apenas afirmou a existência de diferenças apuradas a partir da contabilidade, mas não indicou as contas contábeis e sem demonstrar como chegou aos valores do Anexo V, o que impossibilita a defesa, pois não se sabe se os valores apurados são corretos e não se pode contestá-los por ausência de informação, cabendo ser reconhecida a nulidade do lançamento;

## Mérito.

- que o lançamento encerra vários equívocos, culminado com apuração de diferenças de bases de cálculo inexistentes e na não compensação de retenção de 11% sobre diversas notas fiscais;
- que no levantamento “Z3 – OCN – ATE 11/08 e “OCN OBRA CONST CIVIL NÃO DECL” foram apurados valores pagos aos empregados em folhas de pagamento comparando-as com a GFIP, donde surgiu as supostas diferenças da parte patronal 20%, do SAT 3% e do SAT adicional 6% em vários estabelecimentos e competências, conforme DD, mas tais diferenças são improcedentes, haja vista que a empresa sempre declarou em suas GFIP o valor das folhas, ocorrendo tais divergências em razão do fisco não considerar as GFIP iniciais, que por equívoco foram substituídas por retificadoras, que as anularam ou por não ter sido considerados a compensação das retenções de 11% declaradas em GFIP ou, ainda, pela não consideração da base de cálculo mensal do 13º salário, também, declarado nas GFIP transmitidas;
- que visando esta demonstração juntou aos autos a planilha doc.04 da impugnação, o que foi acatado pela DRJ, como se transcreve, porém outros erros foram cometidos pelo agente autuante, mas que não foram considerados pela DRJ, o que ocorreu com a competência 10/2005, não reconhecido no acórdão guerreado, devendo este Conselho reconhecer e reformar o decisório;
- que isto, também, ocorreu com a comp. 05/2005 CEI 50.008.41667/74, sendo que a apropriação do pagamento em outro levantamento reforça a necessidade de anulação do crédito pela confusão e desorganização;
- que no CEI 50.015.51478/72 comp. 04/2005 e 07/2005 estes equívocos se repetem em razão da redução da base de cálculo declarada em GFIP, veja doc. 12 da impugnação, não havendo divergência entre folha e GFIP, o que reconhecido pela DRJ o lançamento é improcedente;
- que a DRJ reconhece que há recolhimento suficiente para a quitação dos valores declarados em GFIP, ou seja, o que esta na folha esta na GFIP, com o devido recolhimento, a presente cobrança é indevida;

- que em relação aos levantamentos “Z12 – TSN – ATE 11/08” e TSN – TOMADORES SERVIÇOS NÃO DECL a fiscalização cometeu equívocos e erros ao apurá-los, o que os tornam nulos;
- que na comp. 01/2005 do estabelecimento 00.060.068/0001-66 foi apurado divergência folha X GFIP em razão da OS 354 – Obra HDI – Petrobrás e 349 Prefeitura de Poções, constando na comp. 01/2005 no levantamento “Z12” base de R\$ 52.896,81 com R\$ 45.813,03 de SAT adicional e R\$ 45.813, 03 para OS 354 e R\$ 7.083,78 para a 349, sendo tais divergências decorrente da desconsideração das GFIP anuladas por GFIP única no GFIPWEB para tais tomadores, não prosperado tais divergências, pois foi declarado em GFIP o que consta da folha de pagamento, tendo recolhido integralmente as contribuições, o que se demonstra nas planilhas anexas a impugnação, apurando a fiscalização base de cálculo total por não considerar as GFIP;
- que na competência a recorrente recolheu R\$ 24.064,55, mas apenas R\$ 15.259,03 foi apropriado e neste só R\$ 9.127,42 sobrando um valor de R\$ 8.805,52, o que foi reconhecido pela DRJ;
- que estes erros, também, ocorreram nas competências 06/2005 – OS 361; 07/2005 – OS 349 – 359 - 361; 08/2005 – OS 359 – 360 – 361; 11/2005 - OS 360, relativamente ou estabelecimento 00.060.068/0001-66, o que torna os lançamentos nulos;
- que a DRJ afirma que nas competências 01/2005; 06/2005; 07/2005 e 08/2005 houve entrega de GFIP na versão 8, o que anula as anteriores, porém tal posição é equivocada, uma vez que viola o princípio da busca da verdade material, devendo o fisco usar de todo o manancial probatório, pois apresentada documentação fiscal e contábil apta a provar a inexistência de divergências deve a Administração pautar-se nessas provas e não no formalismo;
- que o equívoco da recorrente em anular uma GFIP pela transmissão de outra, não pode ser interpretada pelo fisco como inexistência de informação de base de cálculo e muito menos que está não foi oferecida a tributação, não sendo lógico a recorrente transmitir a GFIP, recolhendo as contribuições para depois transmitir uma retificadora para anular as informações, sendo evidente que esta não era sua intenção pelo que deve o presente ser reformado;
- que em relação ao levantamento “RCI – RAZÃO CONTRIB IND NÃO DECL’ e “Z5 – RCI – ATE 11/08” a agente autuante identificou no Livro Razão contas denominadas “Serviços Prestados PF”, o que a fez acreditar que os valores ali lançados consistiam em pagamentos a pessoas físicas, decorrente da prestação de serviços, o que não é realidade, tendo em vista que a análise dos documentos que dão respaldo a tais lançamentos demonstram claramente, que tais não

são pagamento em contrapartida a prestação de serviços de pessoas físicas;

- que a empresa no desempenho de sua atividade precisa alugar máquinas, equipamentos, veículos, adquirir peças e matérias, que muitas vezes são realizadas junto a pessoas físicas, porém para viabilizar o pagamento a recorrente exige documento fiscal, sendo que tais pessoas obtém junto a Secretaria da Fazenda do Município nota fiscal avulsa, sendo que tais secretarias de forma ilegal e arbitrária para poder exigir o ISS preenchem a descrição inicial destas como serviço, ainda, que não o seja, listando a recorrente uma série de notas sobre as quais não incide a contribuição, mas a DRJ só reconheceu em três casos, mantendo o lançamento e várias outras;
- que da lista ora oferecida verifica-se pela descrição que não é possível concluir a utilização de prestador de serviço autônomo, sendo indevida sua manutenção por ser mera presunção, que cabe ao fisco em razão de ser o lançamento atividade vinculada sob a égide do princípio da legalidade provar a utilização dos prestadores de serviço, pois é dever do fisco demonstrar que o fato praticado pelo contribuinte se ajuste a hipótese de incidência, mas isto não ocorreu apenas o agente pela descrição concluiu se tratar de prestação de serviços de contribuintes individuais, realizando mera presunção;
- que nas notas fiscais com as descrição “Serviços prestado na locação de veículo” ou “serviços prestado com inspeção de ultrassom” encera apenas obrigação de dar, sendo simples locação de equipamentos;
- que além dos equipamentos que a venda de matérias são descritas como serviços pelos Municípios que emitem as notas fiscais avulsas é o que ocorreu com as 02 tomadas de teste de 18 polegadas e outros produtos e da fabricação dos 12 portões e pintura de outros produtos, reconhecidas improcedente pela DRJ, não havendo razão para se reconhecer em relação as demais notas fiscais apontadas na impugnação;
- que havendo a utilização de contribuinte individual estaria escrita na nota “serviços prestado na locação de um veículo com motorista” e isto não ocorreu, assim não havendo prestação de serviço não há a contribuição é o que se depreende do artigo 28, da Lei 8.212/91, bem como não se ajusta ao artigo 4º, da Lei 10.666/2003 não sendo remuneração, sendo tais créditos indevidos, devendo ser excluídos do lançamento;
- que o fisco está exigindo diferenças de acréscimos legais – multas em razão da comparação entre o recolhido pela empresa e o apurado pelo lançador, porém sempre que a empresa recolheu em atraso teve o cuidado de emitir nova GPS no sítio da Previdência Social para justamente não passar por esta situação;

- que intrigada com a diferenças buscou a empresa a legislação sobre o tema verificando que a Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.528/97 previa determinados percentuais de multa, mas que estas foram dobradas em 1999 com a Lei 9.876, porém o programa continuou a usar a multas antigas, não podendo o erro da previdência apenar a recorrente, pois é um atentado a moralidade, sendo que o artigo 100, do CTN diz que a observância de atos normativos exclui a imposição de pena;
- que se fosse possível exigir a multa esta só poderia ser a do artigo 61, da Lei 9.430, ou seja, 0,33% ao dia limitada a 20%, nos termos do artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009, em razão da aplicação da multa benéfica, artigo 106, do CTN, estando equivocado o entendimento da DRJ, de que a multa de mora não se submete ao citado artigo, pois a multa moratória é punitiva, conforme doutrina e jurisprudência que colaciona, inclusive, do STJ, sendo que a PFN autorizou seus procuradores a não mais resistirem em casos análogos AD – PGFN nº 04/2011, cita mais precedentes do STJ, TRF's e do CARF;
- que em relação aos levantamentos AF1; AF2 e AF3 estes são idênticos ao Z1 – AF1; Z2 – AF2 realizado por aferição indireta de nota fiscal de prestação de serviços em razão de três contratos, uma vez que a empresa não apresentou os contratos, as folhas de pagamento ou a GFIP, segundo diz o fisco e aplicou percentuais da IN SRP 03/2005, verificando-se de imediato a nulidade, pois tal IN é posterior a data de expedição da notas fiscais, aplicando-se aqui o artigo 144, do CTN, não podendo o arbitramento prosperar, por não se tratar de prerrogativa procedimental, devendo o lançamento ser declarado nulo;
- que os citados levantamentos foram lastreados nas notas 969, 989 – AF1; 945 – AF2; 959 e 968 AF3 aplicando-se o percentual de 40% sobre seus valores, transportando-se e lançando-se no DD o valor apurado de mão de obra, no mês de emissão da nota, mas que neste transporte erros foram cometidos, na comp. 04/2005 R\$ 31.500,00 levantamento “Z2 – AF2 ATE 11/2008”, porém tal valor refere-se ao levantamento AF3, isso, também, ocorreu para o mês 05/2005 R\$ 21.000,00 que era do AF3, mas lançado no AF2, que apesar demonstrados estes não foram excluídos, sob a alegação de meros erros materiais, contudo no caso em apreço tais erros levam ao cerceamento de defesa, tendo em vista a multiplicidade de levantamentos, sendo preciso adivinhar de onde saíram;
- que em agosto e setembro foram exigidos R\$ 91.719,60 e R\$ 83.077,16 levantamento AF3 NF Pref. Boquira, mas os valores corretos são R\$ 31.500,00 e R\$ 21.000,00 cobrados erroneamente em abril e maio, vinculados erroneamente ao AF2, não havendo nota fiscal que de suporte a estes valores, muito menos nos meses de agosto e setembro, que tal erro majorou a contribuição em mais de R\$

90.000,00 o que foi reconhecido pela DRJ, como se pode confiar em um levantamento com tais erros, inclui valores inexistentes e cobra valores a maior, que a mera exclusão destes valores é insuficiente para corrigir as falhas, pois os vícios são tantos que não se pode confiar na lisura da autuação;

- que em relação as notas fiscais 969 e 989 levantamento AF1 a aferição é indevida, pois como esclarecido verbalmente em reuniões com a lançadora tais notas estão incluídas no bojo da OS 354 já cobrada, tendo sido em razão disso excluído o levantamento AF1 do auto pela DRJ, não merecendo prosperar a autuação;
- que o artigo 35, II, da Lei 8.212/91 em vigor a época da ocorrência dos fatos geradores previa multa de 24% a 50% e que a nova multa do artigo 44, da Lei 9.430 é de 75% não sendo possível a aplicação desta, cita o STJ, bem como seria impossível que a atual multa pudesse ser inferior a antiga
- que a multa a ser comparada é a multa de 24% vigente à época do fatos e a atual de 75%, pois só estas tem a função de punir o descumprimento de obrigação principal, cita Rafael Santiago Costa, volta a citar o STJ;
- que a aplicação da multa de 75% é ilegal, pois a multa aplicável e a do artigo 35, II, “a”, da Lei 8.212/91, requerendo que esta seja a multa aplicável;
- pede a recorrente ao final: a) integral provimento ao recurso, julgando-se nulo o auto de infração; b) se por absurdo vencida a nulidade requer o integral provimento para reconhecer a improcedência total do auto; c) caso entenda o Conselho pela manutenção do lançamento residual que a multa a ser aplicada seja a definida no artigo 35, II, “a”, reconhecendo-se indevida a cumulação com a multa do artigo 32, §5º, da Lei 8.212/91 e sua comparação com a multa do artigo 44, da Lei 9.430/96.

O órgão preparador não se manifestou quanto à tempestividade do recurso.

Os autos foram remetidos ao CARF, fls. 2.789.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Eduardo de Oliveira - Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado

Preliminares.

A alegação de existência de erros, omissões ou fragilidades não nulificam o lançamento de pronto, pois estas devem ser comprovadas e tais falhas se houverem podem ser excluídas no curso do processo administrativo fiscal é isso que diz o artigo 145 c/c o artigo 149, ambos, da Lei 5.172/66.

Esclareça-se que não se está aqui admitindo a existência de falhas, mas apenas argumentando que as alegadas devem ser verificadas e se provadas e existentes corrigidas.

A existência de levantamentos com nomes parecidos e descrições semelhantes não causam a nulidade do lançamento, pois estes são diferenciados por serem em competências distintas ou por terem base de cálculo distintas ou alíquotas distintas ou por serem de estabelecimentos distintos, contratos distintos ou prestação de serviços distintos entre outros. Tal fato é facilmente verificável, basta ver no Discriminativo de Débito – DD os lançamentos para os levantamentos referidos “OCN – OBRA CONST CIVIL NÃO DECL” e “Z3 – OCN ATÉ 11/08” o que consta da tabela abaixo.

Levantamento	Competência	Base	Valor	Estabelecimento	Observ.
Z3	02/2005	SC emp/avul	R\$ 327,13	50.010.86399/79	Fls. 19
Z3	03/2005	Bc ad rat 25	R\$ 6.540,74	50.013.98563/71	Fls. 20
		SC emp/avul	R\$ 6.504,74	50.013.98563/71	Fls. 20
Z3	04/2005	SC emp/avul	R\$ 204,68	50.013.98563/71	Fls. 20
Z3	04/2005	SC emp/avul	R\$ 136,44	50.015.51478/72	Fls. 21
Z3	07/2005	SC emp/avul	R\$ 3.955,49	50.015.51478/72	Fls. 22
Z3	04/2005	Bc ad rat 25	R\$ 124.022,89	50.017.37998/79	Fls. 22
		SC emp/avul	R\$ 124.167,23	50.017.37998/79	Fls. 22
Z3	13º/2005	SC emp/avul	R\$ 283,77	50.017.59869/71	Fls. 23

OCN	05/2005	SC emp/avul	R\$ 1.083,23	50.008.41667/74	Fls. 18
OCN	10/2005	Bc ad rat 25	R\$ 61.564,66	50.017.37998/79	Fls. 23
		SC emp/avul	R\$ 61.564,66	50.017.37998/79	Fls. 23

Conforme os argumentos introduzidos pela impugnante ora recorrente verifica-se de fácil observação que uma simples olhada nos relatórios é suficiente para distinguir o lançamento apesar da semelhança dos nomes.

Não fosse isso suficiente a DRJ já havia esclarecido que tal sistemática fora efetivada para poder distinguir a multa moratória antiga artigo 35 da Lei 8.212/91 da redação das Leis 9.528/95 e 9.876/99 da multa do artigo 35-A, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009.

Aliás, é bom que se registre que com estas explicações não se está introduzindo nenhum elemento novo como alega a recorrente, pois todas constam dos autos, desde o lançamento e notificação, basta uma simples leitura para observá-las.

Verifica-se que a recorrente em sua peça recursal transcreveu no item 2.5 um trecho do Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC – AI que justamente esclarece a questão da diferenciação do levantamento em razão da multa, mas alega que foi a DRJ que esclareceu tal fato, o que não condiz com a realidade dos autos, observe-se a

transcrição.

2.5. Com efeito, analisando a descrição dos referidos levantamentos, é possível perceber que os mesmos ou nada explicam ou explicam muito pouco do trabalho realizado pela Sra. Fiscal e, em muitos casos, existem levantamentos com a mesma descrição, embora possuam títulos diferentes. É o que ocorre, por exemplo, com os levantamentos “OCN – OBRA CONST CIVIL NÃO DECL” e “Z3 – OCN – ATE 11/08”, abaixo descritos:

***OCN – OBRA CONST CIVIL NAO DECL**, que corresponde aos valores pagos aos empregados, apurados a partir dos resumos de folhas de pagamento, de obras de Construção Civil (Matrícula CEI de responsabilidade própria) apresentadas pela empresa em meio papel, não declarados em GFIP, conforme demonstrativos de ANEXO III FOLHA X GFIP. Neste levantamento a multa de mora benéfica é a anterior a Medida Provisória nº 449 (convertida na Lei 11.941/09), para as competências constantes no levantamento, conforme planilha Comparativo de Multas, anexa.*

***Z3 - OCN - ATE 11/08**, que corresponde aos valores pagos aos empregados, apurados a partir dos resumos de folhas de pagamento, de obras de Construção Civil (Matrícula CEI de responsabilidade própria) apresentadas pela empresa em meio papel, não declarados em GFIP, conforme demonstrativos de ANEXO III FOLHA X GFIP. Neste levantamento a multa de mora benéfica é a de ofício (atual, posterior a Lei 11.941/09) prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para as competências constantes no levantamento, conforme planilha Comparativo de Multas, anexa.*

O crédito decorrente do lançamento refere-se exclusivamente a exigência de obrigação principal não adimplida voluntariamente pela recorrente, ou seja, a própria contribuição social previdenciária e a recorrente sabe disso. Não há quebra cabeça a ser montado, basta tão somente, observar, o que dos autos consta, pois todos os elementos distintos estão separados, ou seja, estabelecimentos, levantamentos, competências e os semelhantes agrupados dentro de cada estabelecimentos, levantamentos e competência.

O levantamento AF1 foi excluído pela DRJ item 35 do Acórdão da impugnação, de fls. 2.718 e 2.719, assim, esta alegação fica destituída de relevância, não havendo mais o que se dizer em relação ao seu levantamento semelhante ‘Z1 – AF1 – até 11/2008.

Em relação aos levantamentos “RFO” e “Z9 – RFO” a explicação dada em relação aos levantamento OCN e Z3 aqui se repete, pois a situação é a mesma, basta ver o DD.

Não há sopa de letras o que há é identificação dos levantamentos que compõe o lançamento e de forma bem distinta e explícita para cada qual.

O Relatório Fiscal do Auto de Infração – REFISC – AI, de fls. 98 a 117, no item 3, com seus subitens descreveu de forma simples os levantamentos.

Os levantamentos “RF1 – RAZÃO FOPAG ADM MATRIZ”, “RF2 – RAZÃO FOPAG ADM FILIAL”, RF3 – RAZÃO FOPAG TOMADORES”, “RFO – RAZÃO FOPAG OBRAS CONST CIVIL”, “Z6 – RF1”, “Z7 – RF2”, “Z8 – RF3” e “Z9 – RFO”, além de descritos no REFISC como acima citado, estão detalhados nas planilhas, de fls. 170 a 205, estando todas as contas contábeis e os valores discriminados, o que, também, foi esclarecido pela DRJ.

O agente autuante no Relatório de Lançamentos – RL, de fls. 25 a 36, no campo observações faz as devidas referências de identificação de cada lançamento efetuado em cada levantamento, bem como faz as remissões as obras; notas fiscais, planilhas e demais elementos de identificação dos créditos.

O lançamento consta de todos os seus elementos obrigatórios estando o artigo 142, da Lei 5.172/66 c/c o artigo 37, da Lei 8.212/91 c/c o artigo 243, do Regulamento da Previdência Social – RPS apenso ao Decreto 3.048/99 c/c o artigo 9º do Decreto 70.235/72. Desta forma, não há falhas, vícios ou nulidades observadas ou a serem reconhecidas.

Assim sendo, rejeito as preliminares alegadas, pois ausentes os supostos vícios alegados.

Mérito.

Nas planilhas de cálculos acostadas aos autos o fisco deixa claro a origem e os valores apurados em cada levantamento, não só em relação ao “Z3” e “OCN”, 129 a 163, bem como em relação aos demais levantamentos.

As Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP são documentos declaratórios, que podem ser retificados por outra declaração e se assim procedeu o contribuinte a responsabilidade e toda dele, pois ele é quem executa o ato material. O fisco trabalha com as informações e documentos fornecidos pelo contribuinte. A simples observação da planilha citada, verifica-se de forma cristalina que em diversas competências não há informação de GFIP e em outras não há folha de pagamento, sendo que para algumas faltam os dois documentos, sendo feitos os lançamentos pela contabilidade, o que afasta as alegações da recorrente. As retenções são aproveitadas pela GPS 2631; 2640 e 2658 que constam do Relatório de Documentos Apresentados – RDA, de fls. 61 a 71. A não consideração da base de cálculo do 13º, se ocorreu, não prejudica a empresa, mas pelo contrário a beneficia, pois ocorre a diminuição da contribuição, uma que esta não é incluída no cálculo do crédito.

Os equívocos que existiam no lançamento e que foram expurgados pela DRJ não cabem mais serem examinados pelo Conselho em razão da falta de interesse de agir, pois no ponto não há interesse recursal e a decisão não prejudica a recorrente.

A fiscalização não desconsiderou informações prestadas via GFIP muito pelo contrário considerou as informações que obteve nas GFIP que estavam validadas, basta ler o REFISC e as planilhas anexas ao crédito, bem como o Relatório de Lançamentos – RL.

O levantamento “OCN” competência 10/2005 refere-se ao CEI 50.017.37998/78, fls. 23, do DD, relativo a esta obra, consta no RDA, de fls. 68, três GPS’s no valor de R\$ 9.765,03, ou seja, não existe nos autos prova da ocorrência de pagamento de R\$ 13.599,00 via GPS como alegado e o pagamento deve ser provado pela recorrente.

Na competência 05/2005 o valor lançando refere-se exatamente do 13º declarado em GFIP e isso a DRJ já havia esclarecido. Entretanto, como na competência em questão existiam outros débitos no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados – RADA, de fls. 82, verifica-se que apropriação da GPS foi feita no DCG e no levantamento RFO, sendo que o valor restante não foi suficiente para extinguir a diferença. A apropriação foi feita nos termos do artigo 163, da Lei 5.172/66.

A alegação de que o fisco reduziu a base de cálculo em GFIP e que isto gera divergências inexistentes, não tem fundamentos é fácil verificar isso, pois se houvesse a redução da base de cálculo pelo fisco isso beneficiária a recorrente e não geraria diferenças a seu desfavor. Um exemplo é mais elucidativo, v.g, se a base de cálculo fosse de R\$ 1.000,00 e a alíquota 10% a contribuição seria de R\$ 100,00, se o fisco reduzisse tal base para R\$ 500,00 a contribuição cairia para R\$ 50,00, uma vez que a alíquota permaneceria igual.

Além disso, a alegação de que nas competências 04/2005 e 07/2005 no CEI 50.015.51478/72 as diferenças encontradas pelo fisco decorrem dessa redução da base, é equivocada. Na realidade, o que ocorre é que não há nas competências 04/2005 e 07/2005 o levantamento “OCN” lançado no CEI referido pela recorrente.

O que a DRJ reconheceu como procedente na impugnação da empresa já foi expurgado do crédito, basta ver o Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR, de fls. 2.679 a 2.697, e, assim, não cabe mais discussão ou verificação por este Conselho, pois apenas pontos controvertidos merecem apreciação.

A DRJ no Acórdão *a quo* excluiu a competência 01/2005 do levantamento “Z12”, no CNPJ 00.060.068/0001-66, assim, nada há para averiguar nesta competência. A DRJ, ainda, aproveitou uma sobra de R\$ 3.107,90 para excluir o levantamento “Z11” na comp. 01/2005 no valor de R\$ 2.000,00, bem como o valor de 1.107,90 no levantamento “Z6” na mesma competência.

Da mesma forma que no item anterior a alegação da recorrente não tem lastro fático ou jurídico, no que se refere as competências 06/2005 – OS 361; comp. 07/2005 – OS 349, 359 e 361; comp. 08/2005 – OS 359, 360 e 361; comp. 11/2005 – OS 360 tudo relativo ao CNPJ 00.060.068/0001-66, pois nas planilhas, de fls. 135; 143; 145; 147; estão apuradas as bases de cálculo, que foram lançadas no Relatório de Lançamentos – RL, de fls. 29, que foram transferidas para o DD, de fls. 11 a 14. No RDA, de fls. 61, estão as GPS recolhidas e no RADA, de fls. 73 a 76, a apropriação efetuada. Do cotejo desses relatórios verifica-se que os valores recolhidos são insuficientes para abater os créditos resultando em valores a desfavor da recorrente.

O princípio da verdade material trabalha dentro daquilo que pode ser provado por documentos e não por meros argumentos ou alegações. O fisco usou a documentação solicitada, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, de fls. 2.398 a 2.400, bem como pelo Termo de Intimação Fiscal – TIF Nº 01 a 07, de fls. 2.404 a 2.417 e 2.423 e que foi apresentada, pois a empresa em diversos comunicados solicita prorrogação de prazo para localização dos documentos em razão de suas dificuldades operacionais.

O lançamento este embasado na contabilidade, folhas de pagamento, GFIP válidas, contratos de prestação de serviços, notas fiscais, basta ver a passagem do REFISC a seguir transcrita, bem como os demais relatórios anexos.

## VII – DA DOCUMENTAÇÃO ANEXADA

*7.1 A fim de instruir o processo administrativo junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, foram juntadas cópias das folhas de pagamento de segurados empregados de obras e serviços de construção civil, contrato de prestação de serviço, notas fiscais de prestação de serviço, páginas do Livro Razão nº. 11 – Ano 2005, planilhas demonstrativas acima mencionadas, relatório extraído do sistema GFIPWEB, que comprovam os fatos mencionados em cada levantamento.*

Desta forma, não prospera a alegação da recorrente de que o lançamento se pauta em formalismo.

A substituição de uma GFIP declarada em certa data por nova GFIP declarada em data futura não é mera anulação da anterior, mas sim completa substituição daquela, tendo em vista que a GFIP posterior é retificadora e nesta sistemática comum as declarações deste tipo a nova declaração se sobrepõe por completo a anterior. A declaração é realizada exclusivamente pelo contribuinte e cabe a este prestar as informações que são solicitadas de forma correta e adequada. Aliás, o Manual de preenchimento da GFIP faz claro alerta sobre a GFIP retificadora, observe a transcrição.

### 1.2 – Retificação de informações

*As informações prestadas incorretamente devem ser corrigidas por meio do próprio SEFIP, conforme estabelecido no Capítulo V deste Manual.*

*Os fatos geradores omitidos devem ser informados mediante a transmissão de novo arquivo NRA.SFP, contendo todos os fatos geradores, inclusive os já informados, com as respectivas correções e confirmações.*

Entretanto, a falta de GFIP nada representa, caso tenha a declarante ora recorrente promovido o recolhimento das contribuições via GPS, pois uma vez quitada esta a informação estará no bancos de dados da RFB que a utilizará para amortizar ou quitar as contribuições da competência específica, gerando a ausência de GFIP apenas o descumprimento do dever instrumental – falta de cumprimento de obrigação acessória, nos termos do artigo 32, IV, parágrafos 4º, 5º ou 6º, a depender do tipo de infração, o que tem o condão de causar a aplicação de multa punitiva, pela infração a lei tributária.

A intenção é irrelevante, o que interessa são os fatos, os documentos e as informações que estes documentos fornecem, pois o lançamento tributário baliza-se na legalidade e não na intencionalidade, artigo 138 c/c o artigo 142, ambos, da Lei 5.172/66.

Quanto ao lançamento de contribuintes individuais no levantamento “RCI” o agente autuante em vista do Livro Razão identificou pagamentos realizados a pessoas físicas e assim lançou o crédito. A DRJ depois da impugnação do sujeito passivo verificou que em quatro destes serviços a descrição não correspondia a prestação de serviços de pessoa física, conforme item 21, de seu acórdão e promoveu a exclusão destes, bem como que outras duas nem foram lançados.

A alegação da recorrente de que os fisco municipais agem de forma arbitrária e ilegal fornecendo nota fiscal avulsa com descrição prestação de serviços de forma “falsa”

para exigir o seu tributo de ISS, deve ser comprovada, nos termos do artigo 333, II, da Lei 5.869/73 cabe ao contribuinte provar o fato extintivo, modificativo ou impeditivo do direito do fisco. No caso não há provas desta alegação e como disse a recorrente em outra passagem o processo administrativo fiscal se pauta pelo princípio da verdade material e neste caso as notas fiscais provam o que o fisco entendeu, pois são notas fornecidas pela municipalidade que só as emiti em razão de serviços, sendo a natureza da operação serviços, com a descrição de serviços e lançadas na conta contábil de serviços.

Pode-se observar das notas anexadas, as fls. 214 a 245, que na maioria delas a descrição é serviços prestados por pessoas físicas, exceto as excluídas pela DRJ.

A alegação da recorrente de que se fossem prestação de serviços a descrição da nota seria “serviço prestado na locação de um veículo com motorista” é desprovida de fundamentos, pois na verdade se o nota fosse de locação de máquinas, equipamentos, materiais e ferramentas, a descrição seria de (locação de...) e não de prestação de serviços e caso fossem de compra e venda a nota seria de outro tipo autorizada pela Fazenda Estadual e não Municipal.

O levantamento Diferenças de Acréscimos Legais – DAL decorre do recolhimento de contribuições em atraso, porém com o cálculo da multa de forma incorreta, isto é, a menor, desta forma o sistema confere os cálculos e uma vez que recolhido a menor, exige a diferença. O relatório DAL, de fls. 37 a 55, demonstra de forma clara e inequívoca que só a multa estava calculada errada.

A recorrente quer fazer crer que com a mudança do patamar da multa pela Lei 9.876/99, como alegado, até 2005 ano das contribuições fiscalizadas e recolhidas com atraso a Previdência não havia corrigido seu sistema de cálculo. Embora pelos relatórios DAL pode-se verificar que o juros que são alterados todos os meses, uma vez que baseados na SELIC estão corretos, ou seja, o fisco acerta um índice e por mais de seis anos não corrige o outro. Caso isso fosse verdade todas as empresas que pagaram contribuições em atraso teriam tido este problemas, mas depois de mais quatorze anos de experiência e utilização do sistema de cálculo a recorrente foi a única empresa a sofrer este problema e a fazer tal alegação. Além do que como disse a DRJ não há nos autos prova do alegado, nem em relação a utilização do sistema de cálculo da previdência e muito menos de que este para esta única empresa estava defasado por mais de seis anos, ou seja, entre a data da publicação da lei 1999 e a data de utilização 2005.

Inicialmente, cabe esclarecer como já fez a DRJ que o levantamento DAL que já é uma diferença de multa, não se aplica e não se exige nova multa, pois teríamos a multa sobre multa que é vedado pelo ordenamento. O relatório DAL e o DD deixam isto claro, basta ver que no DAL, de fls. 37, pagamento em 25/04/2005 temos duas competências em atraso 01/2005 e 02/2005, sendo, respectivamente, as diferenças de R\$ 1.791,62 e R\$ 1.544,41, que totaliza R\$ 3.336.03, e o DD, de fls. 09, estabelecimento 00.060.068/0001-66 na competência 04/2005 demonstra que o valor original e o corrigido é o mesmo com multa e juros zero.

No caso em vergasta a diferença de multa decorre de lançamento de ofício, ou seja, não tem relação com denúncia espontânea, o que atrairia a aplicação do artigo 61, da Lei 9.430/96. No momento do lançamento, ou seja, 30/09/2009 já estava em vigor a multa de 75%, mas esta não pode ser aplicada, pois seria retroação maligna, assim, é que a multa a ser considerada para o cálculo correto do diferença de multa recolhida a menor e a mesma que a

empresa usou em 04/2005 e que também estava em vigor no momento do fato gerador, ou seja, artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99.

Em verdade a aferição indireta tem fundamento no artigo 33, parágrafos 3º e 4º, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009. A Lei 8.212/91, também, esclarece em seu artigo 31, *caput*, que a retenção de 11% deve incidir sobre o total da fatura ou nota fiscal de prestação de serviços. No entanto, o artigo 219, §7º, do Regulamento da Previdência Social – RPS apenso ao Decreto 3.048/99, por delegação do parágrafo 4º, do artigo 31, citado, prevê que em certas condições o fornecimento/utilização de material e equipamentos pode ser discriminado na nota ou fatura e assim pode ser excluído do cálculo da retenção, pois o artigo 195, I, “a” e II, da CRFB/88 fala em folha de salários; demais rendimentos e equipamentos e material não faz parte deste rol.

Desta forma, a IN apenas faz estabelecer a redução da base de cálculo da contribuição em favor do contribuinte. Basta verificar a planilha Levantamento AF1, fls. 206, o valor total das notas ali descritas são de R\$ 201.301,50 e R\$ 51.255,00, porém, respectivamente, os valores usados para apurar a contribuição, ou seja, a base de cálculo reduzida foram, respectivamente, de R\$ 80.520,60 e R\$ 20.502,00, isto é, quarenta por cento (40%) da nota.

Não fosse o que dito acima suficiente a IN SRP Nº 03/2005 nada mais fez que copiar a IN/INSS/DC Nº 100/2003, uma vez que a fiscalização deixou a autarquia – Administração Indireta – e ingressou no Ministério da Previdência Social – Administração Direta – MP 222/2004.

Todavia os percentuais referidos nas duas normas são os mesmos basta ler o artigo 618, da IN 100/2003, assim sendo não há irregularidade na aferição indireta, pois baseada na lei e com percentuais de redução da base de cálculo corretos.

Os erros a que se refere a recorrente nos transportes de valores das planilhas AF1; AF2 e AF3 foram expurgados pela DRJ o alegado cerceamento de defesa demonstra-se de todo inexistente a recorrente visualizou o erro e foi capaz de apontá-lo, uma vez que o erro é pontal em dado levantamento e não em todos e muito menos em todo o crédito.

A recorrente tem razão ao dizer que na competência 04/2005 CNPJ 00.060.068/0001-66 o valor de R\$ 31.500,00 foi lançado no levantamento incorreto, ou seja, “Z2 – AF2 – ATE 11/2008” ao invés de “AF3”, a DRJ, também, reconheceu isso. Porém, embora, haja esta incoerência o valor não é indevido e não esta errado, bem como lançado na competência correta e no sujeito passivo correto, estando apenas sua identificação equivocada, mas isto não impediu a empresa de ter compreensão da falha, tanto que a alegou. A simples identificação incorreta do lançamento que é mera distribuição e separação das contribuições não eximem a recorrente do dever de adimplir um tributo – contribuição social previdenciária devida.

Diz, ainda, a recorrente que igual situação se deu na competência 05/2005 referente ao valor de R\$ R\$ 21.000,00 pertencente o levantamento “AF3”, mas lançado no “AF2”, o que foi dito acima cabe por igual aqui não há razão para exclusão do valor, pois ele não é indevido e não esta errado, bem como lançado na competência correta e no sujeito passivo correto, estando apenas sua identificação equivocada, mas isto não impediu a empresa de ter compreensão da falha, tanto que a alegou. A simples identificação incorreta do

lançamento que é mera distribuição e separação das contribuições não eximem a recorrente do dever de adimplir um tributo – contribuição social previdenciária devida.

Nas competências agosto e setembro de 2005 a recorrente alegou e a DRJ reconheceu a existência de lançamento indevido, uma vez que não consta em nenhuma das planilhas dos levantamentos “AF1”; “AF2” e “AF3” referência as notas fiscais nº 1002; 1020 e 1021, que constam do RL no levantamento “AF3”. O órgão julgador de primeiro grau excluiu tais competências do levantamento “AF3”.

Os defeitos que possam ou podiam ter o lançamento desde que corrigíveis ou sanáveis, não levam este a nulidade, em que pese a identificação de falhas no lançamento todas as que deveriam e mereciam ser sanadas até o momento, foram reconhecidas e excluídas. O processo administrativo fiscal existe justamente para que o contribuinte demonstre algum desacerto do lançamento para que o fisco possa promover sua correção, este é o sentido do artigo 145 c/c o 149, da Lei 5.172/66. Assim, vícios sanáveis não maculam o lançamento de nulidade absoluta e total.

O que foi dito acima aplica-se integralmente ao levantamento “AF1” excluído pela DRJ como a recorrente reconhece em sua peça recursal. Não razão para declarar a nulidade do crédito se a parcela indevida pode e foi excluída.

Equivoca-se a recorrente quanto a multa em verdade o artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99 e 9.528/95 previa multa variável de 08% a 100% a depender da situação do crédito – vencido sem inclusão em NFLD; incluindo em NFLD ou inscrito em Dívida Ativa - DA, ou seja, o limite da multa não era 50% como diz a recorrente.

Todavia, a Lei 11.941/2009 alterou tal regra e passou a dispor sobre o assunto de duas formas distintas: a) no caso de atraso, artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009 – 20%; b) no caso de lançamento de ofício, artigo 35-A, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 11.941/2009 – 75%.

No presente caso o lançamento para todos os levantamentos remanescentes são de ofício, pois como consta no DD, de fls. 05 a 07, estão todos classificados como não declarados em GFIP.

No autos em questão o lançamento é de ofício. Desta forma, o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/2009 fica de pronto excluído.

Consta dos autos, ainda, que o período de lançamento corresponde a 01/ 2005 a 12/2005, assim desta maneira - a princípio - o artigo 35-A, da Lei 8.212/91, incluindo pela Lei 11.941/2009, também, fica excluído, mas até um segundo plano.

No caso em questão a regra a incidir é a do artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação anterior a Lei 11.941/2009, ou seja, como estamos falando em lançamento aplicar-se-ia o inciso II, assim a multa ficaria entre 24% a 50%, podendo, ainda, ser aplicado o inciso III, caso o crédito seja inscrito em Dívida Ativa – DA, com faixa de 60% a 100%.

Ocorre que só é possível aferir a norma aplicável quando o contribuinte optar pelo pagamento ou parcelamento, ainda, que inscrito em DA.

Assim sendo, da conjugação do que acima foi esclarecido a multa deve ser assim aplicada.

Aplicar o artigo 35, II, e suas progressões, da Lei 8.212/91 na redação das Lei 9.876/99 e 9.528/95 antes da redação da Lei 11.941/2009. Neste caso se a multa chegar a 80%, ou seja, alínea “c”, inciso III, do artigo 35, citado, só e somente neste caso deve ser aplicado o novo artigo 35-A, pois aí a multa de 75% passa a ser a mais benéfica, nos termos do artigo 144 c/c o artigo 106, II, “c”, da Lei 5.172/66.

Posto isto, e declinados os argumentos acima rejeito as preliminares e no mérito afastado todas as alegações por falta de lastro fático ou jurídico, exceto quanto a aplicação da multa como esclarecido.

### **CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, a fim de que seja aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação velha ou artigo 35-A do citado diploma na redação da Lei 11.941/2009 a depender do momento da atitude do contribuinte.

Alerto a autoridade local do DRF – origem que cópia da peça impugnatória, da peça recursal e do Acórdão deste Conselho devem ser encaminhados ao Ministério Público Estadual – MPE da sede do sujeito passivo ou da sede da delegacia, caso inexistir MPE na sede do sujeito passivo, a fim de que este E. Órgão dentro de suas atribuições constitucionais e legais, caso entenda cabível e necessário apure a suposta conduta desviada dos entes públicos municipais como afirma a recorrente, no que tange as Notas Fiscais Avulsas.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.