



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

Processo n° 10665.900329/2009-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.052 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente ORGANIZAÇÕES FRANCAP S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DILIGÊNCIA FISCAL PARA VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE DIREITO CREDITÓRIO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE. ÔNUS DA PROVA.

A homologação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96 exige a comprovação da existência de crédito líquido e certo a ser compensado.

Concluído em relatório de diligência fiscal a ausência de direito creditório, pela glosa de créditos decorrentes da COFINS não-cumulativa, é ônus do contribuinte apresentar as razões de fato e de direito que dão suporte à utilização dos créditos glosados, para fins de demonstração do direito de crédito alegado (artigo 16, inciso III, Decreto 70.235/1972; c/c artigo 333 do CPC).

A ausência de manifestação do contribuinte, impugnando o relatório de diligência fiscal, somada à inexistência de outras informações e documentos nos autos implicam a impossibilidade do reconhecimento do direito creditório.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

ROBSON JOSE BAYERL - Presidente.

RELATOR - Relator. AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Rosaldo Trevisan, Waltamir Barreiros, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Eloy Eros Da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso De Almeida e Elias Fernandes Eufrásio.

Relatório

Cuidam os autos de Declaração de Compensação apresentada pela ora Recorrente em 15 de fevereiro de 2005, na qual alegou possuir direito de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior, efetuado por Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) referente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não-cumulativa.

Em 18 de fevereiro de 2009, foi emitido despacho decisório cientificando a Recorrente da não homologação da compensação declarada, sob o fundamento de que inexistiria o direito de crédito pleiteado, e intimando a Recorrente para pagamento dos "débitos indevidamente compensados" lançados, nas quantias históricas de R\$ 84.044,43 (oitenta e quatro mil, quarenta e quatro reais e quarenta e três centavos), a título de principal, R\$ 16.808,88 (dezesseis mil, oitocentos e oito reais e oitenta e oito centavos), a título de multa, e R\$ 45.560,48 (quarenta e cinco mil, quinhentos e sessenta reais e quarenta e oito centavos), a título de juros.

Em 02 de abril de 2009, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.02-04 dos autos), defendendo a existência de crédito, pela exposição dos seguintes esclarecimentos: *"Após o pagamento descrito foi constatado que a importância do respectivo DARF, foi paga indevidamente. A empresa supra citada declarou através da DCTF que recolheu a importância descrita acima, dando a como devida. Entretanto a empresa não efetuou a retificação da DCTF referente ao 4º Trimestre de 2004, onde foi declarado o recolhimento indevido. Por este motivo Secretaria da Receita Federal do Brasil esta alegando que o crédito é improcedente. Então a empresa Organizações Francap S/A providenciou a retificação da DCTF referente ao 4º Trimestre de 2004, como consta cópia em anexo. O valor descrito acima foi utilizado através de PER/DCOMP para efetuar compensações de débitos posteriores, conforme consta nas PER/DCOMPs anexas a esta manifestação de inconformidade"* (grifos nossos).

A DCTF retificadora mencionada pela Recorrente foi apresentada na mesma data do protocolo da Manifestação de Inconformidade, dia 02 de abril de 2009, como se verifica às fls. 36 dos autos.

Em sessão de julgamento do dia 24 de maio de 2012, a DRJ/BHE não reconheceu o direito creditório, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, pelos seguintes motivos: *"Em essência, a interessada limita-se a alegar que seu direito creditório contra o Fisco da União estaria assegurado pela mera retificação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), sem se dar ao trabalho de demonstrar a*

efetiva ocorrência de erro que houvesse redundado em pagamento indevido ou a maior. Ora, só é cabível o reconhecimento deste direito quando ele se reveste dos predicados de liquidez e certeza, o que não ocorre no caso presente. O ônus da prova recai sobre quem afirma: se a interessada alega haver realizado pagamento excessivo, incumbe-lhe apresentar um conjunto probatório robusto desta alegação, como determina o artigo 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (...)" (fls. 69).

Contra essa decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 19 de julho de 2012, no qual alegou que o crédito decorreria de pagamento indevido de COFINS do mês de dezembro de 2004 e estaria demonstrado pelo conjunto de documentos acostados aos autos.

Esse recurso foi distribuído à 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da Terceira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, em sessão de julgamento do dia 26 de março de 2014, resolveu converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da relatora.

Naquela oportunidade, entendeu o colegiado que *"a alegação de erro na DCTF, quando acompanhada de retificadora, deve ser apreciada, nos termos do art. 16, III, do PAF, não podendo ser considerada como sem efeito jurídico a transmissão de DCTF retificadora após o despacho decisório"* (fls. 229-230). Diante disso, *"verificando a existência nos autos de indícios de que efetivamente ocorreu um erro na apuração do tributo, o que possivelmente motivou a apresentação de DCTF retificadora, e considerando o que dispõe o art. 18, I, Anexo II, da Portaria MF nº 256/08, o qual prevê a realização de diligências para suprir deficiências do processo"*, foi proposta a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem, *"para que verifique se está correto o valor indicado pela Recorrente como de saldo credor de COFINS relativo ao mês de dezembro de 2004 (R\$ 96.250,31)"* (fls. 230).

Em seguida, os autos foram encaminhados à origem, a Recorrente foi intimada e apresentou a documentação exigida, sendo após elaborado o *"Relatório Saort/DRF/DIV, de 1º de dezembro de 2014"* (fls. 414-428).

Em 11 de dezembro de 2014, a Recorrente foi cientificada do relatório fiscal e da oportunidade de se manifestar a respeito do resultado da diligência ali relatado dentro de 30 (trinta) dias, conforme fls. 429 e 421. Porém, transcorrido tal prazo sem qualquer manifestação, como atestado no "Despacho de Encaminhamento" constante às fls. 431, os autos retornaram ao CARF, para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Para elaboração do relatório fiscal de fls. 414-428, o i. Fiscal solicitou à Recorrente "a) memórias de cálculo da apuração de COFINS e PIS/PASEP, relativas ao 4º trimestre de 2004, com detalhamento mensal da base de cálculo da contribuição e dos créditos apurados, indicação das contas contábeis analíticas envolvidas (código contábil e descrição), citação das bases legais utilizadas para isenção, alíquota zero ou diferenciada e aproveitamento de demais créditos incentivados; b) livros Diário e Razão do ano-calendário 2004" e realizou o cotejo dessa documentação com "os valores constantes das declarações apresentadas ao Fisco, especificamente as DCTF original e retificadora e o DACON referentes ao 4º trimestre de 2004".

Nesse trabalho, verificou que a Recorrente apurou créditos em relação aos montantes integrais das rubricas "Custo da Fazenda", "Custo do Incubatório", "Custo do Abatedouro", "Custo de Belo Horizonte", "Custo de Brasília" e "Custo de Contagem". O detalhamento de cada uma dessas rubricas, com as respectivas contas contábeis se encontra no Anexo I do relatório fiscal, às fls. 422-423.

Então, seguindo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, art. 8º, § 4º c/c o § 9º, inciso II, e partindo do conceito mais restrito de insumos para fins de desconto de créditos da PIS e COFINS não-cumulativa, entendeu o i. Fiscal que haveria "evidente alargamento da base de cálculo do crédito pelo sujeito passivo, que enquadrou todos os custos no conceito de insumo utilizado na prestação de serviço ou na fabricação ou produção de bens para venda".

Assim, pela análise das contas contábeis utilizadas pela Recorrente como insumos, identificou o i. Fiscal o seguinte: "a) se enquadram no conceito de insumo, como por exemplo combustíveis e lubrificantes; b) não se enquadram no conceito de insumo, como telefone; c) não é possível determinar o enquadramento ou não no conceito somente pela descrição da conta, porque a descrição é genérica, como, por exemplo, manutenção de aves; e d) não é possível determinar o enquadramento ou não no conceito somente pela descrição da conta, como fretes e carretos, porque depende do que está sendo transportado e da origem e do destino do serviço de transporte" (fls. 418). Em seguida, explicitou a metodologia adotada em seu relatório fiscal, ao afirmar que "será levantado o montante do crédito apurado em relação aos encargos que não se enquadram no conceito de insumo."

Portanto, para verificar se o saldo credor apontado pela Recorrente para o mês de dezembro de 2004 estaria correto, o i. Fiscal inicialmente se limitaria a conferir e glosar os valores de créditos referentes às aquisições que, de plano, a partir do conceito por ele adotado, não pudessem se enquadrar como insumos, pois, na hipótese de a glosa nessa parte ser igual ou superior ao saldo credor afirmado pela Recorrente, restariam desnecessárias maiores investigações em relação às outras categorias por ele identificadas, tais como as contas com descrição genérica e aquelas em que faltava informação para se aferir a qualificação ou não como insumo.

Nesse sentido, dentre as 6 (seis) rubricas acima mencionadas, o i. Fiscal glosou todos os custos computados como insumos referentes aos centros de custo "Custo de Brasília" e "Custo de Contagem", pois seriam relativos a estabelecimentos comerciais (fls. 419).

E, com relação aos demais centros de custo, "Custo da Fazenda", "Custo do Incubatório", "Custo do Abatedouro", "Custo de Belo Horizonte", a partir da relação com a

descrição de contas contábeis e respectivos valores, o i. Fiscal indicou no Anexo II do relatório fiscal cada uma das contas que entendeu não se enquadrarem como insumos (fls. 424-428).

Com isso, o i. Fiscal demonstrou o saldo de crédito no mês de dezembro de 2004, ajustando a apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS apresentada no DACON, com as glosas de créditos calculadas, contemplando, inclusive, o saldo de crédito transferido para o mês de janeiro de 2005, tendo em vista o seu aproveitamento naquele mês, como informado na DACON do 1º trimestre de 2005.

Ao final, conclui o relatório fiscal:

"1) o sujeito passivo creditou-se indevidamente de encargos enquadrados incorretamente como insumos;

2) o Fisco calculou os créditos indevidos em relação aos encargos registrados em contas contábeis cuja própria descrição permite determinar se enquadrar-se ou não no conceito de insumo. Os valores apurados de crédito indevido foram R\$ 20.820,44 (vinte mil, oitocentos e vinte reais e quarenta e quatro centavos) e R\$ 95.900,23, relativos a PIS/PASEP e COFINS, respectivamente;

3) constatou-se que esses valores de crédito indevido apurados são superiores aos valores pagos, objeto da discussão administrativa;

4) adicionalmente, apurou-se o saldo de crédito do mês de dezembro de 2004 corrigido conforme as glosas de crédito indevido e constatou-se saldo devedor nos montantes de R\$ 20.820,44 (vinte mil, oitocentos e vinte reais e quarenta e quatro centavos) e R\$ 95.900,23, relativos a PIS/PASEP e COFINS, respectivamente;

5) dessa forma, conclui-se que os pagamentos realizados nos valores de R\$ 20.078,51 (vinte mil, setenta e oito reais e cinquenta e um centavos) e R\$ 84.044,43 (oitenta e quatro mil, quarenta e quatro reais e quarenta e três centavos), referentes a PIS/PASEP e COFINS, respectivamente, são devidos".

Como se verifica, a questão que se coloca nos autos é se a declaração de compensação apresentada pela Recorrente, com direito de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior a título de COFINS do mês de dezembro de 2004, deve ser homologada, devendo-se, para tanto, proceder ao exame da existência de saldo credor de COFINS que justificaria o alegado pagamento indevido no mês em referência.

Nos termos do artigo 170 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), *"a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública"*. (grifos nossos)

Na esfera federal, o instituto da compensação está previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, atualmente regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, sendo essencial para a homologação da compensação, com a consequente extinção do débito

apontado na declaração de compensação, na forma do artigo 156, II, do CTN¹, a existência de crédito líquido e certo a ser compensado.

Assim, no exame da declaração de compensação apresentada pelo contribuinte, a autoridade administrativa, caso entenda que não está presente o direito creditório, seja por ausência de certeza ou de liquidez, deverá não homologar a compensação e lançar os valores referentes aos tributos indevidamente compensados, como previsto no artigo 74, §7º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*: "*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados*".

A decisão de não-homologação deverá ser sempre fundamentada, com a descrição dos motivos pelos quais o pedido do contribuinte é indeferido e respectivo enquadramento legal, sendo possível ao contribuinte impugnar a decisão, com o objetivo de demonstrar o seu direito à compensação, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento, que seguirá o rito do Decreto 70.235/1972. É o que dispõe o artigo 74, §§9º a 11º, da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito:

"§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação".

Dessa forma, optando por desafiar a decisão da autoridade administrativa, o contribuinte deverá apresentar Manifestação de Inconformidade, na qual deverá constar, dentre outros requisitos, *"os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir"* (Artigo 16, inciso III, Decreto 70.235/1972).

Quanto à produção de prova, determina o Artigo 16, §4º, alíneas a, b e c, do Decreto 70.235/1972: "*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: "a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*".

Com isso, se de um lado, a autoridade administrativa deve fundamentar a exigência fiscal, com a descrição do fato, a determinação exigida e o fundamento legal para o lançamento (artigo 142 do CTN), de outro, o contribuinte, nas oportunidades de audiência no curso do processo, deve apresentar as razões de fato e de direito que demonstrem o descabimento do lançamento, produzindo as provas necessárias para tanto.

Como bem observa a doutrina, *"direito à produção da prova, direito à apreciação da prova e direito à impugnação da prova, desenvolvem-se, assim, paritariamente e dialeticamente, ocupando ambas as partes (contribuinte e Administração fiscal) uma posição*

igual na instrução do processo e apresentando as suas razões em termos de controvérsia formal, mediante atos obrigatoriamente fundamentados, que ensejam a exposição do ponto de vista contrário".² (grifos nossos)

Além disso, segundo o artigo 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A respeito, comenta a doutrina: "*competete, em regra, a cada uma das partes o ônus de fornecer os elementos de prova das alegações de fato que fizer. A parte que alega deve buscar os meios necessários para convencer o juiz da veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão/exceção, afinal é a maior interessada no seu reconhecimento e acolhimento*".³

No que se refere à aplicação dessa regra ao processo administrativo fiscal, a doutrina afirma:

"Como regra geral, cabe àquele que pleiteia um direito provar os fatos, sendo facultada a outra parte reagir à pretensão e infirmá-la com novas provas. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova, se quer saber quem cabe a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador.

(...) Para o exercício desses direitos e garantias fundamentais, é necessário assegurar o acesso aos interessados à informação dos atos processuais e possibilitar a reação contra os desfavoráveis, ou seja, uma vez informada sobre o ato lesivo a seu interesse, é facultado à parte contrária o direito ao contraditório.

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o contribuinte aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes"⁴.

No presente caso, como já relatado, a decisão recorrida entendeu que a compensação não poderia ser homologada, em razão da ausência de liquidez e certeza do direito de crédito, pois, segundo a decisão recorrida, a Recorrente teria deixado de apresentar um conjunto probatório robusto do alegado direito.

Essa apontada ausência de direito de crédito foi corroborada pelo relatório fiscal que, realizando uma série de glosas em créditos apurados pela Recorrente sob o regime não-cumulativo da PIS/COFINS, concluiu que o saldo credor considerado pela Recorrente, na realidade, era menor, sendo devido o pagamento realizado pela Recorrente a título de COFINS

² Xavier, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª Edição. Rio de Janeiro. Forense. 2001. p. 319.

³ Curso de Direito Processual Civil. Vol. 02. Fredie Didier Jr., Paula Braga, Rafael de Oliveira. Edição 2013. Editora Juspodivm. p. 81-85.

⁴ Aspectos Formais e Materiais no Direito Probatório". Marcos Vinicius Neder. In "A Prova no processo tributário". São Paulo: Ed. Dialética. 2010. p. 19.

no mês de dezembro de 2004, o que fulminaria sua alegação de pagamento indevido e o direito de crédito.

Contra tais conclusões, a Recorrente não teceu qualquer comentário.

Mesmo tendo sido intimada do relatório fiscal e do prazo de 30 (trinta) dias para apresentar manifestação a respeito, a Recorrente permaneceu silente, não aproveitando a oportunidade de audiência para expor o fundamento legal do seu direito de crédito e de fazer prova a seu favor.

Nesse cenário, tendo a autoridade fiscal demonstrado os motivos e fundamentos da exigência fiscal, entendo que caberia à Recorrente apresentar as razões de fato e de direito que dessem suporte à utilização dos créditos glosados, com o detalhamento de cada uma das contas contábeis glosadas, as notas fiscais correspondentes, a descrição do processo produtivo de cada estabelecimento, a vinculação entre as aquisições de bens e serviços e o respectivo processo produtivo de cada estabelecimento, para fins de demonstração de eventual pertinência/essencialidade do insumo em relação ao respectivo processo produtivo (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/05/2015), o fundamento legal para a utilização do crédito em cada caso, dentre outras informações e documentos que lhe fossem úteis para infirmar as conclusões do relatório fiscal.

Em caso similar ao aqui tratado, este Conselho manifestou entendimento, no sentido de que é *"do sujeito passivo, a obrigação de apresentar as provas que alicerçam os elementos defensórios por ele alegados, não podendo a administração substituí-lo em tal papel"*, como se confere pela ementa e voto a seguir transcritos.

Ementa:

"(...) Na realidade em exame, em que pese a designação de alguns serviços indicar a possibilidade de adequação de sua natureza à de insumo segundo o regime da não-cumulatividade, a interessada, repetindo a mesma conduta adotada na primeira instância, não pontuou nos autos os documentos que porventura poderiam comprovar a utilização do produto ou do serviço no processo industrial, muito menos apresentou qualquer levantamento de cálculo ou documentação de caráter técnico, fato que impossibilitou a aceitação como insumo dos itens reclamados. (...)"

Trecho do Voto do Relator:

"Com efeito, os autos carecem de indicativo quanto às correspondentes notas fiscais de aquisição dos serviços ou eventuais elementos de conteúdo técnico suficientes para subsidiar a análise no que concerne à sua quantificação ou mesmo à subsunção ao conceito de insumo, ou seja, o bem ou serviço necessário ao processo produtivo da recorrente. Com efeito, diferentemente da fiscalização, que elencou os serviços glosados (anexo I fls. 301/304), o sujeito passivo não cuidou de indicar as correspondentes notas fiscais alusivas a cada um dos itens que entende deveriam ter sido considerados na apuração do crédito, cuja descrição da transação poderia trazer elementos mais esclarecedores para a sua eventual consideração como insumo. Muito menos laborou em trazer um demonstrativo que quantificasse o correspondente montante, necessário para um exame pontual dos itens nos quais se baseara.

Tais elementos, com efeito, deveriam ter sido colacionadas aos autos pela interessada, o que afirmo com esteio no inciso II do artigo 333 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, segundo o qual o ônus da prova incumbe “ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”. É, pois, do sujeito passivo, a obrigação de apresentar as provas que alicerçam os elementos defensórios por ele alegados, não podendo a administração substituí-lo em tal papel.

Assim, diante da imprecisão da peça de defesa e da deficiência probatória, não vejo outra saída senão rejeitar os argumentos da suplicante". (Processo nº 13971.001498/200513; Acórdão nº 3802004.257; 2ª Turma Especial da 3ª Sessão de Julgamento; Sessão de 19/03/2015; Recorrente: Buettner S.A. Indústria e Comércio; Recorrida Fazenda Nacional; Relator: Francisco José Barroso Rios)

Portanto, ante o exposto, a ausência de manifestação da Recorrente, impugnando o relatório de diligência fiscal, somada à inexistência de outras informações e documentos nos autos que porventura pudessem justificar a utilização dos créditos, implicam a impossibilidade do reconhecimento do direito creditório, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Relator AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA