



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720022/2015-92
ACÓRDÃO	1102-002.039 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMODITA COMÉRCIO DE MÓVEIS PLANEJADOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS E COFINS. IDENTIDADE DA BASE DE CÁLCULO COM O IRPJ. VÍCIO NA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA.

O vício na apuração da receita bruta estende-se necessariamente a todos os tributos que a tomam como base de cálculo nuclear. A identidade entre a receita bruta que serve de fundamento ao IRPJ no lucro presumido, nos termos do art. 518 do RIR/1999, e a que serve de base ao PIS e à COFINS no regime cumulativo, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, impede tratamento diferenciado dos tributos reflexos quando o vício reside na apuração da base comum a todas as exações. A existência de normas de apuração próprias quanto a alíquotas e exclusões não afasta essa identidade.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas valores apurados dos cotejos (i) de notas fiscais e DASN e (ii) de créditos bancários e notas fiscais.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de omissão de vultosos valores do registro de receitas autoriza a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento aos recursos voluntários, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, canceladas as autuações de COFINS e de PIS decorrentes de créditos bancários sem comprovação de origem, por vício material de carência de fundamentação legal, suscitado de ofício pelo Conselheiro Ailton Neves da Silva – vencido o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, que as mantinha; (ii) por maioria de votos, mantidas as exigências de COFINS e de PIS decorrentes das demais infrações, quais sejam, receitas declaradas no Simples Nacional e receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas - vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (Relator) e Cristiane Pires McNaughton, que as cancelavam, por entenderem contaminadas pelo afastamento do arbitramento do lucro por colegiado de primeira instância; (iii) por unanimidade de votos, afastada a qualificação da multa de ofício que acompanha as exigências de COFINS e de PIS sobre as receitas declaradas no Simples Nacional; (iv) por maioria de votos, mantida a qualificação da multa de ofício que acompanha as exigências de COFINS e de PIS sobre as receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas, mas reduzido seu patamar de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei, vencido o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), que dava provimento em maior extensão, para afastar a qualificação; e (v) por maioria de votos, mantidas as responsabilidades imputadas aos solidários Guilherme Couto Fernandes e Patrícia Pereira dos Santos, vencido o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), que as afastava. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído pelo(a) Conselheiro(a) Ailton Neves da Silva.

RELATÓRIO

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos por Comodita Comercio de Moveis Planejados Ltda EPP, por Guilherme Couto Fernandes e por Patricia Pereira dos Santos, esta última anteriormente qualificada como Patricia Pereira Couto Fernandes, em face de acórdão proferido por Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a impugnação aos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, com multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento e juros de mora.

O crédito tributário originalmente exigido encontra-se discriminado conforme a tabela a seguir:

Demonstrativo dos Valores Lançados

Tributo	Imposto/Contribuição (R\$)	Juros de Mora (R\$)	Multa Proporcional (R\$)	Valor do Crédito Tributário (R\$)
IRPJ	26.300,52	11.670,58	39.450,80	77.421,90
CSLL	19.530,63	8.674,03	29.295,99	57.500,65
COFINS	53.382,76	24.092,98	80.074,19	157.549,93
PIS	11.666,97	5.276,65	17.500,52	34.444,14
Total	110.880,88	49.714,24	166.321,50	326.916,62

Guilherme Couto Fernandes, sócio-administrador da pessoa jurídica autuada, com sessenta por cento das quotas, e Patricia Pereira dos Santos, sócia-quotista, com quarenta por cento das quotas, foram arrolados como responsáveis solidários com fundamento conjunto no artigo 124, inciso I, e no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Os arrolados são, à época dos fatos geradores, cônjuges casados sob o regime de comunhão parcial de bens, sendo que a sócia-quotista exerce o cargo público de Auditora-Fiscal

da Receita Federal do Brasil (RFB), circunstância considerada pela autoridade lançadora ao discriminar suas responsabilidades.

O procedimento fiscal teve origem na Operação Paraíso Fiscal, deflagrada em 2011 pela RFB em conjunto com a Polícia Federal, no curso da qual foi cumprido mandado de busca e apreensão no domicílio dos sócios, oportunidade em que arrecadados contratos, recibos, cheques e planilhas eletrônicas posteriormente utilizadas como elemento probatório no presente lançamento.

A ação fiscal específica contra a pessoa jurídica autuada foi formalizada por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal datado de 11 de junho de 2013 e abrangeu os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, com sucessivas intimações, prorrogações e diligências externas, em razão das reiteradas dificuldades da contribuinte em apresentar a documentação requisitada, especialmente as notas fiscais de venda dos exercícios autuados.

O Termo de Verificação de Infração (TVI) registra que a contribuinte declarou na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) do ano-calendário de 2009 receita bruta zerada, embora constasse de sua escrituração movimentação financeira no período.

Nas declarações retificadoras dos anos-calendário de 2010 e 2011, a contribuinte declarou receitas brutas totais de R\$ 463.019,67. A retificadora subsequente do ano-calendário de 2011, com valor de R\$ 391.223,00, foi desconsiderada pela fiscalização por força do parágrafo primeiro do artigo sétimo do Decreto nº 70.235, de 1972, ante a perda da espontaneidade decorrente do início do procedimento.

A apuração concluiu pela existência de omissão de receitas em três bases distintas, cumulativamente consideradas para fins de apuração da base de cálculo dos tributos lançados. A primeira base correspondeu à receita bruta declarada na DASN, mantida pela fiscalização como ponto de partida do arbitramento.

A segunda base foi apurada a partir do confronto entre as notas fiscais escrituradas na primeira versão dos Livros Diário e Razão e os valores efetivamente declarados na DASN, resultando em receita escriturada não declarada no montante de R\$ 703.302,70.

A terceira base foi apurada a partir do confronto entre os depósitos e créditos identificados na conta corrente bancária da contribuinte, vinculados pela própria autuada a Pedidos de Venda e respectivos Contratos de Fornecimento, e os valores das notas fiscais escrituradas, resultando em receita comprovada e não escriturada no montante de R\$ 714.200,54.

A apuração total da base de cálculo, mediante a soma das três parcelas, atingiu R\$ 1.880.522,91, distribuídos em R\$ 54.106,62 para o ano-calendário de 2009, R\$ 998.601,16 para 2010 e R\$ 827.815,13 para 2011.

A fiscalização realizou diligências externas em nove clientes da contribuinte, intimados a apresentar comprovação de pagamentos efetuados e cópias das notas fiscais recebidas. As respostas demonstraram, em todas as situações verificadas, a emissão sistemática

de notas fiscais por valores inferiores aos consignados nos respectivos Pedidos de Venda e Contratos de Fornecimento, e em algumas hipóteses a ausência completa de emissão de nota fiscal para operações comprovadamente realizadas, com pagamento documentado por meio de depósitos bancários ou cheques nominais.

Diligência junto à fornecedora de móveis da marca Favorita, comercializada pela autuada à época, revelou ainda a aquisição de componentes de móveis planejados destinados a clientes específicos não constantes da escrituração da contribuinte, dentre os quais Kazuko Tane, servidora pública e supervisora hierárquica direta da sócia-quotista na unidade da RFB em que esta era lotada, e Alexandre Silveira Biem e Suely Silveira Biem, sendo o primeiro ex-sócio comercial do sócio-administrador.

As planilhas eletrônicas de controle de vendas apreendidas no domicílio dos sócios identificavam tais operações pela referência aos pedidos número 100186, 100187 e 100188, relativos à servidora Kazuko Tane, e aos pedidos número 100201 e 100202, relativos a Alexandre Silveira Biem e Suely Silveira Biem, sendo que apenas para o último foi emitida nota fiscal, ainda assim por valor inferior ao do pedido.

Quanto à distribuição de lucros isentos, a fiscalização apurou que a contribuinte declarou na DASN, e o sócio-administrador correspondentemente declarou em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, a percepção de lucros isentos no montante de R\$ 79.000,00 em 2010 e R\$ 147.000,00 em 2011.

Tais valores ultrapassavam significativamente o limite de isenção previsto no parágrafo primeiro do artigo 14 da Lei Complementar nº 123, de 2006, calculado pela autoridade lançadora em R\$ 9.352,81 para 2010 e R\$ 12.404,72 para 2011, considerada a participação societária do sócio.

A fiscalização examinou em detalhe a conta contábil número 263, denominada Conta Corrente Sócios, escriturada na primeira versão dos Livros Diário e Razão, e apurou que os valores efetivamente transferidos pela pessoa jurídica ao sócio-administrador no biênio 2010 e 2011 totalizaram R\$ 344.107,14.

O exame dos históricos dos lançamentos demonstrou que tais transferências custeavam despesas pessoais comuns ao casal, dentre as quais condomínio, mensalidades escolares, planos de saúde, telefonia, gás, previdência privada e transferências em favor da genitora da sócia-quotista. As planilhas eletrônicas mensais apreendidas pela Polícia Federal, denominadas pela autoridade lançadora de Fluxo de Despesas do Casal, confirmaram a alimentação desse fluxo financeiro pelos recursos oriundos da pessoa jurídica.

A fiscalização apurou também que a contribuinte adquiriu o ponto comercial utilizado em sua atividade pelo valor real de R\$ 141.000,00, não pelo valor de R\$ 67.500,00 declarado pela autuada e pelo vendedor. O contrato apreendido no domicílio dos sócios demonstra a transação por aquele valor, com entrada de R\$ 60.000,00 e saldo parcelado em seis prestações de R\$ 13.500,00, originalmente firmadas em cheques de titularidade do sócio-

administrador, sendo cinco deles posteriormente substituídos por cheques da própria pessoa jurídica.

A pessoa jurídica autuada foi excluída de ofício do regime do Simples Nacional, com efeitos retroativos a primeiro de janeiro de 2010, com base nos incisos IX e X do artigo 29 da Lei Complementar nº 123, de 2006, em razão de o valor das despesas pagas e o valor das aquisições de mercadorias terem ultrapassado os limites legais em relação aos ingressos de recursos declarados. A contribuinte não apresentou impugnação ao ato declaratório, restando definitiva a exclusão, com vedação de retorno ao regime pelo prazo de dez anos.

Após a ciência da exclusão, a contribuinte manifestou opção pelo regime do Lucro Presumido e apresentou a segunda versão dos Livros Diário e Razão escriturados sob esse regime. A autoridade lançadora considerou imprestável também essa nova escrituração ao fundamento de que os recebimentos foram vinculados a Pedidos de Venda, e não a notas fiscais, em desacordo com o artigo 85 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e ainda persistia a ausência de apresentação das próprias notas fiscais. A fiscalização procedeu então ao arbitramento do lucro com fundamento no artigo 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), mediante aplicação dos percentuais legais sobre a receita bruta conhecida.

A autoridade lançadora apurou ainda alterações cadastrais sucessivas que, em sua compreensão, demonstravam o intuito de criar óbices à constituição do crédito tributário e ao redirecionamento da execução fiscal. A sócia-quotista retirou-se da sociedade durante o curso da fiscalização e posteriormente alterou seu nome no cadastro federal, retomando o nome de solteira. A pessoa jurídica alterou seu domicílio fiscal, sendo o novo endereço constatado mediante diligência como prédio inabitado.

Diante de tais circunstâncias, a autoridade concluiu pela configuração de pessoa jurídica inexistente de fato, nos termos do artigo 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 2014, e pela presunção de dissolução irregular nos termos da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A multa de ofício foi qualificada na alíquota de cento e cinquenta por cento, com fundamento no inciso I e no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A autoridade lançadora identificou seis condutas fraudulentas como pressuposto da qualificação, consistentes na prestação reiterada de informação falsa em DASN com omissão de receitas escrituradas, na omissão de receita decorrente de vendas sem emissão de nota fiscal, no conjunto de condutas que ensejou a exclusão do Simples Nacional, na ocultação do valor real do ponto comercial mediante conluio com o vendedor, na prestação de informação falsa quanto a lucros isentos pelo sócio-administrador, e na concessão de benefícios pessoais ao sócio-administrador acima do limite legal mediante distribuição irregular alimentadora do fluxo financeiro conjugal.

Quanto à motivação da responsabilidade solidária, a autoridade lançadora atribuiu ao sócio-administrador, na qualidade de gestor de fato e de direito, a participação dolosa na ocultação da materialidade do fato gerador, na sub-avaliação do ponto comercial em conluio com o vendedor, na prestação de informação falsa relativa à distribuição de lucros isentos, na alegação de empréstimos fictícios escriturados na conta corrente sócios sem documentação hábil e idônea, na gestão direta da atividade de vendas, na obtenção de benefícios pessoais conjuntamente com a cônjuge mediante distribuição superior ao limite de isenção, e na alteração intencional do domicílio fiscal da pessoa jurídica para imóvel inabitado.

Quanto à sócia-quotista, a autoridade lançadora atribuiu, embora formalmente desprovida de poderes de gerência em razão da vedação contratual coerente com o artigo 117, inciso X, da Lei nº 8.112, de 1990, a participação fática nos atos de gestão da pessoa jurídica em parceria com o cônjuge.

A motivação contemplou a convivência na ocultação do valor real do ponto comercial, a participação direta em vendas a clientes do seu círculo profissional na unidade da RFB onde lotada, a ciência plena da situação irregular da contribuinte no Simples Nacional e da distribuição de lucros acima do limite legal, na medida em que administrava o fluxo financeiro mensal de despesas do casal alimentado pelos recursos da pessoa jurídica, e a sucessão de alterações cadastrais consideradas como tentativa de afastamento do polo passivo.

Cientificados, os sujeitos passivos apresentaram impugnação conjunta. Em sede de teses defensivas, sustentaram que a atividade da contribuinte adotava sistema de faturamento antecipado, em razão de parceria com a fornecedora da marca Favorita até 2011 e posteriormente com outra fornecedora, justificando que os depósitos bancários poderiam preceder a emissão das notas fiscais correspondentes, sem caracterizar omissão de receita.

Sustentaram, ainda, que a apuração das três bases de omissão padecia de contradição lógica intrínseca. Argumentaram que a DASN, sendo confissão de dívida nos termos do parágrafo único do artigo 25 da Lei Complementar nº 123, de 2006, não poderia ser ao mesmo tempo aproveitada como base de cálculo do lançamento e considerada inválida para fins de comprovação da efetividade dos lucros isentos. Alegaram, em paralelo, que o artigo 85 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, somente se aplicaria a contribuintes que houvessem optado pelo regime de caixa, hipótese estranha à dos autos.

Quanto à configuração de pessoa jurídica inexistente de fato, sustentaram que a autuada apenas se encontrava com atividades temporariamente interrompidas, situação estranha às hipóteses do artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 2014, e que a alteração do domicílio fiscal não bastaria para presumir dissolução irregular nos termos da Súmula nº 435 do STJ, especialmente quando a comunicação ao órgão competente foi formalmente realizada.

Quanto ao ponto comercial, a impugnação contestou a apuração do valor real em R\$ 141.000,00, sustentando que a operação se dera por R\$ 67.500,00, em cinco parcelas comprovadas mediante cheques compensados na conta da pessoa jurídica, alegando que o

contrato apreendido pela Polícia Federal não traduzia a vontade efetiva das partes, e invocando o princípio da realidade contratual confirmado pela quitação dada pelo vendedor.

Quanto à multa qualificada, a impugnação invocou as Súmulas CARF nº 14 e nº 25, esta última de natureza vinculante, sob o argumento de que a qualificação não pode ser aplicada por mera presunção de omissão de receita ou por decorrência automática dos fatos descritos no lançamento, exigindo demonstração inequívoca do evidente intuito de fraude e individualização da conduta dolosa praticada pelo sujeito passivo.

Quanto à responsabilidade solidária, a defesa sustentou a inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN à sócia-quotista, com fundamento na Súmula nº 430 do STJ, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio sem poderes de gerência. Sustentou ainda que o interesse comum do artigo 124, inciso I, do CTN não se satisfaz com a mera condição de cônjuge ou de sócia-quotista, demandando demonstração de participação efetiva em atos concretos relacionados à constituição do fato gerador.

A decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente a impugnação. O acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Descabe o exame de alegação de inconstitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas valores apurados dos cotejos (i) de notas fiscais e DASN e (ii) de créditos bancários e notas fiscais.

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE COMPETÊNCIA. ARBITRAMENTO.

A escrituração contábil contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária, exclui a obrigatoriedade de manutenção de livro Caixa na sistemática do lucro presumido com opção de escrituração de receitas pelo regime de competência.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de omissão de vultosos valores do registro de receitas autoriza a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN.

A comprovação da ocorrência de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964 autoriza a imputação de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

Atribui-se responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros quando se comprova a ação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Em sede de mérito, a DRJ acolheu a tese da defesa quanto à inadequação do arbitramento, registrando que a fiscalização havia adotado a sistemática do regime de caixa sem prévia opção do contribuinte, com fundamento no artigo 85 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, dispositivo cuja incidência pressupõe opção formal pelo regime de caixa, e reconheceu a regularidade da escrituração comercial apresentada para fins do Lucro Presumido. Em consequência, exonerou integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL.

A DRJ excluiu, ainda, as exigências de PIS e COFINS dos meses de novembro e dezembro de 2009, períodos em que a contribuinte ainda se encontrava regularmente enquadrada no Simples Nacional, a ele submetida pelo regime jurídico próprio, com tributação unificada incompatível com a apuração autônoma do PIS e da COFINS naqueles meses específicos.

Manteve, contudo, integralmente os lançamentos de PIS e COFINS dos períodos de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, com a multa qualificada de cento e cinquenta por cento, ao fundamento de que tais contribuições, conforme expressamente registrado no voto, têm normas de apuração próprias e específicas, diversas daquelas determinantes do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado, razão pela qual a inadequação do arbitramento não contaminaria a apuração das contribuições sociais sobre receita.

A multa qualificada foi mantida com fundamento na prática reiterada de lançamentos contábeis inconsistentes ao longo dos anos-calendário fiscalizados, sem que a decisão especificasse, no corpo do voto, quais lançamentos contábeis seriam considerados inconsistentes. A decisão reconheceu, em paralelo, a regularidade formal da escrituração apresentada para fins de Lucro Presumido.

A responsabilidade solidária dos sócios foi mantida com fundamento conjunto nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, com apoio no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 2018. A DRJ entendeu suficientemente demonstrado, no plano dos elementos probatórios reunidos, o interesse comum dos arrolados na situação que constituiu o fato gerador, decorrente da convergência entre a participação societária, a relação conjugal e os indícios de aproveitamento direto pelos sócios das parcelas omitidas.

Cientificados da decisão de primeira instância, os sujeitos passivos interpuseram três recursos voluntários, sendo um conjunto e dois individuais em nome de cada uma das pessoas físicas, todos tempestivos.

Em sede de matéria não anteriormente suscitada na impugnação, ou desenvolvida com acréscimo substancial em relação àquela, os recorrentes apontam a contradição lógica do

acórdão da DRJ no que concerne à manutenção do PIS e da COFINS sobre exatamente a mesma base de cálculo cuja apuração, fundada em arbitramento do lucro, foi rejeitada para o IRPJ e para a CSLL.

Sustentam os recorrentes que o lucro presumido e a base de cálculo do PIS e da COFINS partilham a mesma natureza, qual seja a receita bruta auferida, com identidade verificável a partir do confronto entre o artigo 518 do RIR/1999 e os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, razão pela qual a fundamentação que afastou o lançamento dos tributos diretos haveria de produzir, por identidade lógico-jurídica, idêntico efeito sobre os tributos indiretos.

Os recorrentes desenvolvem, em acréscimo ao argumento já veiculado na impugnação, a tese de que a manutenção da multa qualificada careceu de fundamentação concreta, registrando que a decisão de primeira instância invocou a prática reiterada de lançamentos contábeis inconsistentes sem identificar quais lançamentos teriam essa natureza, e que a mesma decisão reconheceu, em outro trecho, a regularidade formal da escrituração apresentada. Sustentam que a contradição entre os dois fundamentos compromete a higidez da motivação da penalidade.

A defesa da sócia-quotista, em seu recurso individual, agregou à argumentação anterior elemento factual superveniente consistente em sentença criminal absolutória proferida em 28 de setembro de 2015 nos autos de processo criminal em curso na Justiça Federal de Primeira Instância em São Paulo, vinculado à mesma operação que originou o presente lançamento, sentença posteriormente confirmada pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região em 21 de junho de 2018, com trânsito em julgado em 5 de novembro de 2018.

Argumenta a recorrente que a absolvição transitada em julgado, no plano criminal, sobre matéria fática conexa, deve repercutir no exame da configuração do dolo e da participação efetiva exigidos para a responsabilização pelo artigo 135, inciso III, do CTN.

Os recorrentes sustentam, ainda, que a fundamentação da responsabilidade solidária da sócia-quotista é incompatível com o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 2018, invocado pela própria DRJ como suporte da decisão recorrida.

Argumentam que o referido parecer normativo distingue entre interesse meramente econômico, insuficiente para a configuração do artigo 124, inciso I, do CTN, e interesse jurídico comum, este sim apto a fundamentar a solidariedade, exigindo a demonstração de participação concreta da pessoa responsabilizada no ato ou negócio jurídico que constitui o fato gerador, requisito que sustentam não preenchido em relação à sócia-quotista, cuja participação societária era expressamente desprovida de poderes de gerência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator

Admissibilidade

Os recursos voluntários foram interpostos tempestivamente por sujeitos passivos regularmente cientificados da decisão recorrida e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Deles se conhece.

Preliminares

Da nulidade parcial do lançamento.

Omissão de receita identificada por depósitos bancários. Ausência de indicação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conheço, de ofício, de matéria de ordem pública relativa à validade parcial do lançamento, no que concerne à infração de omissão de receita identificada a partir dos depósitos e créditos bancários da contribuinte.

Uma das três bases que compõem a exigência consiste na omissão de receita apurada a partir dos valores creditados na conta corrente bancária da contribuinte, excedentes aos valores escriturados. A caracterização de omissão de receita a partir de valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira encontra fundamento legal específico no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo que estabelece a presunção legal de omissão quando o titular, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos.

O exame do enquadramento legal consignado no auto de infração revela que, para essa infração, a autoridade lançadora indicou os dispositivos relativos à incidência e à base de cálculo das contribuições, mas não indicou o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que é o dispositivo que autoriza a própria caracterização da omissão de receita a partir de depósitos bancários.

O art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que o auto de infração conterá obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. A indicação da disposição legal infringida constitui requisito essencial de validade do lançamento, por delimitar a exata moldura normativa da exigência e assegurar ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

A ausência de indicação do dispositivo que fundamenta a caracterização da omissão de receita por depósitos bancários compromete essa parcela do lançamento, por subtrair do sujeito passivo o conhecimento preciso da norma que sustenta a exigência e, por consequência, a possibilidade de contraditá-la adequadamente.

Acolho, de ofício, a preliminar, para declarar a nulidade da exigência de PIS e COFINS na parte correspondente à infração de omissão de receita identificada por depósitos bancários, por afronta ao art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Mérito

Do objeto remanescente do recurso voluntário

Em razão da inexistência de recurso de ofício, o objeto do julgamento restringe-se ao que foi mantido pela primeira instância e efetivamente impugnado pelos recorrentes. Remanescem em mérito as demais parcelas das exigências de PIS e COFINS dos períodos de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, com multa de ofício qualificada de cento e cinquenta por cento, e a responsabilidade solidária atribuída aos recorrentes pessoas físicas.

Da apuração da receita bruta para fins de PIS e COFINS

A questão consiste em analisar se a manutenção das parcelas remanescentes de PIS e COFINS é juridicamente sustentável quando preservada a receita bruta apurada pela mesma metodologia que a decisão recorrida considerou inadequada para os lançamentos de IRPJ e CSLL.

A primeira instância afastou os lançamentos de IRPJ e CSLL ao reconhecer que a fiscalização adotou indevidamente o regime de caixa para apurar a receita bruta, sem prévia opção do contribuinte. Reconheceu, ainda, que a escrituração das contas Caixa e Bancos identificava a efetiva movimentação financeira da contribuinte e que a escrituração comercial apresentada era regular para fins de Lucro Presumido.

A primeira instância manteve, contudo, as exigências de PIS e COFINS sobre a receita apurada pela mesma metodologia, ao argumento de que essas contribuições têm normas de apuração próprias e específicas, diversas daquelas determinantes do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado.

A razão está com a defesa.

Embora as bases finais de apuração não sejam idênticas, pois o IRPJ no lucro presumido resulta da aplicação de percentual de presunção sobre a receita bruta, o pressuposto comum de todos os lançamentos é a receita bruta apurada pela fiscalização. Reconhecido o vício na determinação dessa receita, o defeito atinge também as contribuições calculadas diretamente sobre ela.

A base de cálculo do IRPJ no lucro presumido tem como ponto de partida a receita bruta auferida no período de apuração, conforme o art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999). A base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, definida nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é a própria receita bruta da pessoa jurídica.

As normas próprias e específicas a que se refere o acórdão recorrido dizem respeito às alíquotas, aos coeficientes de presunção, aos regimes de incidência e às exclusões legais. Não afastam, contudo, a necessidade de que a receita bruta seja apurada conforme o regime jurídico aplicável e segundo critério temporal compatível com a escrituração adotada.

A atividade desenvolvida pela contribuinte, voltada à comercialização de móveis planejados produzidos sob encomenda, caracteriza-se pelo faturamento antecipado, em que o recebimento dos clientes pode preceder a entrega do bem. Em hipótese de faturamento

antecipado, a receita deve ser computada no período em que o bem for produzido ou adquirido, ficando disponível ao comprador, e não no momento do recebimento.

A escrituração apresentada pela contribuinte registrou os recebimentos antecipados na conta contábil 500, denominada "Adiantamento de Clientes", com posterior reconhecimento da receita no momento da entrega dos produtos, em observância ao regime de competência. A decisão recorrida, ao afastar o arbitramento, reconheceu a inadequação do fundamento fiscal que tratou a contribuinte como se optante fosse pelo regime de caixa, bem como a regularidade da escrituração.

Não há fundamento jurídico para considerar que a mesma receita bruta, apurada com vício de competência para fins de IRPJ e CSLL, possa ser preservada para PIS e COFINS sem reconstrução autônoma e segura da base mensal dessas contribuições.

O ponto decisivo não está na reapreciação das exigências já exoneradas, mas na constatação de que a receita bruta que sustentou as parcelas remanescentes de PIS e COFINS foi preservada sem que a primeira instância refizesse a base de cálculo pelo regime de competência. A decisão recorrida apenas afirmou a existência de normas próprias para as contribuições, sem reconstruir a base mensal mediante a separação entre adiantamentos de clientes, receitas efetivamente auferidas, notas emitidas, entregas realizadas e períodos de competência.

Diante disso, as parcelas remanescentes de PIS e COFINS carecem de liquidez e certeza, pois foram mantidas sobre base apurada por metodologia incompatível com o regime de competência reconhecido como aplicável ao caso.

Dou provimento ao recurso voluntário nessa questão, para afastar as parcelas remanescentes das exigências de PIS e COFINS dos períodos de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Da multa qualificada

Afastadas as parcelas remanescentes de PIS e COFINS e não subsistindo exigência tributária a que se possa aplicar penalidade, a matéria resta prejudicada. Registro, contudo, em consonância com o devido enfrentamento das teses, e na hipótese de subsistir qualquer parcela da exigência, as considerações a seguir sobre a impossibilidade de manutenção da qualificação.

A multa qualificada exige, nos termos das Súmulas CARF nº 14 e nº 25, esta última vinculante por força da Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010, a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, não se satisfazendo com a simples apuração de omissão de receita ou com presunção legal. A imposição pressupõe, ainda, motivação concreta do ato administrativo, com a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a penalidade, conforme o art. 50, II, da Lei nº 9.784, de 1999.

A própria DRJ afastou as condutas relacionadas à aquisição do ponto comercial e à distribuição de lucros como fundamentos diretos da multa qualificada, ao consignar no acórdão recorrido que tais condutas não tinham interferência na base de cálculo de incidência da multa,

não servindo de suporte para a sua imposição. Nessa medida, o universo das condutas elencadas pela autoridade lançadora como fundamento da qualificação ficou reduzido, no juízo da DRJ, à prática reiterada de lançamentos contábeis inconsistentes.

Esse fundamento residual padece de duas insuficiências relevantes. A primeira é a ausência de identificação concreta dos lançamentos considerados inconsistentes, em desacordo com o dever de motivação imposto pelo art. 50, II, da Lei nº 9.784, de 1999. A segunda é a incompatibilidade com o reconhecimento, no mesmo voto, de que a escrituração das contas Caixa e Bancos identificava a efetiva movimentação financeira da contribuinte.

Entendo que não há como sustentar a qualificação com base em conduta cuja existência concreta não foi demonstrada de modo individualizado. A fundamentação remanescente da multa qualificada não atende ao padrão exigido pelas Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

Ainda que assim não fosse, e mantida por qualquer razão a exigência com a multa qualificada, o respectivo percentual deveria ser limitado a cem por cento, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional (CTN), em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 863 da repercussão geral, julgado em 3 de outubro de 2024 nos autos do Recurso Extraordinário nº 736.090, com efeitos retroativos à edição da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alcançando os processos administrativos pendentes de conclusão. Não há nos autos qualquer indicação de reincidência apta a autorizar percentual superior. A matéria é de ordem pública e seria conhecível de ofício.

Da responsabilidade solidária do sócio-administrador Guilherme Couto Fernandes

A responsabilidade solidária de Guilherme Couto Fernandes fica prejudicada pela inexistência de exigência de PIS e COFINS subsistente após o provimento do recurso quanto às parcelas remanescentes. Inexistindo crédito tributário a que se possa vincular o responsável, não remanesce obrigação a ser-lhe atribuída.

Registro, apenas para delimitação processual, que as razões recursais não desenvolveram impugnação autônoma específica contra os fundamentos individualizados de sua responsabilização, concentrando-se, quanto ao vínculo pessoal, na situação de Patricia Pereira dos Santos.

Da responsabilidade solidária da sócia-quotista Patricia Pereira dos Santos

Embora esta questão fique igualmente prejudicada pelo afastamento da exigência, a manutenção do nome da sócia-quotista no polo passivo do auto de infração recomenda registro próprio no acórdão. A responsabilidade foi atribuída pela autoridade lançadora com fundamento conjunto no art. 124, I, e no art. 135, III, do CTN, e mantida pela primeira instância com apoio no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018.

A sócia-quotista exercia, à época dos fatos geradores, o cargo público de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), submetida à vedação prevista no art. 117, X, da Lei nº

8.112, de 11 de dezembro de 1990, que impede o servidor público federal de participar de gerência ou administração de sociedade privada. Por esse motivo, o contrato social registrou expressamente sua condição de sócia-quotista sem poderes de gerência.

A Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) enuncia que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Com mais razão, no presente caso, em que a sócia-quotista nem sequer detinha poderes formais de gerência, o vínculo de responsabilidade não se sustenta apenas em sua qualidade de sócia.

Quanto ao fundamento do art. 124, I, do CTN, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018, invocado pela própria primeira instância, distingue o interesse meramente econômico, insuficiente para a configuração da solidariedade, do interesse jurídico comum, este sim apto a fundamentá-la. O parecer normativo exige a demonstração da relação direta e pessoal da pessoa responsabilizada com o ato que deu origem à obrigação tributária.

Os elementos identificados pela autoridade lançadora em relação à sócia-quotista referem-se essencialmente ao aproveitamento indireto, na esfera conjugal, dos recursos distribuídos pela pessoa jurídica, configurando interesse meramente econômico, não jurídico. A relação conjugal e o regime de comunhão parcial de bens, por si só, não configuram interesse jurídico comum nos termos exigidos pelo próprio referencial normativo adotado pela primeira instância.

Quanto ao fundamento do art. 135, III, do CTN, exige-se a prova de ato concreto praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A vedação legal ao exercício de gerência, formalmente refletida no contrato social, restringe a aplicação do dispositivo a situações excepcionais em que a sócia tenha praticado, materialmente, atos próprios da administração com infração de lei.

A autoridade lançadora elencou, especificamente em relação à sócia-quotista, cinco conjuntos de elementos para sustentar a configuração dessa hipótese, examinados a seguir individualmente.

O primeiro elemento é a alegação de compartilhamento da administração e da gestão da pessoa jurídica em todos os seus aspectos. Não identifiquei nos autos prova documental ou testemunhal de atos concretos de administração ou gestão praticados pela sócia-quotista, e a alegação resta desacompanhada de elementos materiais que a sustentem.

O segundo elemento é a participação em vendas da contribuinte a clientes do círculo profissional e pessoal da sócia-quotista. A circunstância de ter havido vendas a colegas de trabalho na unidade da RFB onde lotada, mesmo que verificada documentalmente, comprova apenas a existência dessas operações, não a prática de atos de administração ou gestão da pessoa jurídica.

O terceiro elemento é a alegação de pleno conhecimento da situação irregular da contribuinte, fundada na elaboração de fluxo financeiro mensal do casal. A elaboração de planilha de controle de gastos pessoais não se enquadra entre os atos com excesso de poderes ou infração de lei contemplados pelo dispositivo. Ademais, a apreensão de planilha em residência conjugal não comprova, por si só, sua autoria material por qualquer dos cônjuges.

O quarto elemento é a sucessão de alterações cadastrais ocorridas após o início da fiscalização, consistentes na retirada da sócia-quotista da sociedade, na alteração do nome para o de solteira e na suposta participação na mudança de endereço da contribuinte. A retirada da sociedade e a alteração do nome são fatos vinculados à dissolução da sociedade conjugal, sem nexos diretos com a apuração tributária. A imputação de participação na mudança de endereço da pessoa jurídica em momento posterior à retirada da sócia-quotista da sociedade carece de elementos de prova específicos.

O quinto elemento é a apuração de irregularidades na aquisição do ponto comercial e na distribuição de lucros isentos. A própria primeira instância consignou que tais condutas não tinham interferência na base de cálculo de incidência da multa, não servindo de suporte para a sua imposição, o que igualmente reduz sua aptidão para fundamentar a responsabilidade pessoal da sócia-quotista no que diz respeito aos fatos geradores remanescentes do PIS e da COFINS.

Examinados individualmente os cinco conjuntos de elementos, conclui-se pela ausência de demonstração suficiente, em relação à sócia-quotista, de ato concreto praticado com excesso de poderes ou infração de lei nos termos do art. 135, III, do CTN, especificamente vinculado aos fatos geradores em discussão neste processo.

Soma-se a esses fundamentos a sentença criminal absolutória proferida em 28 de setembro de 2015 pela 2ª Vara Federal Criminal de São Paulo nos autos do processo nº 0010322-24.2012.403.6181, vinculado à mesma operação que originou o presente lançamento, confirmada pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região em 21 de junho de 2018, com trânsito em julgado em 5 de novembro de 2018.

Embora a decisão criminal não vincule automaticamente a esfera administrativa sem exame de seus fundamentos, sua existência reforça a necessidade de apreciação individualizada dos elementos de autoria e participação atribuídos à recorrente.

Dou provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à sócia-quotista Patricia Pereira dos Santos, para afastar a responsabilidade solidária a ela atribuída, com fundamento na vedação legal ao exercício de gerência, na insuficiência da demonstração de interesse jurídico comum nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 2018, e na ausência de prova de ato concreto com excesso de poderes ou infração de lei nos termos do art. 135, III, do CTN, examinada individualmente em relação a cada um dos elementos elencados pela autoridade lançadora.

Registro, por fim, que o afastamento das exigências de PIS e COFINS e o afastamento da responsabilidade solidária da sócia-quotista repousam em fundamentos autônomos, sendo o primeiro decorrente do vício de apuração da receita bruta, pressuposto

comum dos lançamentos, e o segundo decorrente da insuficiência probatória individualizada em relação à conduta da sócia-quotista.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer dos três recursos voluntários, acolher a preliminar de nulidade suscitada de ofício, para declarar a nulidade da exigência de PIS e COFINS na parte correspondente à infração de omissão de receita identificada por depósitos bancários, e, no mérito, dar-lhes provimento, para afastar as parcelas remanescentes das exigências de PIS e COFINS dos períodos de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2011 e para excluir a responsabilidade solidária atribuída a Patricia Pereira dos Santos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, redator designado

Ouso discordar do ilustre Relator com relação à: i) manutenção das exigências de COFINS e de PIS decorrentes das demais infrações, quais sejam, receitas declaradas no Simples Nacional e receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas; ii) manutenção da qualificação da multa de ofício que acompanha as exigências de COFINS e de PIS sobre as receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas, mas reduzido seu patamar de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei; iii) manutenção das responsabilidades imputadas aos solidários Guilherme Couto Fernandes e Patrícia Pereira dos Santos.

Com relação à **manutenção das exigências de PIS e COFINS** decorrentes das demais infrações, mais precisamente aquelas relativas às **receitas declaradas no Simples Nacional e a receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas**, entendo que o auto de infração não merece reparos.

Conforme fora constatado pela fiscalização, houve significativa divergência entre a receita bruta informada na DASN e a movimentação financeira, informada pelas instituições financeiras, nos anos de 2009 a 2011, divergência esta que confirma que a Recorrente ocultou significativa parcela da receita bruta da atividade, cerca de R\$ 1,6 milhões, equivalentes a 78% da movimentação financeira (fl. 2599). Por exemplo, no ano de 2011, a movimentação financeira foi de R\$ 1.082.460,72, enquanto a receita bruta declarada na DASN foi de R\$ 268.169,45 (fl. 2599).

A Recorrente foi intimada a apresentar cópias das notas fiscais de venda, relativas a 2010 e 2011, tendo sido reintimada em quatro ocasiões diferentes, mas deixou de apresentar as notas fiscais.

A contribuinte, a meu ver, em que pese intimada e reintimada diversas vezes para prestar esclarecimentos e juntar documentos, não logrou êxito em afastar as acusações levantadas pela fiscalização, as quais devem ser mantidas, nos termos do auto de infração.

Relativamente à **qualificação da multa de ofício** que acompanha as exigências de COFINS e de PIS sobre as receitas alusivas às notas fiscais emitidas e não escrituradas/declaradas, mas reduzido seu patamar de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei, entendo que ela deve ser mantida.

As infrações descritas no Termo de Verificação Fiscal refletem a conduta dos administradores da pessoa jurídica, com a intenção de lesar os cofres públicos, ao não declarar a totalidade da sua receita bruta, em clara divergência com a movimentação bancária informada pelas instituições financeiras.

Além disso, a conduta de emitir notas fiscais de venda, mas não as escriturar, reforça a intenção de ocultar parte do faturamento e, assim, não o oferecer à tributação, em clara violação à legislação tributária.

Ainda, na mesma linha do fio condutor da análise da conduta, ousou também divergir do ilustre Relator, no que toca à manutenção das **responsabilidades imputadas aos solidários** Guilherme Couto Fernandes e Patrícia Pereira dos Santos.

O Relatório Fiscal, mais precisamente nas fls. 2636s, destaca que os sócios Guilherme e Patrícia “tiveram interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal da COMODITA”, com base no art. 124, I, do CTN. Adicionalmente, a fiscalização enquadrou a conduta dos sócios na norma contida no art. 135, III, do CTN, em virtude de atos praticados com infração de lei, atribuindo também a responsabilidade tributária pessoal aos sócios.

O Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Empresarial, da Comodita, informa que a sociedade é representada pelos sócios Guilherme e Patrícia, detendo respectivamente 60% e 40% do capital social. A administração da sociedade era exercida pelo sócio Guilherme. A sócia Patrícia figurava apenas como sócia-quotista.

Patrícia é servidora pública, não podendo participar da gerência ou da administração de sociedade privada, nos termos da Lei. No entanto, em associação com Guilherme, praticou atos de gestão da empresa, tendo inclusive se beneficiado a partir da ocorrência das infrações tributárias.

A fiscalização identificou relevantes fatos, os quais materializam o interesse jurídico comum com relação aos fatos geradores das obrigações tributárias, dentre eles: i) aquisição conjunta do ponto comercial (fl. 2638); ii) participação efetiva no contrato de compra e venda do

ponto comercial (fl. 2641); iii) participação decisiva de Guilherme e Patrícia nos demais atos de gestão da empresa, muitos dos quais resultaram na comprovada ocultação de significativos valores de receita bruta, caracterizando omissão de receitas, além de burlar o regime diferenciado do Simples Nacional.

Vislumbro que restou suficientemente demonstrado nos autos a atuação empresarial efetiva de Guilherme, inclusive nos atos cometidos em infração à lei tributária, em clara subsunção à norma contida no art. 135, III, do CTN. Sua conduta foi adequadamente analisada e individualizada pela fiscalização do TVF, com a correspondente comprovação da sua atuação dolosa em desfavor do Fisco.

Com relação a Patrícia, em que pese o contrato social informe que ela era mera sócia quotista, observo que restou comprovada sua participação efetiva em conjunto com Guilherme, na administração dos negócios da contribuinte, tendo participado, por exemplo, da aquisição do ponto comercial e do processo de venda dos produtos. Além disso, entendo que ela possuía conhecimento do fluxo de entradas e saídas, pois parte da receita omitida pela sociedade integrava o fluxo financeiro familiar que ela geria.

Assim, voto por manter as responsabilidades imputadas aos solidários Guilherme Couto Fernandes e Patrícia Pereira dos Santos.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati