



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.900268/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1402-003.968 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente NARDINI AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Data do fato gerador: 31/12/2004

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) rejeitar as preliminares de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, ii) negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada para eventuais substituições). Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) substituído pela Conselheira Maurítânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocada).

Relatório

Do Despacho Decisório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório, em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 02/06, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos de CSLL (código de receita: 2484) e de IRPJ (código de receita: 2362) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (CSLL – código de receita: 2484).

Por intermédio do despacho decisório de fl. 07, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, “*não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*”.

Da Manifestação De Inconformidade

Irresignada, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls.11/15, acompanhada dos documentos de fls. 16/60, na qual alega, em apertada síntese, que:

- a) no exercício de suas atribuições, a Fiscalização procedeu a análise das informações prestadas na Declaração de Compensação n.º 8861.88347.200906.1.7.04-9593, que extingue o crédito tributário da CSLL (código de receita: 2484);
- b) contudo, não obstante a extinção de suas obrigações tributárias, a Impugnante acusou o recebimento de intimação não reconhecendo o direito creditório, no valor de R\$ 115.809,61 (cento e quinze mil, oitocentos e nove reais e sessenta e um centavos), proveniente do pagamento indevido ou a maior da CSLL (código de receita: 2484), apurado em 30/09/2004, com vencimento em 29/10/2004, o qual foi informado e utilizado na Declaração de Compensação supramencionada;
- c) a Fiscalização fundamenta a intimação a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, informando que foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP;

- d) a Fiscalização não homologou a referida Declaração de Compensação e, conseqüentemente, exigiu-se um débito a ser recolhido, no montante de R\$ 213.937,16 (duzentos e treze mil novecentos e trinta e sete reais e dezesseis centavos), alegando a compensação indevida correspondente ao valor do IRPJ (código de receita: 2362) e da CSLL (código de receita: 2484), apurado nos meses de março do ano-calendário de 2005;
- e) em que pese o trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal, não é cabível a exigência do crédito tributário, nos termos em que inicialmente apontado;
- f) na descrição dos fatos que originaram a presente intimação, a Auditoria Interna da Receita Federal do Brasil dispõe ter constatado irregularidades no crédito vinculado à Declaração de Compensação, qual seja o crédito do pagamento indevido ou a maior da CSLL (código: 2484), referente ao período de apuração de 30/09/2004;
- g) analisando a DCTF referente ao período de apuração do crédito supra, verifica-se que a suposta irregularidade se deu em face da inadvertida retificação da DCTF, onde ainda constam os antigos valores declarados, referente ao período de apuração de 30/09/2004, constituindo-se, portanto, em evidente erro material (Anexo I);
- h) essa divergência ensejou a intimação, mas, no entanto, poderia ser facilmente sanada pela simples retificação da DCTF do 3º trimestre de 2004 e também pela verificação da DIPJ/2005 (Anexo II);
- i) contudo, ressalte-se ainda, que a Impugnante fora fiscalizada nos anos-calendário de 2001 a 2004, exercícios 2002 a 2005, conforme consta do Termo de Constatação Fiscal n.º 01 – MPF 0810700/2005/00084-2, encerrada em 06/07/2005;
- j) a conclusão que se chega é que, diferentemente do apurado na intimação em referência, a Impugnante nada deve ao erário público, devendo por isso mesmo ser homologado o crédito de R\$ 115.809,61 (cento e quinze mil oitocentos e nove reais e sessenta e um centavos) postulado;
- k) a Impugnante possui o crédito de R\$ 115.809,61 (cento e quinze mil oitocentos e nove reais e sessenta e um centavos), referente ao pagamento indevido ou a maior da CSLL (código: 2484), valor este que fora utilizado para extinguir os débitos do IRPJ (código: 2362) e da CSLL (código: 2484) apurados no mês de março do ano-calendário de 2005, através do mecanismo da compensação;
- l) o inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional dispõe que o crédito tributário extingue-se através da compensação;
- m) a Impugnante compensou ao crivo da legislação, devida e tempestivamente, o valor integral do débito ora reclamado;

- n) a intimação supra decorre da não retificação da DCTF do 3º trimestre de 2004; e sendo o objeto da intimação a não homologação da compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado e tendo a Impugnante, demonstrado a existência de tais créditos, é extrema de dúvidas que a intimação não deve prosseguir, por não existir mais o objeto da cobrança, devendo a exigência ser declarada insubsistente por improcedente;
- o) requer a desconstituição “*in totum*” do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, considerando-se extinto o suposto crédito tributário e determinando-se, por consequência, o arquivamento do processo administrativo dele originário e, ainda, se necessário permita a retificação das informações declaradas na DCTF para que se possa respeitar a realidade dos fatos;
- p) requer, ainda, que o inteiro teor da decisão colegiada seja comunicada à requerente, no endereço noticiado no preâmbulo desta manifestação, como corolário do seu direito de petição (art. 5º, XXXIV, "a" da CF/88);
- q) por derradeiro, a suplicante deixa requerido seja-lhe assegurada a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção, inclusive, a juntada de novos documentos.

Do Acórdão de Impugnação

A 6ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão de Impugnação n.º **14-38.788**, julgou a Manifestação de Inconformidade **Improcedente**, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/12/2004

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. O valor do indébito com o qual a contribuinte declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento indevido ou a maior de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), código de receita: 2484, no valor de R\$ 115.809,61, relativo ao mês de setembro de 2004.

2. Com efeito, no que diz respeito à CSLL, informada como origem do crédito na PER/Dcomp de n.º 8861.88347.200906.1.7.04-9593, observo que a contribuinte declarou, em sua DCTF do 3º trimestre de 2004, como débito apurado de CSLL (código de receita: 2484), o valor de R\$ 218.263,66, que foi extinto por dois DARF, nos valores respectivos de: R\$ 115.809,61 (valor do principal: R\$ 94.887,03, valor da multa: 18.787,63 e valor dos juros: R\$ 2.134,95) e R\$ 123.376,63, ou seja, o indébito fiscal objeto de compensação no presente processo, no valor de R\$ 115.809,61, foi utilizado integralmente para pagamento parcial do débito de CSLL do mês de setembro de 2004 (fl. 20 dos autos).
3. Dessa forma, o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto (fl. 07) não reconheceu qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologou a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da contribuinte (período de apuração: 30/09/2004), não restando crédito disponível para compensação do débito informado na PER/DCOMP de n.º 8861.88347.200906.1.7.04-9593.
4. Portanto, no que atine aos autos, não há correção a ser feita no despacho decisório, tendo em conta a inobservância de requisito básico para formalização da compensação sob exame, qual seja, a existência de um indébito tributário junto à Fazenda Nacional.
5. A contribuinte, por sua vez, alega que tem direito à compensação dos crédito proveniente do recolhimento indevido, pois a declaração (DCTF) original apresentada, relativamente ao 3º trimestre de 2004, informou para o débito de CSLL, relativo ao mês de setembro/2004, o antigo valor declarado, constituindo evidente erro material, o que poderia ser sanado pela simples retificação da DCTF do 3º trimestre de 2004 e pela verificação da DIPJ/2005, protestando provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, incluindo a juntada de novos documentos a qualquer tempo.
6. Malgrado o intento da contribuinte, é importante ressaltar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.
7. Nesse sentido, cumpre observar que a DIPJ, desde o ano-calendário de 1999, tem caráter meramente informativo, isto é, as informações nela prestadas não configuram confissão de dívida - a Instrução Normativa n.º 127, de 30 de outubro de 1998, que extinguiu, em seu art. 6º, inciso I, a DIRPJ – Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica e instituiu, em seu art. 1o, a DIPJ –

Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, deixou de fazer referência à confissão de tributos ou contribuições a pagar.

8. Por sua vez, a DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais, instituída pela Instrução Normativa SRF n.º 129/1986, sempre foi destinada a tal fim, ou seja, é confissão de dívida, tem o condão de constituir o crédito tributário, materializando-o, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.
9. Assim, de posse das informações evidenciadas pelo próprio manifestante em sua DCTF – 3º trimestre de 2004, a decisão administrativa certificou razões que ensejaram não homologar a compensação declarada, defronte a caracterização da inexistência de disponibilidade em relação ao pagamento consignado na DCOMP, porquanto restar configurado sua vinculação integral em débito confessado na DCTF, não sendo suficiente para desnaturá-la a simples alegação em contrário, pois este documento goza do efeito de confissão legal de dívida (Decreto-lei n.º 2.124, de 1984, artigo 5º, § 1º).
10. Se há contradição e desejando a recorrente fazer valer montante diverso daquele regularmente declarado **incumbia-lhe apresentar provas que permitissem albergar sua tese de pagamento indevido ou a maior.**
11. Por tais razões, quando a contribuinte apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, demonstrar um crédito tributário a seu favor, para extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário seja o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.
12. Assim, não basta à interessada alegar o pagamento a maior ou indevido do tributo, mas também deve trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em lançamentos contábeis que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo da CSLL do mês de setembro de 2004. Ainda mais, quando a contribuinte é pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.
13. Dentre essas provas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, os Livros Diário e Razão, etc., tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado.
14. No presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou qualquer documentação com esta intenção, limitando-se a tão-somente apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2005), objetivando retificação dos valores confessados em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) do 3º trimestre de 2004.
15. Por regra, a escrituração contábil e fiscal mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados

e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme dispõe o artigo 923 do RIR/1999.

16. No que tange ao pedido final, na peça impugnatória, de “produção de todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção, inclusive, a juntada de novos documentos”, cumpre-nos assinalar o contido nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal – PAF, com a redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 1997.
17. Nota-se que a contribuinte não manifestou a impossibilidade de apresentação de qualquer documento no prazo previsto para manifestação, seja por motivo de força maior ou por qualquer outro motivo elencado no § 4º do artigo 16 do PAF.
18. Nesse sentido, a declaração de compensação apresentada não contém os atributos necessários de certeza e liquidez, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública.

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões para a reforma da decisão *a quo*:

1. O acórdão recorrido deixou de examinar relevantes pontos trazidos pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, dentre eles e em especial, o fato de que a DIPJ/2005, cujo teor apurou o equívoco contido na DCTF do 3o trimestre de 2004 - tendo constado o recolhimento de CSLL a maior - fora objeto de fiscalização pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - já que a recorrente fora fiscalizada nos anos calendários de 2001 a 2004, exercícios de 2002 a 2005, conforme Termo de Constatação Fiscal n.º 01 - MPF 0810700/2005/00084-2, encerrada em 06/07/2005.
2. Sobre esse relevante fundamento, expressamente invocado em sede de manifestação de inconformidade, o acórdão ora guerreado não se disponibilizou a registrar uma só linha - omissão que importa na nulidade do julgado -, tendo em vista a não apreciação dos elementos invocados pela recorrente.
3. Ainda que se admitisse, para efeito de mera argumentação, que a ausência de exame de matéria expressamente invocada em sede de impugnação não importasse em nulidade do julgamento guerreado, mesmo nesta hipótese o acórdão deveria ser reformado.

4. Resulta indiscutível, no caso ora em tela, que a recorrente promoveu apuração equivocada em sua DCTF do 3o trimestre de 2004, circunstância que a levou a promover recolhimento a maior no que se refere à CSLL.
5. Com efeito, ao promover a apuração da CSLL referente ao mês de setembro de 2004 e declarada em DCTF do 3o trimestre de 2004, a recorrente deixou de deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.
6. De fato, é igualmente indiscutível que, tendo apurado, na elaboração de sua DIPJ/2005, o ERRO MATERIAL contido na sua DCTF do 3o trimestre de 2004 - erro esse que a fez recolher tributo a maior, a título de CSLL, dada a não dedução dos valores já pagos a título de estimativa em meses anteriores - a recorrente tratou de corrigi-lo, na DIPJ/2005, **correção da qual resultou o crédito tributário utilizado na PER/DECOMP n.º 08861.88347.200906.1.7.04-9593.**
7. Ora, a correção do erro material contido na DCTF do 3o trimestre de 2004, promovida pela recorrente através da DIPJ/2005, fora expressamente EXAMINADA E CHANCELADA pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, através da fiscalização levada a efeito nos anos calendários de 2001 a 2004, exercícios de 2002 a 2005 - conforme Termo de Constatação Fiscal n.º 01 - MPF 0810700/2005/00084-2, fiscalização que, obviamente, tratou de CONTRASTAR a DIPJ/2005, bem como a DCTF do 3o trimestre de 2004, com os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, tendo ainda examinado e conferido a expressão deste direito em balanços e balancetes, os Livros Diários e Razão.
8. Forçoso resulta reconhecer, diante disso, a impropriedade do acórdão ora guerreado, no que tange à alegação segundo a qual "a contribuinte deveria trazer provas, lastreadas em lançamentos contábeis, dentre estas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, a expressão deste direito em balanços e balancetes, os Livros Diários e Razão, etc, tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado", porquanto tais documentos já foram, há tempos, examinados e validados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que os CONTRASTOU com as declarações prestadas pela recorrente, em especial a DIPJ/2005 - cujo teor declara o desacerto da DCTF do 3o trimestre de 2004, apontado, a partir deste erro material, o crédito objeto deste processo -, validando-a, numa demonstração de que o CRÉDITO, AOS OLHOS DA FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, conforme Termo de Constatação Fiscal supracitado, efetivamente existe, sendo líquido certo e exigível.
9. Ressalta-se que a recorrente cumpriu todos os requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, necessários para realizar a compensação do crédito tributário, quais sejam: créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos e do sujeito passivo conta a Fazenda Pública. No presente caso, a recorrente compensou débito tributário da CSLL (código de receita: 2484)

com créditos da CSLL e IRPJ, mediante entrega da declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados.

10. Nesse ínterim, importante trazer a lume, ementa de recente acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA:

"ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL EMENTA: RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. LIQUIDEZ E CERTEZA. Cabível a restituição e compensação do alegado pagamento indevido ou a maior, se presentes a liquidez e a certeza do direito creditório pleiteado. DECLARAÇÕES ELETRÔNICAS. ERRO MATERIAL. DIREITO CREDITÓRIO. Os erros materiais no preenchimento das declarações eletrônicas, por si só, não possuem força suficiente para afetar o direito creditório dos contribuintes.

Ano-calendário: 01/01/1999 a 31/12/1999 (Acórdão n.º 15-27592, de 30 de junho de 2011)".

11. Assim, colocado frente ao fundamento em relação ao qual deixou de se manifestar - o de que a DIPJ/2005, cujo teor retificou a DCTF do 3o trimestre de 2004, tendo apurado crédito decorrente desta retificação, em virtude de recolhimento de tributo a maior, fora expressamente examinada e validada por fiscalização levada a efeito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - o acórdão objeto deste recurso revela toda a sua fragilidade, deixando aflorar, irretorquível, a necessidade de sua reforma.
12. De fato, ao examinar, EM FISCALIZAÇÃO - Termo de Constatação Fiscal n.º 01 - MPF 0810700/2005/00084-2 -, a DIPJ/2005 da recorrente, a auditoria da Receita Federal do Brasil validou referido documento, acatando as declarações nela contidas, em especial aquelas cujos teores importavam na retificação de informações equivocadamente assinaladas na DCTF do 3o trimestre de 2004.
13. E nem poderia ser diferente, porquanto o erro material contido na DCTF do 3º trimestre de 2004, corrigido pela DIPJ/2005, e de cuja correção exsurge o crédito objeto deste processo, decorre, reafirme-se, do fato da recorrente deixar de deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.
14. Na apuração de sua DIPJ/2005, com efeito, a recorrente, atentando-se para o erro cometido, promoveu as retificações necessárias, com vistas a deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução, circunstância que gerou o crédito objeto deste processo, decorrente do recolhimento indevido promovido na DCTF do 3º trimestre de 2004, exatamente porque naquela DCTF, deixou de considerar, equivocadamente, para efeito de apuração da CSLL, a dedução das estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.

15. Ao examinar a DIPJ/2005, retificadora das informações lançadas na DCTF do 3o trimestre de 2004, a fiscalização da Receita Federal nenhum óbice formulou, inclusive no que tange ao crédito apurado, exatamente porque a encontrou em consonância com as regras e documentos supra especificados.
16. Estas, pois, as razões que tornam incontestáveis o caráter líquido e certo do crédito tributário objeto deste processo, razões que tornam totalmente despropositadas as exigências referendadas pelo acórdão recorrido, expostas a partir do olvido dessa decisão ao fato de que toda a documentação contábil da recorrente, inclusive aquela apuradora do crédito, fora examinada e validada por fiscalização da própria Receita Federal do Brasil.
17. Cabe à recorrente consignar, por fim, que, ainda que a argumentação acima pudesse ser rejeitada, mesmo nesta hipótese esse recurso deveria ser provido, com vistas a decretar a anulação do acórdão, bem como a conversão do julgamento em diligência, para que a documentação ratificadora do crédito apurado possa ser novamente examinada - já o fora uma vez, por ocasião de fiscalização - e ratificada pela autoridade fiscal, validando-se o crédito objeto deste processo. Nesse sentido:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - RESULTADO DE DILIGÊNCIA - ERROS DE CONTABILIZAÇÃO (1.º Conselho de Contribuintes - 8.a Câmara) Processo n.º 11080.001748/2002-73, Recurso n.º 139.927 Voluntário, Matéria: IRPJ e Outro - Ex. 1.999, Recorrente: Mega Turismo Ltda. Recorrida: 1.a Turma/DRJ - Porto Alegre/RS. Sessão de: 23 de janeiro de 2.008. Acórdão n.º: 108.09.532. Resultado de Diligência. Comprovação de Despesas - Erros de Contabilização - Recomposição de Bases. Apurados erros de contabilização, comprovados pelo contribuinte, a diligência fiscal resultou em recomposição das bases tributáveis objeto do lançamento. O julgamento administrativo é norteado Princípio da Verdade material, constituindo-se em dever do Julgador Administrativo a sua busca incessante. Adequação do lançamento de acordo com os ajustes reconhecidos pela própria autoridade fiscal em diligência realizada. Recurso Voluntário Provido em Parte. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir as bases de cálculo de acordo com o relatório de diligência. Mário Sérgio Fernandes Barroso - Presidente -Karem Jureidini Dias- Relatora (DOU 1 de 20.5.2008, p. 40)" (Revista Dialética de Direito Tributário, volume 155, pág. 235)

18. Acerca do princípio da Verdade Material, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, in Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário - A Função Fiscal, Rio, Forense, 1996, p. 46 e 47, ensina que:

"Contrariamente à dinâmica de aplicação das leis pelas autoridades jurisdicionais, onde vigora o princípio da verdade formal, em que as formas dos atos, prazos e a sistematização dos procedimentos são rigorosamente definidos e obedecidos, nos procedimentos administrativos em geral, as formas dos atos e os prazos previstos anteriormente, (pois, afinal, não se pode prescindir de alguma sistematização para se ordenar o comportamento da administração pública), podem ser, eventualmente, desobedecidos, para dar cumprimento ao princípio mais relevante da verdade material. A dinâmica da administração pública não está sujeita a formalidades rígidas ou a obediência a formas sacramentais, pois a natureza da ação administrativa exige que a aplicação da lei se faça da forma mais expedita possível. O dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte".

19. E, perfilhando esse mesmo entendimento, a lição de LEANDRO PAULSEN e RENÊ BERGMANN ÁVILA, para os quais:

"Juntada de documentos e preclusão (§ 2o). A regra do § 2" que veda a juntada de provas e documentos após a impugnação merece atenção. A jurisprudência do Conselho de Contribuinte, com acerto, tem abrandado o aparente rigor da regra, que viola frontalmente o princípio da ampla defesa e impede que se alcance a verdade material, sob o pretexto de acelerar a tramitação do processo. Tem relevância o inciso III do art. 3" da Lei 9784/99, editada posteriormente ao § 4" do presente artigo, introduzido pela Lei n" 9.532/97. Dispõe o mais recente artigo que é direito do administrado a apresentação de alegações e juntada de documentos a qualquer tempo, antes da decisão. Temos, por isso, que a disposição do Decreto não subsiste perante a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, ambos reiterados como garantia do contribuinte no art. 2" da Lei 9.789/99, que apenas positivou o que antes era vedado inconstitucionalmente pelo Decreto 70.235/72, em violação direta à garantia prevista na Carta da República. O disposto no inciso III agora permite ao contribuinte formular alegações e apresentar documentos antes da decisão. Em síntese: a restrição que antes era inconstitucional (embora com base legal), agora deixou de existir em todas as esferas da administração federal, segundo nosso entendimento". PAULSEN, Leandro; AVILA, René Bergmann. Direito Processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 47.

20. O entendimento do Conselho de Contribuintes, aliás, tem se alinhado com esse pensamento, ratificando a ideia de que deve ser seguido o princípio da verdade material, isto é:

"Número do Recurso: 301-120.475 TERCEIRA TURMA Número do Processo: 10320.001705/98-35 RECURSO DE DIVERGÊNCIA. Data da Sessão:09/11/2004 09:30:00 CSRF/03-04.194 Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3a Câmara – 1º. C.C.). Recurso negado."

"Número do Recurso: 120785 PRIMEIRA CÂMARA Número do Processo: 10480.025193/99-03 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO Recorrida/Interessado: DRJ- RECIFE/PE Data da Sessão: 12/09/2000 14:00:00 Acórdão 301-29305 Resultado: API - ANULADO A PARTIR DA DECISÃO DE Ia INSTÂNCIA Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, anulou-se o processo a partir da decisão de Ia instância. Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA PROVA NÃO EXAMINADA. Nula a decisão que deixa de apreciar a prova material 4 Ministério da Fazenda Segundo Conselho de Contribuintes 2º CC-MF Fl. Processo nº: 13896.000730/00-99 Recurso no : 132.865 Acórdão n: 203-12.338 trazida pelo contribuinte e nega a produção de prova pericial que contribui com o esclarecimento da verdade material. ANULADO O PROCESSO A PARTIR DA DECISÃO SINGULAR."

21. Ou seja, na busca do princípio da Verdade Material, se o Julgador de primeiro grau julgou insuficiente, para a validação do crédito apurado em DIPJ/2005, o fato de aludida DIPJ haver sido fiscalizada pela própria Receita Federal,

deveria, no mínimo, ter convertido o julgamento em diligência, solicitando junto à recorrente a documentação que, sob sua ótica, ratificaria o erro material contido na DCTF do 3o trimestre de 2004, qual seja, a não dedução das estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.

22. Como assim não o fez, padece o acórdão recorrido de vício insanável, a recomendar a sua anulação, convertendo-se, caso necessário, o julgamento em diligência, para o fim de ser examinada a documentação que escora o crédito tributário objeto deste processo.
23. Assim, resta à recorrente requerer seja decretada a anulação do acórdão, por manifesto cerceamento de defesa, convertendo-se o julgamento em diligência, para o fim de ser examinada a documentação complementar cujo teor valida o crédito tributário objeto deste processo.

Do Pedido

A recorrente vem requerer a esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o conhecimento e o provimento do recurso voluntário, para o fim de decretar:

- i) a desconstituição "*in totum*" do lançamento efetuado, antes da análise do mérito, considerando-se extinto o suposto crédito tributário;
- ii) alternativamente, caso se considere possível a lavratura, acolha-se a matéria deduzida no recurso para anular o Acórdão n.º 14-38.787 - 6a Turma da DRJ/POR, e tornar insubsistente o lançamento fiscal;
- iii) ainda, caso não seja esse o entendimento deste Colendo Conselho, a anulação do acórdão recorrido, convertendo o julgamento em diligência, para que os documentos que validam a compensação possam ser examinados, ratificando-se a compensação objeto desse processo, e arquivado, conseqüentemente, o processo administrativo dele originário.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Das Preliminares

Da alegação de nulidade do acórdão recorrido por ausência de exame de matéria

A recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido por ausência de exame de matéria expressamente invocada em sede impugnação, nos seguintes termos:

O acórdão recorrido deixou de examinar relevantes pontos trazidos pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, dentre eles e em especial, o fato de que a DIPJ/2005, cujo teor apurou o equívoco contido na DCTF do 3o trimestre de 2004 - tendo constado o recolhimento de CSLL a maior - fora objeto de fiscalização pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - já que a recorrente fora fiscalizada nos anos calendários de 2001 a 2004, exercícios de 2002 a 2005, conforme Termo de Constatação Fiscal n.º 01 - MPF 0810700/2005/00084-2, encerrada em 06/07/2005.

Sobre esse relevante fundamento, expressamente invocado em sede de manifestação de inconformidade, o acórdão ora guerreado não se disponibilizou a registrar uma só linha - omissão que importa na nulidade do julgado -, tendo em vista a não apreciação dos elementos invocados pela recorrente.

Destaca-se o que foi trazido pelo contribuinte em sua manifestação de Inconformidade:

“Contudo, ressalte-se ainda, que a Impugnante fora fiscalizada nos anos-calendários de 2001 a 2004, exercícios 2002 a 2005, conforme consta do Termo de Constatação Fiscal n.º 01 – MPF 0810700/2005/00084-2, encerrada em 06/07/2005.”

Percebe-se que há apenas o relato de que a Impugnante fora fiscalizada nos anos-calendários de 2001 a 2004, não foram trazidos argumentos de que essa fiscalização teria o condão de comprovar o alegado crédito junto à Fazenda Nacional. Observa-se que esses argumentos foram trazidos somente no recurso voluntário.

Pelo exposto, voto por rejeitar a alegação de nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação de matéria.

Da alegação de nulidade do acórdão recorrido pela não conversão em diligência do julgamento

A recorrente alega a nulidade do acórdão pela não conversão em diligência do julgamento em 1ª instância.

Afirma que, na busca da verdade material, se o Julgador de primeiro grau julgou insuficiente, para a validação do crédito apurado em DIPJ/2005, o fato de aludida DIPJ haver sido fiscalizada pela própria Receita Federal, deveria, no mínimo, ter convertido o julgamento em diligência.

Repisa-se que, na manifestação de inconformidade, não foram trazidos nem argumentos nem a documentação de que a referida fiscalização teria o condão de comprovar o alegado crédito junto à Fazenda Nacional.

Observa-se que, na manifestação de inconformidade, há um requerimento genérico de apresentação de provas e juntadas de novos documentos, contudo esse não atende aos requisitos para formulação do pedido de diligência nos termos do art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei n.º 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Pelas razões expostas, voto por rejeitar a alegação de nulidade do acórdão recorrido pela não conversão do julgamento em diligência.

Do Mérito

Da alegação de erro material

A recorrente alega que o crédito utilizado na PER/DCOMP resulta de erro material na elaboração da sua DCTF do 3º Trimestre de 2004:

Resulta indiscutível, no caso ora em tela, que a recorrente promoveu apuração equivocada em sua DCTF do 3o trimestre de 2004, circunstância que a levou a promover recolhimento a maior no que se refere à CSLL.

Com efeito, ao promover a apuração da CSLL referente ao mês de setembro de 2004 e declarada em DCTF do 3o trimestre de 2004, a recorrente deixou de deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.

De fato, é igualmente indiscutível que, tendo apurado, na elaboração de sua DIPJ/2005, o ERRO MATERIAL contido na sua DCTF do 3o trimestre de 2004 - erro esse que a fez recolher tributo a maior, a título de CSLL, dada a não dedução dos valores já pagos a título de estimativa em meses anteriores - a recorrente tratou de corrigi-lo, na DIPJ/2005, correção da qual resultou o crédito tributário utilizado na PER/DCOMP n.º 08861.88347.200906.1.7.04-9593.

Argumenta que a correção do erro material contido na DCTF do 3º trimestre de 2004, promovida pela recorrente através da DIPJ/2005, fora expressamente EXAMINADA E CHANCELADA pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, através da fiscalização levada a efeito nos anos calendários de 2001 a 2004, exercícios de 2002 a 2005 - conforme Termo de Constatação Fiscal nº 01 - MPF 0810700/2005/00084-2:

Forçoso resulta reconhecer, diante disso, a impropriedade do acórdão ora guerreado, no que tange à alegação segundo a qual "a contribuinte deveria trazer provas, lastreadas em lançamentos contábeis, dentre estas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, a expressão deste direito em balanços e balancetes, os Livros Diários e Razão, etc., tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado", porquanto tais documentos já foram, há tempos, examinados e validados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, que os CONTRASTOU com as declarações prestadas pela recorrente, em especial a DIPJ/2005 - cujo teor declara o desacerto da DCTF do 3º trimestre de 2004, apontado, a partir deste erro material, o crédito objeto deste processo -, validando-a, numa demonstração de que o CRÉDITO, AOS OLHOS DA FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, conforme Termo de Constatação Fiscal supracitado, efetivamente existe, sendo líquido certo e exigível.

Ressalta-se que a recorrente cumpriu todos os requisitos dispostos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, necessários para realizar a compensação do crédito tributário, quais sejam: créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos e do sujeito passivo conta a Fazenda Pública. No presente caso, a recorrente compensou débito tributário da CSLL (código de receita: 2484) com créditos da CSLL e IRPJ, mediante entrega da declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados.

Nesse ínterim, importante trazer a lume, ementa de recente acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA:

“ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL EMENTA: RESTITUIÇÃO”. COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. LIQUIDEZ E CERTEZA. Cabível a restituição e compensação do alegado pagamento indevido ou a maior, se presentes a liquidez e a certeza do direito creditório pleiteado. DECLARAÇÕES ELETRÔNICAS. ERRO MATERIAL. DIREITO CREDITÓRIO. Os erros materiais no preenchimento das declarações eletrônicas, por si só, não possuem força suficiente para afetar o direito creditório dos contribuintes.

Ano-calendário: 01/01/1999 a 31/12/1999 (“Acórdão nº 15-27592, de 30 de junho de 2011”).

Assim, colocado frente ao fundamento em relação ao qual deixou de se manifestar - o de que a DIPJ/2005, cujo teor retificou a DCTF do 3o trimestre de 2004, tendo apurado crédito decorrente desta retificação, em virtude de recolhimento de tributo a maior, fora expressamente examinada e validada por fiscalização levada a efeito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - o acórdão objeto deste recurso revela toda a sua fragilidade, deixando aflorar, irretorquível, a necessidade de sua reforma.

De fato, ao examinar, EM FISCALIZAÇÃO - Termo de Constatação Fiscal nº 01 - MPF 0810700/2005/00084-2 -, a DIPJ/2005 da recorrente, a auditoria da Receita Federal do Brasil validou referido documento, acatando as declarações nela contidas, em especial aquelas cujos teores importavam na retificação de informações equivocadamente assinaladas na DCTF do 3o trimestre de 2004.

E nem poderia ser diferente, porquanto o erro material contido na DCTF do 3º trimestre de 2004, corrigido pela DIPJ/2005, e de cuja correção exsurge o crédito objeto deste processo, decorre, reafirme-se, do fato da recorrente deixar de deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.

Na apuração de sua DIPJ/2005, com efeito, a recorrente, atentando-se para o erro cometido, promoveu as retificações necessárias, com vistas a deduzir as estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução, circunstância que gerou o crédito objeto deste processo, decorrente do recolhimento indevido promovido na DCTF do 3º trimestre de 2004, exatamente porque naquela DCTF deixou de considerar, equivocadamente, para efeito de apuração da CSLL, a dedução das estimativas já pagas em meses anteriores no valor de R\$ 499.615,20 da apuração da CSLL do mês de setembro de 2004, com base em balancete de suspensão ou redução.

Ao examinar a DIPJ/2005, retificadora das informações lançadas na DCTF do 3º trimestre de 2004, a fiscalização da Receita Federal nenhum óbice formulou, inclusive no que tange ao crédito apurado, exatamente porque a encontrou em consonância com as regras e documentos supra especificados.

Estas, pois, as razões que tornam incontestáveis o caráter líquido e certo do crédito tributário objeto deste processo, razões que tornam totalmente despropositadas as exigências referendadas pelo acórdão recorrido, expostas a partir do olvido dessa decisão ao fato de que toda a documentação contábil da recorrente, inclusive aquela apuradora do crédito, fora examinada e validada por fiscalização da própria Receita Federal do Brasil.

A fiscalização realizada no contribuinte não tem a faculdade de tornar incontestável o caráter líquido e certo do crédito alegado, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, conforme ressaltado no acórdão recorrido:

Malgrado o intento da contribuinte, é importante ressaltar que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Nesse sentido, cumpre observar que a DIPJ, desde o ano-calendário de 1999, tem caráter meramente informativo, isto é, as informações nela prestadas não configuram confissão de dívida - a Instrução Normativa nº 127, de 30 de outubro de 1998, que extinguiu, em seu art. 6º, inciso I, a DIRPJ - Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica e instituiu, em seu art. 1º, a DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, deixou de fazer referência à confissão de tributos ou contribuições a pagar.

Por sua vez, a DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, instituída pela Instrução Normativa SRF nº 129/1986, sempre foi destinada a tal fim, ou seja, é confissão de dívida, tem o condão de constituir o crédito tributário, materializando-o, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

Assim, de posse das informações evidenciadas pelo próprio manifestante em sua DCTF - 3º trimestre de 2004, a decisão administrativa certificou razões que ensejaram não homologar a compensação declarada, defronte a caracterização da inexistência de disponibilidade em relação ao pagamento consignado na DCOMP, porquanto restar

configurado sua vinculação integral em débito confessado na DCTF, não sendo suficiente para desnaturá-la a simples alegação em contrário, pois este documento goza do efeito de confissão legal de dívida (Decreto-lei nº 2.124, de 1984, artigo 5º, § 1º).

Conforme também registrou acertadamente a decisão de 1ª instância, a DIPJ, desde o ano-calendário de 1999, tem caráter meramente informativo, ou seja não tem a capacidade de comprovar o direito creditório contra a fazenda nacional.

Pelo exposto, rejeita-se todos os argumentos trazidas pela recorrente no sentido de que a fiscalização realizada teria o condão de tornam incontestáveis o caráter líquido e certo do crédito tributário objeto deste processo.

Conseqüentemente mostram-se devidas as exigências referendadas pelo acórdão recorrido, de que incumbia-lhe apresentar provas que permitissem albergar sua tese de pagamento indevido ou a maior:

Assim, não basta à interessada alegar o pagamento a maior ou indevido do tributo, mas também deve trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em lançamentos contábeis que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo da CSLL do mês de setembro de 2004. Ainda mais, quando a contribuinte é pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Dentre essas provas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, os Livros Diário e Razão, etc., tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado.

No presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou qualquer documentação com esta intenção, limitando-se a tão-somente apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2005), objetivando retificação dos valores confessados em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) do 3º trimestre de 2004.

Apesar de destacado pela acórdão de 1ª instância, a recorrente também não apresentou, em recurso voluntário, os documentos que comprovassem a liquidez e certeza do crédito que afirma possuir, requisitos exigidos pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Destarte, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Do requerimento de diligência

A requerente requer a conversão do julgamento em diligência, para que os documentos que validam a compensação possam ser examinados, ratificando-se a compensação objeto desse processo, e arquivado, conseqüentemente, o processo administrativo dele originário.

Como já exposto caberia à recorrente ter apresentado a documentação que comprovasse a liquidez e certeza do alegado crédito com a Fazenda Nacional. Houve duas

oportunidades para que o fizesse, em sua manifestação e no recurso voluntário, contudo optou por não apresentar a referida documentação.

Considerando que, em tese, os documentos que validariam a compensação não foram trazidos aos autos, entende-se que não cabe converter o julgamento em diligência para trazer aos autos os documentos comprobatórios que a recorrente deveria ter trazido aos autos.

Portanto, rejeita-se a conversão do julgamento em diligência.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e o pedido de diligência, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias