



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10865.723158/2012-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-006.659 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2020
Recorrente TERRAR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafeté Reis, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* no Acórdão n.º 16-81.982:

Do pedido de restituição

A interessada acima qualificada apresentou, em 15/10/2012, Pedido de Restituição de PIS e Cofins não cumulativos - mercado interno (fls.2/14), incidentes na aquisição de gás liquefeito de petróleo (GLP) e gás natural feita diretamente da distribuidora, referente aos períodos de apuração de 01/01/2004 a 31/12/2011, no valor total de R\$14.940.356,22.

Do despacho decisório

O pleito foi indeferido por meio do despacho decisório de fls.332/334, de 22/04/2014, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Limeira-SP, abaixo resumido.

Inicialmente cumpre esclarecer que, como o pedido de ressarcimento foi protocolado em 15/10/2012, então, nos termos do art.168, inciso I, do Código Tributário Nacional, ele não poderia abranger os pagamentos efetuados antes de 15/10/2007.

No mérito, a Lei n.º 9.718, de 27/11/1998, ao regular a incidência do PIS e da Cofins no setor de combustíveis em regime de substituição tributária, nada dispôs sobre o direito ao ressarcimento caso o produto viesse a ser adquirido diretamente da distribuidora por consumidores finais. Desta forma, não havia previsão legal para o ressarcimento em comento.

O direito ao ressarcimento havia sido concedido pela Instrução Normativa SRF n.º 6, de 29/01/1999. Porém, a Medida Provisória n.º 1.991-15, de 10/03/2000, inovou a matéria e reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP auferida por distribuidores e comerciantes varejistas e de álcool para fins carburantes, tornando-os monofásicos.

A partir de 24/07/2000, as alterações dos artigos 4º, 5º e 6º da Lei n.º 9.718/1998 foram incorporadas ao art.3º da Lei n.º 9.990, de 21/07/2000, e a Medida Provisória n.º 2.037-20, de 20/07/2000, manteve apenas a alteração do art.3º da Lei n.º 9.718/1998 e deu nova redação ao art.43, atual art.42 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001.

Desta forma, o ressarcimento previsto na Instrução Normativa SRF n.º 06/1999 deixou de ter fundamento, tanto que ele foi expressamente revogado pela Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21/11/2002, o que significa que desde aquela data não há nenhuma norma que preveja o direito ao ressarcimento pleiteado.

Além disso, a IN SRF 06/1999 nunca contemplou o ressarcimento relativo à aquisição de gás natural como pretendido pelo contribuinte.

Importante lembrar que a Constituição Federal em seu art.37 determina expressamente que a administração pública deve obediência ao princípio da legalidade.

Assim, como não há previsão legal para o ressarcimento pretendido, o pedido deve ser indeferido.

Da manifestação de inconformidade

Cientificada do despacho decisório em 07/05/2014 (fl.336), a contribuinte apresentou, em 20/05/2014, a manifestação de inconformidade de fls.338/345, abaixo resumida.

Desde as refinarias, o processo de distribuição dos combustíveis passa pelas seguintes fases: a) refinarias; b) de "a" para as distribuidoras; c) de "b" para os revendedores varejistas (postos de combustíveis) e d) de "c" para os consumidores finais.

O "modus operandi" do sistema funciona através da tributação legal monofásica, ou seja, toda a circulação futura do combustível é tributada uma única vez pelas refinarias, com previsão legal da incidência tributária nas fases "a" até "d" descritas acima.

As refinarias retêm na fonte, por comando legal e constitucional, após 01/07/2000, valores relativos à Cofins e ao PIS; as demais operações mercantis da cadeia produtiva, até o consumidor final, não sofrerão mais quaisquer incidências tributárias até as bombas de combustível.

Logicamente que são os consumidores finais que pagam as famigeradas retenções na fonte.

As grandes empresas consumidoras de combustíveis, categoria na qual se insere a recorrente, normalmente não adquirem seus combustíveis para processo produtivo nas bombas dos postos de combustíveis. Por economia, compram diretamente das distribuidoras.

Portanto, do valor do combustível contido no preço pago pela recorrente, pulando uma etapa do processo de distribuição, gera-se um custo tributário indevido, passível de ser recuperado pelo contribuinte que arcou com o ônus da contribuição social.

Nessa sistemática, na hipótese de inoccorrência do fato gerador presumido, o §7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Veja-se às fls.340/344 a transcrição do entendimento do STF sobre a chamada "substituição tributária para frente", por ocasião do julgamento da ADI 1.815-4/Alagoas.

Esse julgado é essencialmente esclarecedor, pois abordou todos os aspectos da compensação tributária.

Abordou, também, a questão da prescrição, o que contraria a decisão emanada contra a recorrente na decisão administrativa ora guerreada.

Desta forma a MP n.º 1.991-15/2000 manteve o regime de substituição tributária adotado anteriormente, que garantia a existência de crédito ao consumidor final, quando da aquisição de gás natural, óleo diesel ou gasolina diretamente da distribuidora.

Pode-se asseverar, inclusive, que o contido na Portaria n.º 2.025 da PGFN e na Lei n.º 12.844/2012 se aplica ao caso aqui discutido, por ser matéria com jurisprudência sedimentada no STF e com seu efeito "erga omnes".

Finalmente não se pode desconsiderar o preconizado na IN SRF n.º 06/99, cujo art.6.º assegurava o ressarcimento dos valores das contribuições correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo por intermédio da 15ª Turma, no Acórdão n.º 16-81.982, sessão de 29/03/2018, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e não reconheceu o direito creditório. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRODUTO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

O direito à restituição de que trata o §7º do art.150 da Constituição Federal não se aplica ao regime de tributação monofásica, uma vez que, neste caso, embora a tributação seja concentrada numa das etapas da cadeia de comercialização, a obrigação tributária é satisfeita pelo próprio contribuinte de direito, que não se reveste da condição de responsável tributário com relação às etapas seguintes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRODUTO SUJEITO À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

O direito à restituição de que trata o §7º do art.150 da Constituição Federal não se aplica ao regime de tributação monofásica, uma vez que, neste caso, embora a tributação seja concentrada numa das etapas da cadeia de comercialização, a obrigação tributária é satisfeita pelo próprio contribuinte de direito, que não se reveste da condição de responsável tributário com relação às etapas seguintes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Consta da decisão recorrida os fundamentos para não reconhecer o direito creditório:

- Inicialmente afastou-se a pretensão do pedido de restituição abranger período superior há 5 (cinco) anos da data de seu protocolo, aplicando-se o entendimento sedimentado pelo STF no RE n. 566.621/RS, julgado na sistemática da repercussão geral;

- Com as alterações legislativas no tocante à tributação dos combustíveis e derivados de petróleo pelo PIS/Pasep e Cofins nas refinarias, a substituição tributária deixou de existir na situação específica dando lugar à tributação concentrada, sem a atribuição de responsabilidade pela tributação dos demais integrantes do elo da cadeia de comercialização (distribuidores e comerciantes varejistas) e consumo.

- Inexistente a tributação sobre GLP e gás natural após a saída desses produtos da refinaria, não procede qualquer pedido de restituição ou ressarcimento das Contribuições para o PIS/Pasep ou Cofins pela contribuinte em razão de sua aquisição adquirida de distribuidora.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário no qual aduz exatamente os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade para ver reformada a decisão de 1ª instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O litígio versa acerca do pedido de restituição da contribuinte referente a valores de PIS e Cofins que estariam incluídos no preço do gás liquefeito de petróleo (GLP) e gás natural, sob alegação de que, por ser tal produto sujeito à alíquota concentrada e sendo adquirido diretamente da distribuidora não poderia ela suportar o ônus das contribuições de toda cadeia produtiva.

A interessada suscita a continuidade da eficácia do art. 6º da IN SRF nº 06/1999¹ para argumentar o direito à restituição de valores de PIS e Cofins que a refinaria teria incluído no preço cobrado da distribuidora e que teria sido repassado à ora Interessada.

Aduz em seu recurso que a MP nº 1.991-15/2000 manteve o regime de substituição tributária adotada anteriormente, que garantia a existência de crédito ao consumidor final, quando da aquisição de gás natural, óleo diesel ou gasolina diretamente da DISTRIBUIDORA, o que lhe seria assegurado o direito à restituição dos valores da contribuição que incidiram nas vendas a varejo.

A Unidade de origem indeferiu o pleito com fundamento na inovação legislativa trazida pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/2000 que alterou as disposições dos arts. 3º a 6º da Lei nº 9.718/98 e passou a prever a incidência de PIS e Cofins sobre os derivados de petróleo somente na refinaria e reduziu a zero as alíquotas nas demais operações da cadeia de comercialização. A Lei nº 9.990/2000 e MP nº 2.037-20/2000 estenderam as alterações como se vê:

¹ Art. 6º. Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora

Medida Provisória n.º 1.991-15, de 10/03/2000:

Art. 2º Os arts. 3º, 4º, 5º e 6º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **devidas pelas refinarias de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

Lei n.º 9.990, de 21/07/2000:

Art. 3º. Os arts. 4º, 5º e 6º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas

MP n.º 2.037-20, de 28/07/2000 (atual MP n.º 2.158-35/2001):

“Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de [...]

Além disso, o art. 43 da MP n.º 1.991-15/2000 reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e **GLP**, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas. Tais alterações significam que a legislação passou a considerar separadamente, de forma autônoma, a incidência dessas contribuições sobre as refinarias, os distribuidores e os comerciantes varejistas.

A tributação ficou concentrada nas refinarias, sem que, contudo, se atribuísse a estas a condição de contribuintes substitutos dos distribuidores e comerciantes varejistas. Em outras palavras, as refinarias passaram a ser obrigadas a recolher tão somente o PIS/Pasep e a Cofins que lhes são próprios, na condição de contribuintes, e não mais de responsáveis tributários, de modo que não se pode mais falar em substituição tributária.

Dessa forma, as alterações promovidas pela MP n.º 1.991-15/2000 afastaram, a partir de 01/07/2000, a aplicação da sistemática da substituição tributária, com relação ao PIS/Pasep e à Cofins, na cadeia de comercialização que se inicia nas refinarias de petróleo.

No caso específico do **gás natural**, sua inclusão nessa forma de tributação se deu por meio da alteração do art. 4º da Lei n.º 9.718/1998, promovido pelo art. 22 da Lei n.º 10.865/2004², tendo sido mantida até o momento.

² Art. 22. Os dispositivos legais a seguir passam a vigorar com a seguinte redação:

I - art. 42 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998:

"Art. 42- As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

A decisão recorrida, manteve o despacho decisório de indeferimento do pedido de restituição motivado na inexistência de previsão legal para a restituição de Contribuição ao PIS e Cofins incidentes sobre combustíveis derivados de petróleo adquiridos por consumidor final pessoa jurídica, desde 1º de julho de 2000, data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica ou em etapa única.

Com razão a decisão recorrida.

Não se pode confundir a anterior tributação dos derivados de petróleo – no caso da contribuinte, o GLP e gás natural - no regime de substituição tributária na qual as refinarias de petróleo eram responsáveis pelo recolhimento das Contribuições devidas pelas demais pessoas jurídicas da cadeia de comercialização-consumo a título de antecipação com a nova sistemática de tributação sob o regime de monofasia em que a Contribuição sofre uma única incidência na venda realizada pela refinaria.

Em síntese, uma vez alterada substancialmente o regime de tributação do bens em questão, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.865/2004 as operações de comercialização posteriores à venda pela refinaria não sofrem mais a incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Dessa situação decorre que as vendas de GLP e gás natural realizadas por revendedores (ou atacadistas/varejistas) à recorrente não são tributadas pelas Contribuições não gerando a esta qualquer direito creditório - e nem o direito ao indébito em suposto pagamento indevido - ainda que utilizado como insumo na prestação de serviço e submetida à tributação não cumulativa das Contribuições, a teor do § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição,** inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O disposto acima refuta qualquer pretensão da recorrente de rogar a aplicação de normas administrativas e decisões judiciais que abordaram o regime de substituição tributária para frente, e não da tributação monofásica.

Por fim, cumpre apontar que se permitido fosse apurar créditos da não cumulatividade e lhe restasse saldo credor ao final de período de apuração a legislação não possibilita a restituição, apenas o ressarcimento, observado os regramentos legais.

O direito de pleitear a restituição no caso em apreço tem sido rejeitado nas decisões do STJ, como se observa da ementa transcrita:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.718/98. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural;

REQUERER A COMPENSAÇÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS PROVENIENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS, A PARTIR DA LEI 9.990/00. REGIME MONOFÁSICO.

1. Sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.718/98, a Cofins incidente sobre as operações com combustíveis era recolhida por meio de substituição tributária 'para frente', ou seja, as refinarias, na qualidade de contribuintes substitutas, recolhiam antecipadamente as contribuições que seriam devidas em toda a cadeia produtiva, presumindo-se as hipóteses de incidência e a base de cálculo das contribuintes substituídas.

2. Contudo, a partir da Lei 9.990/2000 (art. 3º), os comerciantes varejistas de combustíveis e demais derivados de petróleo deixaram de se submeter ao recolhimento da Cofins, no que se refere à receita auferida com a comercialização daqueles bens.

As referidas contribuições passaram a incidir somente sobre as refinarias na forma monofásica, afastando-se a tributação dos varejistas pelo regime de substituição tributária, anteriormente previsto na Lei 9.718/98. (Min. Benedito Gonçalves, Acórdão n.º REsp n.º 1.121.918/RS, julgado em 28/09/2009)

Este Colegiado também enfrentou julgamento semelhante no processo n.º 13656.720981/2012-94 e prolatou o Acórdão n.º 3201-004.054, na sessão de 24/07/2018, de Relatoria de seu Presidente, Conselheiro Charles Mayer de Castor Souza, que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso do contribuinte:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

E mais recentemente, o Acórdão n.º 3201-005.209, sessão de 28/03/2019, deste mesmo Relator, que igualmente negou provimento, por unanimidade de votos, a contribuinte com idênticas pretensões:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

Por fim, é de se consignar que o direito à restituição de que trata o § 7º do art.150 da Constituição Federal não se aplica ao regime de tributação monofásica, uma vez que, neste caso, embora a tributação seja concentrada numa das etapas da cadeia de comercialização, a obrigação tributária é satisfeita pelo próprio contribuinte de direito, que não se reveste da condição de responsável tributário com relação às etapas seguintes.

Dispositivo

Diante do exposto, VOTO PARA NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira