



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11075.721855/2011-81
ACÓRDÃO	1402-007.293 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL VALONI LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2008

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que serão aplicadas as seguintes multas. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário

correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Mutatis mutandis, aplicam-se às exigências ditas reflexas (CSLL) o mesmo que foi decidido quanto à exigência matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), o que se dar em razão da íntima relação de causa e efeito entre as exigências fiscais existentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por i) unanimidade de votos, i.i) rejeitar a preliminar de nulidade; i.ii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário de modo a manter os lançamentos relativos às infrações apuradas, exceto os de multa isolada; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de multa isolada incidentes sobre a insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, vencidos a Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (Relatora) e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria, o Conselheiro Rafael Zedral.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 16-80.635, pela 3ª Turma da DRJ/SPO que julgou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Do lançamento fiscal.

A Administração Tributária constatou, via procedimento de Revisão de Declarações de Pessoas Jurídicas, a falta de declaração e recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como a falta de recolhimento das antecipações mensais obrigatórias dos referidos tributos, conforme valores apurados e informados pelo sujeito passivo na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relativa ao exercício 2009, ano-calendário 2008(fl. 2 a 19).

Da impugnação.

Regularmente cientificado da autuação fiscal (fl. 63), o contribuinte apresentou impugnação às folhas 66/77, articulando os argumentos a seguir sintetizados.

Da preliminar de nulidade.

Primeiramente, é necessário dizer que a Fiscalização não procedeu de forma correta na autuação do contribuinte. Isso porque, antes de apurar os tributos devidos, deveria ter aberto a possibilidade da empresa escolher entre tributar o IRPJ e a CSLL com base no lucro real ou com base no lucro presumido.

Como conclusão, pode-se afirmar que a base de cálculo do imposto de renda (lucro real) é a mesma da contribuição social sobre o lucro, deduzindo-se desta última, porém, a provisão do imposto de renda.

Logo, no que tange a contribuição social, a sua base de incidência é o lucro (art. 195, I, CF) e não o resultado do exercício, como dispôs inconstitucionalmente a Lei 7.689/88, art. 2º.

Nesse sentido, percebe-se que há uma nulidade formal no auto de infração (AI), pois o contribuinte foi autuado antes de optar pelo lucro real ou presumido na tributação do IRPJ e na CSLL.

Do mérito.

Ainda que haja diferença, é bom destacar que a empresa encaminhou corretamente a entrega da DCTF semestral, bem como todos os dados e apurações tanto de IRPJ e CSLL estão corretas (conforme documentos em anexo).

Até mesmo porque, todas as informações solicitadas pela fiscalização foram prestadas.

Por derradeiro, sublinhe-se que as divergências apontadas não são aptas a ensejar o presente AI, pois não houve prejuízo algum para o fisco, que teve a informação completa.

Multa por falta de recolhimento de estimativas.

No caso do AI aqui discutido não há qualquer comprovação de que a parte impugnante tenha agido de forma a camuflar informações com o intuito de sonegar ou reduzir o valor da contribuição exigida devendo ser afastada a aplicação da multa isolada, por total ausência de comprovação de acordo.

No presente caso, entretanto, a própria contabilidade da empresa, com seus registros e livros, serviu de base para a autuação. Assim, como pode ser aplicada uma multa por sonegação ou fraude, se a escrita fiscal do contribuinte foi considerada regular e ainda foi toda disponibilizada para a fiscalização?

De acordo com as limitações ao poder de tributar instituídas pela Carta Magna, é vedado aos entes tributantes “utilizar tributo com efeito de confisco” (CF, art. 150, IV). Ora, não resta dúvida de que impor uma penalidade superior a 75% sobre o crédito principal resulta em um típico ato confiscatório, que não pode ser juridicamente tolerado.

Ante o exposto, requer:

- a juntada da presente impugnação e dos documentos comprobatórios em anexo, para que seja encaminhado ao órgão competente para julgamento;
- a decretação da nulidade do Auto de Infração, de pleno direito, conforme os argumentos acima;
- o afastamento da multa isolada, posto que totalmente indevida, ou, alternativamente, a sua redução aos patamares da razoabilidade; e - seja reduzida a multa proporcional para 75% conforme legislação em vigor, sob pena de configurar caráter confiscatório da multa.

Já a DRJ, após análise da impugnação, entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, mantendo totalmente o crédito tributário exigido.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

MULTA DE OFÍCIO. PATAMAR MÍNIMO DE 75%.

A multa de ofício, de 75%, é penalidade que tem como pressuposto necessário e suficiente a conduta objetiva de não declarar e/ou não pagar, parcial ou integralmente, o crédito tributário em DCTF, razão pela qual sua aplicação dispensa a comprovação do dolo.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA DO ART. 44, INCISO II, DA LEI 9.430/1996.

A falta do recolhimento da estimativa devida enseja a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Mutatis mutandis, aplicam-se às exigências ditas reflexas (CSLL) o mesmo que foi decidido quanto à exigência matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), o que se dar em razão da íntima relação de causa e efeito entre as exigências fiscais existentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2008

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MULTA. PERCENTUAL. CONFISCO.

O percentual da multa aplicada está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível à instância administrativa manifestar-se a respeito de eventual alegação de afronta a princípios constitucionais, como da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzidos argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, que:

“(…)

2.1- DA NULIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO

Primeiramente, é necessário dizer que a Fiscalização não pro cedeu de forma correta na autuação do contribuinte. Isso porque, antes de apurar os

tributos devidos, deveria ter aberto a possibilidade da empresa escolher entre tributar o IRPJ e a CSLL com base no lucro real ou com base no lucro presumido.

Sendo assim, em decorrência da sua atividade social, a empresa enquadra-se como contribuinte do Imposto de Renda - IR e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL. Ocorre que na apuração destes tributos, a lei confere ao contribuinte a opção de escolha pela base de cálculo na tributação dos impostos, ou pelo lucro real ou pelo presumido, como dito alhures.

No entanto, tal situação não foi oportunizada ao contribuinte.

Ademais, nos termos da Constituição Federal (art. 153, II e art. 195, I) e do Código Tributário Nacional (art. 43), o IR e a CSL apenas podem ser exigidos quando há acréscimo patrimonial. Existindo prejuízo ainda não compensado com o lucro do exercício, é evidente que não há majoração no patrimônio que justifique a cobrança destes tributos.

Conforme destaca Aroldo Gomes de Matos, a expressão "renda e proventos de qualquer natureza" é utilizada desde a Constituição Federal de 1934 (art. 6º) e repetida nas posteriores, sendo explicitada pelo Código Tributário Nacional -CTN, no seu art. 43, quando a definiu, em última análise, como riqueza nova adquirida, ou melhor, aumento patrimonial, obviando assim dúvidas, incertezas e equivocidades.

A EC nº. 1/69, bem como a CF/88 (art. 153, inc. III), ao se ferirem novamente à mesma expressão, nada mais fizeram do que cancelar irretorquivelmente o conceito consagrado pelo CTN, que assim dispõe: (...)

(...)

Em outras palavras isso quer dizer que não havendo aumento do patrimônio do contribuinte, é vedada a cobrança deste imposto. Na síntese de Hugo de Brito Machado: "(...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo".

Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita do uso de imóvel, como pretendeu, seguindo os anteriores, o Regulamento do Imposto de Renda".

E o Estatuto dos Contribuintes não poderia dispor de forma diferente, pois o Sistema Tributário Nacional, consagrado pela ordem constitucional, permite à União cobrar imposto sobre a renda, e não sobre o patrimônio. De acordo com ROBERTO QUIROGA MOSQUEIRA, "A palavra "renda" e a expressão "proventos de qualquer natureza" significam os acréscimos de elementos patrimoniais de uma determinada pessoa, isto é, o incremento de direitos reais e pessoais ao patrimônio pessoal. Em outro dizer, o aspecto material da hipótese de incidência do imposto inserto no art. 153, inciso III, da Carta Republicana de 1988, representa mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus

elementos. Esses acréscimos, em síntese, representam aqueles valores recebidos provenientes do trabalho, do capital, da aposentadoria e de quaisquer outras fontes geradoras de majoração patrimonial.

A pedra de toque na conceituação é que esses valores recebidos representam riqueza nova. Essa é a propriedade definitiva do aspecto material do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Por intermédio dela, difere-se o referido imposto daqueles encartados no sistema constitucional tributário brasileiro".

Logo, para que seja respeitada a competência tributária atribuída pela Constituição para a criação do imposto sobre a renda, é necessário que a incidência deste tributo considere sempre o acréscimo patrimonial do contribuinte, sem o qual é vedada a sua cobrança.

Assim, "renda" está constitucionalmente estratificada como parcela correspondente a aumento patrimonial, que vem a ser, nas pessoas jurídicas, o "lucro real", conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda. Parte ele do "lucro do exercício", apurável segundo as regras estabelecidas pela lei comercial (nº 6.404/76, art. 186 a 191). Em seguida, sofre esse lucro certos ajustes (adições, exclusões e compensações), surgindo dessa forma o "lucro real".

Note-se que a definição, o conteúdo e o alcance jurídico do instituto "lucro", utilizado pela Constituição Federal para definir a competência impositiva da União (art. 195, I), não podem ser desfigurados pela legislação tributária, segundo determina expressamente o art. 110, do CTN.

Ora, se fosse permitido ao direito tributário alterá-lo, poderia estabelecer como base de cálculo, por exemplo, o resultado do exercício acrescido de todos os tributos, até mesmo das despesas financeiras, chegando assim, absurda e sucessivamente, à receita bruta. Isso é inadmissível, e uma grave ofensa à Constituição Federal, que particularizou a base impositiva com claríssima precisão.

Como conclusão, pode-se afirmar que a base de cálculo do imposto de renda (lucro real) é a mesma da contribuição social sobre o lucro, deduzindo-se desta última, porém, a provisão do imposto de renda.

Logo, no que tange a contribuição social, a sua base de incidência é o "lucro (art. 195, I, CF) e não o "resultado do exercício", como dispôs inconstitucionalmente a Lei nº 7.689/88, art. 2º.

Nesse sentido, percebe-se que há uma nulidade formal no auto de infração, pois o contribuinte e Recorrente foi autuado antes de optar pelo lucro real ou presumido na tributação do IRPJ e na CSLL.

2.2- DOS DOCUMENTOS DA EMPRESA

A alegada divergência nos valores apurados e recolhidos pelo confronto com os dados escriturados no livro diário, contudo, não invalida as declarações já

feitas pela contribuinte e Recorrente, as quais estão conforme as exigências legais.

Ainda que haja diferença, é bom destacar que a empresa encaminhou corretamente a entrega da DCTF semestral, bem como todos os dados e apurações tanto de IRPJ e CSLL estão corretas (conforme documentos anexos à impugnação). Até mesmo porque, todas as informações solicitadas pela fiscalização foram prestadas.

Por derradeiro, sublinhe-se que as divergências apontadas não são aptas a ensejar o presente auto de infração, pois não houve prejuízo algum para o fisco, que teve a informação completa.

2.3- DA APLICAÇÃO DA MULTA

No que pertine à multa isolada aplicada à Recorrente, melhor sorte não socorre o Recorrido, na medida em que este ampara a adequação da aplicação da multa, levando em conta falta de recolhimento, bem como supostas omissões.

Em sendo assim, utiliza como respaldo legal o inciso I, do art 1º da Lei nº. 8.137/90 c/c art. 71, inciso I, II da Lei nº. 4.502/64 os quais dizem respeito à configuração dos crimes contra a ordem tributária. Além disso, enquadrrou, também, a Impugnante no inciso I, parágrafo lo do art. 44 Lei 9.430/96 os quais preveem a aplicação de multa de 150%.

Porém, tais comandos normativos não podem ser utilizados como base para a aplicação de multa contra a Recorrente. Neste sentido, dispõe o inciso I, do art. 71 da Lei 4.502/64: (...)

Em suas razões, afirma a Recorrida que as infrações que deram azo a autuação em discussão se enquadram como ilícitos penais geradores da multa aplicada, afirmando que a Impugnante teria sonegado informações essenciais a elaboração da exação tributária.

Ocorre que não há razão para tal enquadramento legal. Isso porque, do comando normativo supra transcrito se conclui que sonegação seria o ato de tentar, por meios artificiosos, camuflar ou impedir que cheguem ao conhecimento das autoridades fazendárias, os fatos que geraram a obrigação tributária, a fim de obter a redução do imposto devido.

No entanto, tal entendimento não se presta ao caso presente, já que inexistiu qualquer ato tendente a ludibriar a fiscalização, pelo contrário, a Recorrente sempre se mostrou aberta a prestação de informações consoante se pode averiguar do próprio relatório fiscal, em que houve a devida apresentação dos Livros e demais documentos solicitados. (...)

No caso do auto de infração aqui discutido não há qualquer comprovação de que a parte Recorrente tenha agido de forma a camuflar informações com o intuito de sonegar ou reduzir o valor da contribuição exigida devendo ser afastada

a aplicação da multa isolada, por total ausência de comprovação de acordo com o entendimento do Conselho de Contribuintes: (...)

No presente caso, entretanto, a própria contabilidade da empresa, com seus registros e livros, serviu de base para a autuação. Assim, como pode ser aplicada uma multa por sonegação ou fraude, se a escrita fiscal do contribuinte foi considerada regular e ainda foi toda disponibilizada para a fiscalização?

Ademais, conforme verificamos nos julgados acima colacionados, a aplicação das duas multas deve ser afastada, pela configuração do bis in idem, o que é totalmente vedado em nossa legislação pátria.

Por derradeiro, como já dito em passagem anterior, o relatório fiscal não fez qualquer trabalho de refinamento de informações, limitando-se a considerar as informações fornecidas pela Impugnante imprestáveis para a comprovação de que não houve qualquer tentativa de impedir o Fisco de apurar o valor devido das contribuições.

Logo, inexistindo a devida comprovação por parte deste quanto a uma possível sonegação de informações não permanece razão a amparar a manutenção da multa aplicada.

Assim, tendo em vista que já há cobrança do imposto juntamente com a multa de ofício sobre o principal, não cabe a cobrança da multa isolada, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes.

2. 4- DO EXCESSO DE PENALIDADE

As irregularidades cometidas pela autoridade fiscal não se restringem aos pontos mencionados alhures, visto que no modesto entendimento da parte Recorrente, também é aplicada uma multa confiscatória sobre o principal exigido, o que afronta a Constituição Federal.

De acordo com as limitações ao poder de tributar instituídas pela Carta Magna, é vedado aos entes tributantes "utilizar tributo com efeito de confisco" (CF, art. 150, IV). Ora, não resta dúvida de que impor uma penalidade superior a 75% sobre o crédito principal resulta em um típico ato confiscatório, que não pode ser juridicamente tolerado.

Como parâmetro para demonstrar o excesso de penalidade aplicado ao caso, cabe considerar a alteração sofrida no Código de Defesa do Consumidor. No início, o CDC autorizava, em seu art. 52, § 1º, a aplicação de multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo de até 10% (dez por cento) do valor da prestação. Percebendo o exagero de tal pena, o legislador ordinário, através da Lei nº 9.298/96, reduziu tal pena para 2% (dois por cento).

Ora, na comparação com este exemplo, resta insofismável o caráter confiscatório da multa aplicada nos lançamentos aqui combatidos, devendo ser reduzida a patamares aceitáveis, caso o ato administrativo não seja declarado totalmente nulo.

3. DO PEDIDO

Diante do exposto requer o recebimento do presente recurso voluntário para que seja encaminhado ao órgão competente para julgamento e surta seus efeitos legais, com a consequente decretação de nulidade do auto de infração.”

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, os autos versam acerca de lançamento de ofício oriundo de procedimento de Revisão de Declarações de Pessoas Jurídicas, a falta de declaração e recolhimento do IRPJ e da CSLL, bem como a falta de recolhimento das antecipações mensais obrigatórias dos referidos tributos, conforme valores apurados e informados pelo sujeito passivo na DIPJ, relativa ao ano-calendário 2008 (e-fls. 2 a 19).

A Recorrente impugnou o auto de infração. Porém, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, mantendo totalmente o crédito tributário exigido.

Todavia como o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação, tanto em sede de preliminar, quanto no mérito, e não houve nenhum argumento ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão a quo analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir parte daquelas externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 15-46.000, prolatado pela 7ª Turma da DRJ/ SDR, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

“(…)

Da preliminar de nulidade.

Em preliminar, o sujeito passivo pleiteia, em sua impugnação, a decretação de nulidade do AI “pois o contribuinte foi autuado antes de optar pelo lucro real ou presumido na tributação do IRPJ e na CSLL” (sic).

Ocorre que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quanto às alegações de nulidade, é de se retomar os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatura legal aplicável na seara tributária, o Decreto 70.235/72, que, nº tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei 9.784/1999):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o citado artigo 60.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora.

Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité san sgrief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, a seguir:

Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se dá nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.

Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído No âmbito do novo Código de Processo Civil, dispõe o artigo 277 que, in fine:na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.

No âmbito do novo Código de Processo Civil, dispõe o artigo 277 que, *in fine*:

Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

Mesmo sob o aspecto formal, podem ser verificados no AI impugnado os elementos enumerados no artigo 10 do Decreto 70.235/1972, obrigatórios em qualquer autuação, nos termos, ainda, do artigo 142 do CTN:

Decreto nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la nº prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto.

A despeito das alegações da defesa, constata-se que o próprio sujeito passivo fez juntada de Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (fl. 100), ano calendário 2008, na qual informa que a forma de tributação de lucro é o Lucro Real com apuração anual, portanto incabível a alegação de que foi tributado sem feita a opção da tributação.

Nesse compasso, a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; o AI foi devidamente motivado e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; o AI, com seus Anexos, e o Termo de Constatação Fiscal, todos emitidos pela autoridade lançadora (com ciência dada ao sujeito passivo) ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve

nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Portanto, em suma, são considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto 70.235/72, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que o AI e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

Portanto, válido o lançamento dos tributos IRPJ e CSLL com base na fundamentação legal citada no AI.

Do mérito.

Inicialmente, compete esclarecer que após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Ressalta-se que o sujeito passivo fora intimado, com prorrogação de prazo, durante o procedimento fiscal (fls. 20 a 22 e 29) a colaborar com a fiscalização. Nesse compasso, diante das respostas do contribuinte às demandas da Administração Tributária, constatou-se diferenças de IRPJ e CSLL não declaradas e não pagas frente aos valores apurados e informados na DIPJ, ano-calendário 2008.

Note-se que o sujeito passivo não conseguiu comprovar os fatos modificativos/extintivos dos lançamentos fiscais no prazo previsto para a apresentação da defesa administrativa pois nenhum documento lastreia as alegações de erro de fato/nulidade lançadas na impugnação.

É ônus dos interessados juntar aos autos todos os elementos de prova que possuem, não podendo dele se eximir mediante protesto, por todas as provas em direito admitidas (documentais, periciais e testemunhais), salientando que durante o procedimento fiscal a fiscalização ofertou prazo para apresentação da documentação solicitada.

Há de se destacar que cabe ao contribuinte o ônus da prova quanto à comprovação da veracidade dos valores registrados contabilmente relativos à apuração dos tributos federais ora lançados neste Auto de Infração (AI).

Nesse sentido, podemos destacar o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), *in verbis*:

“Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...).

*Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem **redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário** competem ao contribuinte” (...). (grifei)”.*

Assim, não encontro fundamento para reforma decisão de piso.

DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL E DA MULTA DE OFÍCIO: IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE

Outrossim, analisando-se o auto de infração lavrado, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, nos moldes previstos pela Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.(...)

O teor da súmula é cristalino no sentido de impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última. Outrossim, deve-se lembrar, ainda, da Súmula CARF nº 82 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Assim, os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Não se pode olvidar que, de fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Essa Conselheira, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente.

Como bem explica o Relator do voto condutor do Acórdão nº 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, sessão de 7 de junho de 2024 “o que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos”. E o julgador complementa:

“(…)

A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas

características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas as penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da l. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

(...)

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)”

A reforçar tal entendimento, vejamos também passagem do voto do l. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007): (...)Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade. (...)”

Por conseguinte, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Mutatis mutandis, aplicam-se às exigências ditas reflexas (CSLL) o mesmo que foi decidido quanto à exigência matriz (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), o que se dar em razão da íntima relação de causa e efeito entre as exigências fiscais existentes.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pelo i. Relator, peço vênias para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Há uma tese que defende a impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que**” **tenha sido apurado prejuízo fiscal....**”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105¹, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

¹ Súmula CARF 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral

DOCUMENTO VALIDADO