



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.000814/2010-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-001.334 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrente COMÉRCIO E TRANSPORTES ZAMA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

VINCULAÇÃO.

O lançamento de multas isoladas atraso na entrega da DCTF e do DACON sendo decorrente das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado às exigências principais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS formalizada no processo nº 11444.000810/2010-43, que se encontra findo na esfera administrativa.

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

ATRASO NA ENTREGA DA DCTF e DACON. APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

O atraso na entrega da DCTF e DACON pela pessoa jurídica obrigada enseja a aplicação das penalidades previstas na legislação tributária. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 24-25, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.000,00 a título de multa de ofício isolada:

001 - DEMAIS INFRAÇÕES

FALTA/ATRASO NA ENTREGA DO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - DACON

No âmbito do procedimento fiscal determinado pelo MPF nº 0811800 2010 300-9, verificamos que o sujeito passivo não apresentou o Demonstrativo de Apuração -de Contribuições Sociais - DACON, a que estava obrigado, relativo ao 2º semestre de 2007, no prazo legal, tendo em vista a apuração de ofício de crédito do PIS e COFINS, no período de junho a dezembro de 2007, com base em omissão de receitas, discriminadas abaixo, apurado no processo administrativo fiscal nº 11444.000810/2010-43:

fato gerador	valor tributável
31/07/2007	42.050,00
31/08/2007	311.792,00
30/09/2007	324.277,00
31/10/2007	291.776,00
30/11/2007	256.799,00
31/12/2007	47.815,00
Data	Valor Multa Regulamentar
07/04/2008	R\$ 500,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 7º , inciso III, e § 3º , inciso II, da Lei nº 10.426/2002.

002 - DEMAIS INFRAÇÕES - DCTF

FALTA/ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF

No âmbito do procedimento fiscal determinado pelo MPF nº 0811800 2010 300-9, verificamos que o sujeito passivo não apresentou no prazo legal, a Declaração de Débitos e créditos Tributários Federais - DCTF, a que estava obrigado, relativo ao 2º semestre de 2007, tendo em vista a apuração de ofício de crédito do PIS e COFINS, no período de junho a dezembro de 2007, com base em omissão de receitas, discriminadas abaixo, apurado no processo administrativo fiscal nº 11444.000810/2010-43:

fato gerador	valor tributável
31/07/2007	42.050,00
31/08/2007	311.792,00
30/09/2007	324.277,00
31/10/2007	291.776,00
30/11/2007	256.799,00
31/12/2007	47.815,00
Data	Valor Multa Regulamentar
07/04/2008	R\$ 500,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 7º, inciso III, e § 3º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002.

Este procedimento administrativo é decorrente dos Autos de Infração lavrados contra a pessoa jurídica Comércio e Transportes Zama Ltda. acima identificada de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), formalizados no processo nº 11444.000810/2010-43, que se encontra na Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Marília/SP desde 29.05.2015, e-fls. 95-106.

Houve a lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome de Achilles da Silva Machado, CPF 105.145.469-72 e de Luiz Antônio Bombassaro Machado, CPF 868.040.578-72 (inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional), e-fls. 17-20.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificados, os sujeitos passivos solidários apresentaram a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 1ª Turma/DRJ/RPO/SP nº 14-34.272, de 20.06.2011, e-fls. 73-77:

MULTA. DECLARAÇÕES. APRESENTAÇÃO. FALTA.

O descumprimento da obrigação de entrega de declarações enseja a aplicação de multa pela falta de apresentação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE.

Os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis solidários pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Notificados em 18.08.2011 e 25.08.2011, e-fls. 80-81, os responsáveis solidários apresentaram o recurso voluntário em 05.09.2011, e-fls. 83-90, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

I - PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do devido processo legal expressamente consagrado na Constituição Federal, insculpido no artigo 5º, inciso LIV, [...]

Em sua lição, LUIZ AÍRTON DE CARVALHO menciona [...]

O devido processo legal é uma garantia, constitucionalmente prevista em benefício de todos, assegurando tanto o exercício do direito de acesso ao Poder Judiciário, como o desenvolvimento processual de acordo com normas previamente estabelecidas.

Por fim, é necessário lembrar as palavras de CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, acerca do princípio do devido processo legal: [...]

Destarte, é possível notar que o mais importante dos princípios é o do devido processo legal, já que assegurando este, estar-se-á garantindo os demais princípios elencados na Constituição Federal.

II - PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

O princípio do contraditório e ampla defesa trata-se de princípio esculpido de forma expressa na Constituição Federal, podendo ser encontrado no artigo 5º, inciso LV. [...]

Passa-se, portanto, a analisar um dos princípios basilares do processo contido na Constituição Federal entre os direitos e garantias fundamentais.

O julgador, face ao seu dever de imparcialidade, coloca-se entre as partes, mas de forma equidistante a elas, quando ouve uma, necessariamente deve ouvir a outra, somente assim se dará a ambas a possibilidade de expor as suas razões, de apresentar as suas provas, de influir sobre o convencimento do julgador.

Somente pela porção de parcialidade das partes, uma apresentando a tese e outra a antítese, é que o julgador pode fazer a síntese. Este procedimento seria estabelecer o contraditório entre as partes.

Neste sentido, LUIZ GUILHERME MARINONI faz as seguintes considerações acerca do princípio do contraditório: [...]

Em relação ao princípio do contraditório, ENRICO TULIO LIEBMAN tece o seguinte comentário: [...]

I - DO RESULTADO DO RECURSO.

Foi considerada improcedente a impugnação lançada pelo Impugnante, mantendo-se o crédito tributário lançado.

Como já mencionado, os créditos tributários foram devidamente lançados. Se houve qualquer omissão, esta não pode ser considerada fraudulenta, como se demonstrará.

II - DOS FATOS. DO RECEBIMENTO DO AR.

Como já demonstrado anteriormente, foi apurado pelo Auditor Fiscal que a venda realizada no ano de 2007 foi simulada, pura e simplesmente porque, na data de 20.11.2009, o Impugnante Achilles recebeu o termo de início de diligência e intimação, o que também foi confirmado no resultado do recurso.

Inicialmente consigna-se que qualquer pessoa pode receber um AR, como ocorreu no caso em testilha.

Pode-se constatar no próprio auto de infração a dificuldade que os fiscais tiveram, no início, em localizar o endereço da empresa fiscalizada, isto porque a entrada da mesma, como consta no auto, "é uma entrada de garagem próximo ao número indicado no endereço".

Na verdade, o Impugnante Achilles recebeu o AR no endereço da empresa onde seu filho trabalha, que fica próximo ao local fiscalizado, e não no local indicado pela fiscalização.

No próprio auto de infração consta que, na data de 10.03.2010, foi enviado, via postal, o termo de início do procedimento fiscal para o endereço dos sócios da empresa - fls. 54/56 e 63/65 -, em Anápolis/GO.

Após o recebimento do termo, os sócios José Rodrigues da Silva e Carlos Roberto de Queiroz, apresentaram suas manifestações, sendo que o sócio Carlos declarou ter ciência do procedimento instaurado e que entregou todos os documentos solicitados. Ainda, que todas as intimações devem ser enviadas para seu endereço.

Não pode o mero acaso - ter o Sr. Achilles recebido a notificação quando estava em visita na empresa que seu filho trabalha, a qual fica próxima ao local fiscalizado - ser motivo para que se alegue que a venda da empresa foi simulada e que estes ainda são os sócios de fato de referido comércio.

Salienta-se que o Recorrente é pessoa idosa e com sérios problemas de saúde e sempre visitava seu filho no local de trabalho daquele.

III - DA VENDA DA EMPRESA OCORRIDA EM DEZEMBRO DE 2007. LEGALIDADE

Foi constatado pelo Fiscal e confirmado no resultado do recurso que a venda foi simulada, razão pela qual os ex-sócios foram incluídos como responsáveis solidários.

Na verdade, a venda da empresa ocorreu em duas partes, sendo a primeira em março de 2007 e dezembro de 2007, para os senhores Carlos Roberto de Queiroz e José Rodrigues da Silva, respectivamente, conforme contratos sociais em anexo. A partir destas datas, os atuais proprietários passaram a gerir o negócio, sendo que os antigos proprietários, ora impugnantes, não tomaram mais conhecimento das atividades da empresa.

A omissão dos atuais proprietários no que tange a aquisição da empresa como bens e direitos, é falha e de responsabilidade destes, não podendo, por tal motivo, serem os antigos proprietário responsabilizados.

Durante a fiscalização foi constatado que os atuais proprietários também exercem outra atividade, o que não é motivo para impedi-los de terem outros negócios, no caso em tela, a empresa ZAMA.

A intenção dos atuais proprietários era a de se transferirem para a cidade de Marília, mas como o negócio de couro teve uma queda muito grande neste período, e por segurança, resolveram administrar a empresa a distância, o que é normal nesta atividade.

Em suma, a alegação de que residem fora do local onde esta instalada a empresa e diferentemente do local que consta no contrato social, e ainda, que possuem outras atividades, não é motivo para que se alegue que a venda foi simulada e que os antigos proprietários ainda são donos do negócio.

Por fim, constata-se que a venda foi realizada em duas etapas, conforme acima já mencionado, fato este que demonstra que não houve simulação alguma na venda de referida empresa.

IV - DAS MULTAS. DO VALOR EXORBITANTE. DA COBRANÇA DE ENCARGOS A MAIOR.

Foi aplicado o percentual de 150% d e multa sobre os valores supostamente não declarados - 2006 e 2007 -, e mantido no recurso, sob a alegação que a omissão de receitas não se trata de um mero erro, mas sim de prática reiterada e sistemática de omissão.

Na verdade o que ocorreu foi uma desorganização administrativa e financeira, já que a empresa estava com suas atividades paralisadas até o ano de 2005. A partir desta data reiniciou suas atividades de forma gradativa.

Há que se salientar que pouco tempo após o início das atividades, a empresa foi vendida, não podendo seus ex-sócios responderem por qualquer passivo após este período.

Em relação ao período que o Recorrente era sócio, consigna-se que com o início das atividades (2005), e após vários anos fora do mercado, fato este que pode ser facilmente constatado por este órgão, os proprietários, ao tentarem gerir o negócio, mas tiveram várias dificuldades, sejam elas no âmbito comercial, gerencial e financeiro, razão pela qual resolveram vender a empresa.

Desta forma, não se pode alegar que os ex-proprietários agiram intencionalmente nos fatos alegados no auto de infração.

Por esta razão, roga que este órgão, em análise, aplique ao caso em tela o percentual mínimo previsto na Lei 9.430/96, já que os ex-proprietários não agiram de má-fé, mas sim de forma imatura, a fim de que se possa efetuar o pagamento parcelado dos débitos. [...]

Já em relação aos juros e multa, estes estão em desconformidade com a legislação vigente, pois estão sendo cobrados de forma cumulativa, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Desta forma, deverão ser reduzidos os valores, seja a título de multa, seja a título de juros.

Assim, roga e aguarda o deferimento.

VI - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constatou-se, no caso dos autos, que a venda da empresa aos atuais proprietários não foi simulada, mas de fato ocorreu, na forma dos contratos sociais em anexo.

Que a omissão alegada pelo Fiscal se trata, na verdade, de um mero erro e falta de conhecimento dos ex-proprietários da empresa, o que não pode ser entendido como prática reiterada e sistemática de omissão.

Que por conta de tais fatos, deverá ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 75%, nos termos do inciso I, do artigo 44 da Lei 9.430/96 e reduzidos os juros cobrados.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

VII - REQUERIMENTO

Ante o exposto, aguarda serenamente, os Recorrentes, que suas razões sejam acolhidas, dando provimento à presente Impugnação, julgando-se insubsistente o Auto de Infração inaugural em relação aos Recorrentes, e que, caso isso não ocorra, o que não se acredita, que o percentual das multas sejam reduzidos para o percentual de 75%, os juros como pleiteado acima, como medida de necessidade urgente, de reparo moral, e de JUSTIÇA

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Competência e Vinculação

Sobre a competência para o julgamento das matérias tratadas nos autos, o Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, assim determina:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); [...]

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) [...]

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; [...]

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por: [...]

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

O lançamento de multas isoladas atraso na entrega da DCTF e do DACTON sendo decorrente das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa fixa a competência da 1ª Seção e leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado às exigências principais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS formalizados no processo nº 11444.000810/2010-43, que se encontra findo na esfera administrativa, e-fls. 95-106, cujo Acórdão 1ª Seção/CARF nº 1801-00.990, de 08.05.2012, tem como parte dispositiva:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal que ficam restritos aos argumentos específicos das multas de ofício isoladas por falta/atraso na entrega da DCTF e do DACTON (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Nulidade

A Recorrente alega nulidade dos atos administrativos.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

O enunciado vinculante instituído nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CAREF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, assim dispõe:

Súmula CAREF nº 9

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O sujeito passivo, Comércio e Transportes Zama Ltda. e os sujeitos passivos solidários foram regularmente cientificados dos atos administrativos, e-fls. 16 e 25-26.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidade pelo Supremo Tribunal Federal¹:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 10-8-2007), e "o órgão judicante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, DJE de 23-5-2008). [AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, DJE de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, DJE de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, DJE de 24-9-2010 (grifos do original)

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A constituição e o supremo do art. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Responsabilidade Solidária

Está registrado na peça de defesa que Achilles da Silva Machado, CPF 105.145.469-72 e Luiz Antônio Bombassaro Machado, CPF 868.040.578-72, não são responsáveis solidários.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social cm estatutos: [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Devido a decorrência do presente feito e daquele formalizado no processo nº11444.000810/2010-43, adota-se o inteiro teor do Acórdão 1ª Seção/CARF nº 1801-00.990, de 08.05.2012, em especial:

As Recorrentes discordam da apuração da omissão de receitas.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração. Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia incluído o ICMS. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida

na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente².

O lançamento se fundamenta na omissão de receita apurada em razão do cotejo entre os dados declarados à RFB e aqueles escriturados pela própria Recorrente nos registros contábeis e fiscais.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A inferência denotada pelas defendentes, nesse caso, não é acertada.

A Recorrente discorda da imputação de ofício como responsável tributário solidário.

Solidariedade é a condição peculiar no âmbito jurídico-obrigacional e se caracteriza toda vez que, relativamente a uma mesma obrigação, existem com interesse comum dois ou mais devedores (solidariedade passiva). A legislação pertinente determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos³.

Tem cabimento o exame da situação fática.

Os atuais sócios da Recorrente Carlos Roberto de Queiroz, CPF 643.182.491-15, e a José Rodrigues da Silva, CPF 295.194.201-00, não foram localizados nos endereços informados no contrato social, conforme extrato da ficha cadastral emitido pela Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), fls. 76-79. Em seguida houve a lavratura do Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 43-44, para Comércio e Transporte Zama Ltda no Escritório de Contabilidade Sênior localizado na Av. República, 972 em Marília/SP, oportunidade em que o contador Sérgio Miotto apresentou o Contrato Social, fls. 45-49.

Em 10.03.2010, houve a lavratura de outro Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 50-51, que foi enviado, sem êxito, por via postal para a pessoa jurídica. Este documento também foi encaminhado para os atuais sócios, fls. 54-56 e 63-65 e 168-170 e 189. José Rodrigues da Silva informou que Carlos Roberto de Queiroz era responsável pela documentação da pessoa jurídica, fl. 54, e este, por sua vez, informa sintetizadamente que, fls. 63-64, 66-67 e 69-73, é gerente da empresa HS Pré Moldados Unai Ltda, domiciliada na Av. Central nº 301 Vila Nova, São Sebastião/DF, e reside na Rua 41 nº 41, Centro, São Sebastião/DF.

² Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

³ Fundamentação legal: inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.

O quadro societário foi alterado em duas oportunidades, com a retirada de Achilles da Silva Machado em 01.02.2007 e de Luiz Antonio Bombassaro Machado em 13.12.2007, cujo registro na JUCESP deu-se em 26.03.2007 e em 28.12.2007, respectivamente, e a consequente admissão nas datas respectivas de Carlos Roberto de Queiroz e José Rodrigues da Silva. Estes não foram localizados no endereço da pessoa jurídica na Av. Sampaio Vidal nº 35, Lotes 16 a 20 da Quadra 08 no Distrito de Padre. Nóbrega em Marília/SP, nem nos endereços residenciais informados no contrato social, pois residem em Anápolis/GO. Ademais o antigo sócio Achilles da Silva Machado recebeu neste endereço em 30/11/2009 fl. 85, e atendido o Termo de Início de Diligência e Intimação DRF/Franca/SP nº 01, fl.84. Por estas razões os antigos sócios foram intimados, fls. 199 e 222, para apresentarem os documentos que comprovassem a cessão das quotas da pessoa jurídica. Por seu turno, Achilles da Silva Machado informou que as cotas foram vendidas a Carlos Roberto de Queiroz em 2007 pelo valor de R\$ 25.000, cujo pagamento se deu à vista, fls. 203, 205-221. Ainda, Luiz Antonio Bombassaro Machado informou que as cotas foram vendidas a José Rodrigues da Silva, fls. 224 e 226-236. Também os atuais sócios foram intimados a comprovar com documentos hábeis o efetivo pagamento das quotas adquiridas. Carlos Roberto de Queiroz não se manifestou, fl. 173 e José Rodrigues da Silva diz estar afastado da pessoa jurídica há muito tempo, fl. 166.

Restou comprovado que Carlos Roberto de Queiroz, CPF 643.182.491-15, foi empregado de Creacol Comércio de Couros Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 05.698.775/0001-04, estabelecida à Rua M, s/n, Área A, St. Res. Jandaia, Anápolis/GO, tendo recebido R\$990,00, nos meses de junho a agosto de 2007; mantém vínculo empregatício com HS Pré Moldados Ltda.(fl. 183/186), inscrita no CNPJ sob nº 07.869.995/0001-70, estabelecida à Av. Central nº 301, São Sebastião, Brasília/DF, em conformidade com o Cadastro Nacional de Informações Sociais, da Previdência Social (CNIS), fls. 178/181. Para INSS o endereço informado é Parque Residencial Ander em Anápolis/GO, fl. 182 e para a RFB o domicílio desde 10.06.2005 é na Rua NS 2, s/n, Quadra 9, Lote 7, Vila Norte, Anápolis/GO, fl. 189. Nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física de Ajuste Anuais Simplificadas (DIRPF), fls.190-198, dos anos-calendário 2007 e 2008, apresentadas tempestivamente não há registro de aquisição da participação na empresa Comércio e Transportes Zama Ltda. De acordo com o Cadastro Nacional de Informações Sociais, da Previdência Social (CNIS) não há registro de vínculo empregatício de José Rodrigues da Silva, CPF 295.194.201-00, uma vez que recebe benefício da espécie amparo social ao idoso no valor de R\$510,00 mensais, fl. 171. O seu endereço declarado para o INSS em 21.09.2007 é Rua Pirenópolis, Quadra 01, Lote 02, Setor Central Interlândia, Anápolis/GO, fl. 172 e para a RFB o domicílio é Rua Pirenópolis, Quadra 12, Lote 01, Centro Interlândia, Anápolis/GO, fls. 169-170. Ademais, não consta que tenha apresentada a DIRPF para fins de informar a participação societária na empresa Comércio e Transportes Zama Ltda.

Assim, em relação à cessão de quotas do capital social da Comércio e Transportes Zama Ltda, quaisquer dos antigos ou atuais sócios lograram comprovar com documentos hábeis a efetividade do pagamento ou do recebimento do valor pactuado, tampouco demonstraram a aquisição ou a alienação das quotas sociais. Além disto, as informações contidas nos registros internos da RFB evidenciam que os atuais sócios não têm rendimentos que justifiquem a assunção do negócio. Em conformidade com as informações provenientes das intimações fiscais, de fato não restou exaustivamente comprovada a cessão das cotas do capital social pelos antigos sócios, de modo que permanece incólume a relação pessoal e direta deles com a

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, já que são beneficiários econômicos da respectiva atividade empresarial.

Nos autos não foram juntados pelas Recorrentes comprovantes em contrário das averiguações procedidas por várias autoridades públicas, que por esta razão são consideradas como corretas. É inequívoca a imputação de ofício das pessoas físicas Achilles da Silva Machado e Luiz Antônio Bombassaro Machado, como responsáveis tributários solidários pela evidência de que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei e contrato. As justificativas arguidas pelas defendentes, por essa razão, não se comprovam.

As Recorrentes discordam da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei, é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. A aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta dolosa, que é a vontade livre e consciente de o agente praticar um fato ilícito, ainda que por erro, mas desde que evidenciada a má-fé, da qual decorre prejuízo a outrem. Caracteriza-se pela sonegação, que é a ação ou omissão dolosa do agente de encobrir fatos tributários da Administração Pública, pela fraude, que é a ação ou omissão dolosa de não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo ou pelo conluio, que é o ajuste doloso entre pessoas, seja para encobrir fatos tributários da Administração Pública, seja para não revelar a ocorrência do fato gerador do tributo. Há que se perquirir se houve simulação, vício ou falsificação de documentos ou a escrituração de livros fiscais ou comerciais, ou utilização de documentos falsos para iludir a fiscalização ou fugir ao pagamento do imposto. A mesma conduta reprovável deve ser reiterada, ou continuada, assim entendida em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações⁴. Tem cabimento a análise da situação fática referente aos terceiro e quarto trimestres de 2007.

As operações comerciais que a Recorrente efetivou estão foram confirmadas mediante circularização com as clientes Curtume Aimoré Ltda, Curtume Belafranca Ltda, Curtume Krumenauer Ltda e Cap Way Comércio de Couros Ltda, que apresentaram os documentos às fls. 237-287. Ela se encontra omissa da entrega das DCTF e DACON e na DIPJ fls. 116-120, consignou a título de receita bruta somente 10% (dez por cento) da receita auferida. Ademais é relevante registrar que no período de 01.01.1993 a 23.03.2010, fl.288, ela não procedeu a quaisquer recolhimento de tributos. Restou comprovado que no ano-calendário de 2007, a pessoa jurídica omitiu receitas da atividade nos valores de R\$678.119,00 e R\$569.390,00 relativos ao terceiro e quarto trimestres de 2007 apurada em razão do cotejo entre os valores de R\$67.811,90 e R\$459.639,00 informados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 116-120, 190-198, 205-215 e 234-236, e aqueles

⁴ Fundamentação legal: art. 142 e art. 149 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 68, art. 70, art. 71, art. 72, art. 73, art. 74 e art. 85 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 13 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

escriturados no Livro Caixa, fls. 87-94, no Livro Diário, fls. 95-100 e 121-144 e nas Notas Fiscais, fls. 101-115 e 145-163.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pela conduta de não declarar de parte expressiva da receita bruta. A conclusão oferecida pelas defendentes, porém, não pode subsistir.

A contestação proposta na peça recursal, dessa maneira, não se confirma.

Multa Isolada por Atraso de Entrega de DCTF e DACON

No recurso voluntário consta a discórdia contra procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária. Além disso, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (§ 1º do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Por seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional). Ademais, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do Código Tributário Nacional).

A Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, prevê:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) [...]

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [...]

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados. Ocorre que não foram produzidos no processo elementos de prova mediante assentos contábeis e fiscais que evidenciem quaisquer erro de fato no lançamento, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. Logo, o arrazoado estabelecido pela Recorrente não pode ser sancionado.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 1ª Turma/DRJ/RPO/SP nº 14-34.272, de 20.06.2011, e-fls. 73-77, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

Registro inicialmente que após tentativa frustrada de intimação pessoal a autoridade fiscal lavrou o termo de fl. 13 que registra a constatação de que a sociedade empresária não estaria operando e que os sócios não se encontravam no local.

Em seguida, nos termos da legislação processual tributária, afixou edital de intimação em local público. Considero, portanto, que a etapa de intimação da contribuinte fora atendida com a lavratura da respectiva intimação ficta.

Em vista de que não houve qualquer manifestação da contribuinte no sentido de ilidir a matéria tributável tratada no presente processo, isto é. a receita omitida apurada do confronto entre os registros contábeis apresentados e o que fora declarado à administração tributária, passa-se à análise apenas da impugnação apresentada pelos sócios da contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores.

Conforme consta da descrição dos fatos relativa à imposição tributária de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributos reflexos, objeto do processo autuado sob n.11444.810/2010-43, cuja cópia é anexada neste ato sob fls. 57/65, o ilícito praticado ficou perfeitamente demonstrado no curso do procedimento, ratificado pela documentação apresentada pelo contador da contribuinte, da qual pode se constatar que os valores de receita declarados à administração tributária representam ínfima parte do total faturado.

Verifica-se no demonstrativo de fls. 63, a despeito da imposição tributária que apurou receita no valor de R\$1.576.787,00, enquanto a contribuinte lançou em DIPJ a importância de R\$156.678,70, que ela estava obrigada à apresentação dos

demonstrativos a que se referem as multas ora impostas, conforme descrito pela fiscalização.

Em vista de que não houve qualquer questionamento relativamente à imposição da multa, considero ter havido falta de objeto em relação à impugnação apresentada, razão por que voto pela improcedência da impugnação e manutenção do crédito lançado.

Da responsabilidade tributária dos ex-sócios

No caso vertente, impõe considerar que à época da ocorrência dos fatos, isto é, no período compreendido entre fevereiro/2006 e junho/2007, tanto o senhor Achilles da Silva Machado quanto o senhor Luiz Antônio Bombassaro Machado integravam o quadro de sócios da contribuinte, com poder de gerência, a teor do que consta do extrato da ficha cadastral emitido pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, neste ato anexado sob fls. 66/69.

Pois bem. Na dicção do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), responsável é aquele que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário é eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária. Possui alguma espécie de vínculo indireto relativamente ao fato jurídico tributário ou ao contribuinte.

A causa para a criação de normas de responsabilidade tributária tem natureza de arrecadação, em que, por motivos de conveniência e necessidade, a lei elege um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, subsidiário ou solidário.

No caso em testilha verifica-se que os então sócios, detentores de poder de gestão, incidiram na prática do que deve ser observado para aplicação da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN: i) a prática de atos gestão, ii) o inadimplemento da obrigação tributária decorreu de atos contrários à lei.

Em conformidade com o que foi relatado no termo de constatação, verifica-se que os fatos apurados representam ofensa à lei, materializada na figura da sonegação, caracterizada como a ação ou omissão com vistas a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador da obrigação tributária, tal como se apresentou, efetivamente, em consonância com o registro efetuado pela autoridade fiscal.

Tais infrações são suficientes para responsabilizá-los pelos créditos tributários apurados pela fiscalização, não só sob a óptica da regra do art. 135, que atribui responsabilidade pelos créditos decorrentes de atos praticados com infração de lei, como também pelo interesse comum na situação que constitui os fatos geradores, interesse decorrente do aumento do lucro advindo do oferecimento à tributação de valores significativamente inferiores aos efetivos.

Acerca da alienação das quotas, vale observar que os indícios apurados pela fiscalização, como a inexistência de lastro financeiro para suportar o pagamento, a ausência de comprovação da efetiva transferência de recursos financeiros, a renda insuficiente para suportar o pagamento, analisados na sua totalidade permitem inferior que a alegada venda não ocorreu.

No que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de ônus probandi não significa, propriamente, a obrigação, no sentido da existência de

dever jurídico de provar, tratando-se antes de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa.

O sujeito passivo não tem a obrigação de produzir as provas, tão só incumbe-lhe o ônus. Contudo, à medida que ele se omite na produção de provas contrárias às que ampararam a exigência fiscal, compromete suas possibilidades de defesa.

Nesse sentido, é imprescindível que as provas e argumentos carreados aos autos, no sentido de refutar o procedimento fiscal, se revistam de toda força probante capaz de propiciar o necessário convencimento e, conseqüentemente, descaracterizar o que lhe foi imputado pelo Fisco, o que não ocorreu no caso presente.

Por fim, no que se refere às arguições contrárias à imposição da multa de ofício de 150%, faltou objeto porque tal imposição refere-se ao crédito tributário lançado em outros procedimentos da fiscalização. No caso presente, a multa imposta tem natureza diversa daquela referida pelos impugnantes. Trata-se de penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar as declarações a que a contribuinte estava obrigada.

Em função de tudo o que foi anteriormente exposto, voto por considerar improcedente a impugnação apresentada, com a conseqüente manutenção do crédito tributário lançado,

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva