



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13888.724383/2013-41
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.146 – 2ª Turma
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL E MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NEXANS BRASIL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 26/09/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, decorrente de diferença de alíquota na apuração de ganho de capital por sociedade estrangeira, na alienação de ativos localizados no

Brasil, com fato gerador considerado ocorrido em 26/09/2008. Sobre o imposto incidiram juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Por descrever corretamente os fatos apurados pela Fiscalização, colaciona-se o relatório do acórdão de Primeira Instância:

"Conforme descrito no "Termo de Informação Fiscal" de fls. 665-680, a NEXANS BRASIL S/A (doravante apenas NEXANS) atua na fabricação de fios, cabos e condutores elétricos e foi constituída como sociedade anônima de capital fechado, tendo como controladora a NEXANS PARTICIPATIONS, empresa domiciliada na França.

Em 15/11/2007, a MADECO S/A, empresa domiciliada no Chile, celebrou com a NEXANS PARTICIPATIONS Contrato de Estruturação, ou Contrato Modelo (Framework Agreement), para aquisição, por esta, da divisão de fios e cabos daquela. Além do Brasil, a operação envolveu empresas domiciliadas no Chile, na Argentina, no Peru e na Colômbia.

Em 21/02/2008, a NEXANS PARTICIPATIONS celebrou contrato de compra com a MADECO S/A, cujo objeto era a aquisição da divisão de fios e cabos desta empresa, composta por diversas sociedades estabelecidas na América do Sul, dentre as quais a FICAP S/A, domiciliada no Brasil, que foi adquirida diretamente pela NEXANS. Às vésperas desta operação, o controle da FICAP S/A, que pertencia à METAL OVERSEAS S/A desde 1997, empresa domiciliada nas Ilhas Cayman, foi transferido para a MADECO S/A que, por sua vez, era controladora da METAL OVERSEAS S/A.

Da venda da FICAP S/A resultou um ganho de capital superior a noventa e seis milhões de dólares norte-americanos, sobre o qual foi apurado IRRF com alíquota de 15%. Caso a aquisição da FICAP S/A fosse realizada junto à METAL OVERSEAS S/A, a quem pertencia anteriormente, a alíquota a ser aplicada sobre o ganho de capital seria de 25%, pois esta empresa está localizada num paraíso fiscal. Tendo em conta que a MADECO S/A é uma empresa domiciliada no exterior, a NEXANS foi a responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital, conforme determina o art. 26 da Lei nº 10.833/2003.

Afirma a autoridade autuante que o mês de junho de 2008 é a data limite da mudança do controle acionário da FICAP S/A da METAL OVERSEAS S/A para a MADECO S/A, pois o último documento disponível no qual a METAL OVERSEAS S/A figura como controladora da FICAP S/A é a Ata Sumária das Assembléias Geral Ordinária e Extraordinária de 30/04/2008, sendo que na próxima Ata Sumária da Assembléia Geral Extraordinária, datada de 30/09/2008, a NEXANS já aparece como acionista. Ademais, a NEXANS, quando confrontada com esta informação em intimação fiscal, não se manifestou contrariamente.

No registro de investimento externo direto no Brasil, junto ao Banco Central, realizado em 10/09/2008, consta o valor de UR 114.175.581,63, figurando como investidor a MADECO S/A.

Em 26/09/2008, a NEXANS efetuou duas transferências financeiras à MADECO S/A, por meio de contratos de câmbio, nos valores de US\$ 114.175.581,63 e de US\$ 104.851.804,72, como pagamento pela aquisição pela FICAP S/A.

Posteriormente, em 23/07/2009, a NEXANS incorporou a FICAP S/A.

Assevera a autoridade autuante que a operação realizada pela MADECO S/A, que controlava a METAL OVERSEAS S/A, empresa esta controladora da FICAP S/A, por meio da qual a MADECO S/A adquiriu a FICAP S/A foi realizada dentro do mesmo grupo econômico e às vésperas da alienação desta empresa para a NEXANS. Mais que isso, essa reestruturação ocorreu após a assinatura do contrato de compra e, em razão dela, a alíquota aplicada sobre o ganho de capital decorrente da alienação da FICAP S/A reduziu-se de 25% para 15%.

Ressalta a autoridade autuante que, conforme consta do item 5.1 (b) do Contrato de Compra, as condições estipuladas na Seção 5.1 (a), dentre as quais está a reorganização, foram estabelecidas para o exclusivo benefício da compradora, ou seja da NEXANS. Esta empresa, quando intimada, afirmou que “não recebeu nenhum benefício em face de alteração da empresa controladora da FICAP”.

Conclui a autoridade autuante que esses elementos bastam para caracterizar a ocorrência de planejamento tributário abusivo, tendo como objetivo apenas obter uma tributação mais favorável. Afirma que a reestruturação societária ocorrida, transferindo a MADECO S/A para si o controle direto da FICAP S/A, carece de propósito negocial, estando caracterizada a ocorrência de fraude, tal como prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Diante disso, entende a autoridade autuante que são inoponíveis perante o Fisco os efeitos da referida reorganização societária, de modo que apurou o IRRF com base na alíquota de 25% e exigiu, por meio do auto de infração de que trata o presente processo administrativo, a diferença de imposto apurada, com imposição de multa de ofício qualificada (150%).”

Impugnado o lançamento, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) prolatou acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Data do fato gerador: 26/09/2008

DECADÊNCIA

Nas hipóteses em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra inscrita no art. 173, I, do CTN.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO

O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA

A prática dolosa de abuso de direito com o fim de modificar uma das características essenciais do fato gerador do IRRF, de modo a reduzir o montante do imposto devido, por meio da alteração de sua alíquota, caracteriza fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, dando fundamento à aplicação de multa qualificada (150%).

JUROS DE MORA. SELIC

Os juros moratórios incidentes sobre tributos federais são calculados com base na taxa Selic, conforme determina a lei. Falece competência à autoridade administrativa para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de lei.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA.

*O CTN, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente. O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.*

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

A imputação, com base no art. 135, III, do CTN, de responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado requer prova da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O simples fato de integrar Conselho de Administração de empresa cujas ações foram negociadas após reorganização societária abusiva promovida por outras empresas do mesmo grupo econômico não autoriza a imputação de responsabilidade solidária."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte as impugnações apresentadas por NEXANS BRASIL S/A, Eliezer Batista da Silva e Hermann Heineman Weber, mantendo integralmente os créditos tributários lançados, mas excluindo a responsabilidade solidária imputada aos senhores Eliezer Batista da Silva e Hermann Heineman Weber. Vencido o julgador José Adão Vitorino de Moraes, que votou pelo provimento das impugnações.

Recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, e de acordo com o art. 1º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 3, de 03.01.2008, tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado para os responsáveis solidários Eliezer Batista da Silva e Hermann Heineman Weber excede a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais)."

Intimada, a Contribuinte interpôs recurso ao CARF e, em sessão plenária de 07/02/2017, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-005.614 (fls. 1.409 a 1.433), assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Data do fato gerador: 26/09/2008

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE
DÚVIDA RAZOÁVEL ACERCA DO DOLO. DESCABIMENTO.
DECADÊNCIA RECONHECIDA.*

Não restando suficientemente evidenciado que o contribuinte pautou sua conduta com o dolo de infringir as normas tributárias, não cabe perseverar a qualificação da multa de ofício.

Reconhece-se a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário quando ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º CTN.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos e negar provimento ao recurso de ofício, e, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do lançamento, vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Amílcar Barca Teixeira Júnior, Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, que davam provimento ao recurso quanto ao mérito, por outro fundamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Não participou deste julgamento o Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza, visto que o Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior, que atuava na turma como representante da mesma Confederação, já havia votado em reunião anterior."

O processo foi encaminhado à PGFN em 16/03/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.434) e, em 25/04/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.435 a 1.465 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.466), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **desqualificação da multa de ofício no caso de reorganização societária**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 21/06/2017 (fls. 1.535 a 1.542).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- somente após a assinatura do Contrato de Estruturação (15.11.2007) e do Contrato de Compra e Venda (21.02.2008), a Madeco S/A assumiu o controle da Ficap S/A;

- até junho de 2008, o controle acionário da Ficap S/A pertencia à Metal Overseas S/A, sediada nas ilhas Cayman, que era controlada pela Madeco S/A e reduziu seu capital em junho de 2008, devolvendo-o à controladora, Madeco S/A;

- os ativos transferidos na ocasião foram justamente as ações da Ficap S/A;

- dado que a Metal Overseas situava-se em jurisdição de tributação favorecida, a alteração no controle da Ficap S/A para a Madeco S/A, sediada no Chile, importou alteração da alíquota aplicável na tributação sobre o ganho de capital auferido na operação em exame: em vez de se aplicar a alíquota de 25%, que é devida no caso de o alienante de bem ter domicílio em jurisdição de tributação favorecida ou sujeita a regime fiscal diferenciado, incidiu a alíquota geral de 15%;

- a fiscalização não encontrou nenhum propósito negocial que justificasse a reorganização societária após a formalização do contrato de compra e venda;

- a contribuinte se limitou a afirmar que a Metal Overseas foi excluída do negócio por não ser operacional e porque gostaria de concentrar os ativos vendidos no Chile;

- a despeito das alegações da autuada, a fiscalização não reconheceu substância econômica na operação;

- para chegar a tal conclusão, observou, primeiramente, que a Madeco S/A detinha a totalidade das ações da Metal Overseas S/A e, portanto, era controladora da Ficap S/A, ainda que indiretamente, assim, não derivaria nenhuma consequência prática, para fins societários, da supressão dessa empresa do grupo econômico;

- dado que nenhuma das alegações genéricas formuladas pela Contribuinte indicava motivação bastante para fundar a alteração da estrutura societária do controle direto da Ficap S/A, que era detido pela Metal Overseas desde 1997, concluiu a fiscalização que o planejamento ocorreu no bojo de reorganização societária desprovida de propósito negocial e realizada com finalidade abusiva, pois a única alteração obtida a partir da transferência do controle da Ficap para Madeco foi a possibilidade de a operação de venda submeter-se à alíquota de IRRF mais baixa;

- diante de planejamento tributário abusivo, mediante utilização de operação sem substância econômica, imbuída tão-só do fim de minorar a carga tributária incidente na alienação do controle da Ficap S/A, entendeu a fiscalização por desconsiderar a reorganização societária que precedeu o adimplemento do contrato de alienação e, pois, aplicou a alíquota de 25% sobre o ganho de capital tributável.

- ainda nessa senda, por configurar-se a situação descrita no art. 72 da Lei 4.502, de 1964, aplicou a multa qualificada prevista no art. 44, I, e §1º da Lei n. 9.430, de 1996;

- mesmo que o negócio jurídico se apresente isento de vícios formais, o Fisco poderá desconsiderar os efeitos jurídicos tributários se comprovado que a pretensão das partes ao celebrar o negócio jurídico foi exclusivamente fugir à tributação;

- a qualificação de um negócio como simulado ou dissimulado, lastreia-se em provas indiciárias, que apontam a falta de substância econômica, de propósito negocial, entre outros fatores que sinalizam a presença de artificialidade ou vício no negócio jurídico;

- a prática simulatória se infere a partir das circunstâncias que envolvem a operação, que são reveladoras da falta de substância econômica ou propósito negocial, e no caso concreto esses indícios são supridos: (i) pela ausência de qualquer resultado prático derivado da alteração de controle acionário da Ficap S/A, que era detido pela Metal Overseas desde 1997, pois como demonstrado, a Madeco S/A já era controladora da Ficap S/A, eis que detinha 100% das ações da Metal Overseas e (ii) do fato de a operação se haver realizado após a assinatura do contrato de compra e venda; (iii) por não haver a Contribuinte apontado e demonstrado qualquer fundamento para a reorganização societária levada a efeito;

- não basta registrar uma operação em documentos contábeis e fiscais para afastar a ilicitude, ou seja, a mera escrituração contábil não torna lícita uma operação simulada;

- a Contribuinte, em nenhum momento, trouxe provas robustas que conseguissem, mediante a demonstração do conteúdo econômico da operação desconsiderada, afastar as constatações feitas pela autoridade administrativa;

- chama atenção o fato de a alteração na titularidade não corresponder à verdadeira mudança no controle da empresa, a evidenciar que a operação se deu apenas no plano formal, desprovida, pois, de substância econômica;

- nessa linha, deve-se reconhecer o caráter simulado da operação, eis que a vontade manifestada na transferência dos ativos para a controladora chilena não era a concentração desses ativos, mas sim gozar de alíquota fiscal mais vantajosa;

- destarte, em consonância com a jurisprudência dessa Corte acerca de alteração de base territorial com o fim de abusivamente suprimir a incidência tributária ou minorá-la, deve ser mantido o lançamento do tributo incidente sobre o ganho de capital decorrente da venda de ativos no Brasil;

- a lei preceitua que a multa qualificada incide no caso de evidente intuito de fraude, que está definido nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964;

- no presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, eis que a reorganização societária que resultou na alteração do controle da Ficap S/A foi realizada sem fundamentação econômica e propósito negocial, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, alcançado por meio da alteração do domicílio do alienante na operação de transferência dos ativos;

- o conjunto dos atos levados a efeito pela autuada corresponde a uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da alteração da estrutura societária levada a efeito sem propósito negocial, vantagem fiscal indevida;

- pelas razões expostas, deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício lançada e, uma vez dirimida a controvérsia relativa à caracterização de práticas abusivas, pode-se, então, resolver a questão referente à contagem do prazo decadencial;

- diante do planejamento tributário abusivo e de simulação incontestável, impõe-se a aplicação do art. 173, I, CTN.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento do recurso, restabelecendo-se o lançamento.

Antes mesmo de cientificada do despacho que deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em 04/07/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.547), a Contribuinte ofereceu, em 18/05/2017, as Contrarrazões de fls. 1.488 a 1.529, reiteradas e complementadas pelas Contrarrazões de fls. 1.550 a 1.560, em 12/07/2017, contendo os seguintes argumentos:

- a fiscalização simplesmente optou por ignorar que a transferência das ações da Ficap S.A. entre Metal Overseas S.A. e Madeco S.A. representou uma etapa do processo de centralização no Chile do controle das diversas empresas operacionais da divisão de fios e cabos do Grupo Chileno Madeco antes da sua alienação para o Grupo Francês Nexans;

- como se não bastasse, tal transferência das ações da Ficap S.A. proporcionou a exclusão da Metal Overseas S.A., ou seja, de uma sociedade cujo objeto social era única e exclusivamente a participação em outras sociedades, da operação de caráter multinacional de alienação da divisão de fios e cabos do Grupo Chileno Madeco, isto porque o Grupo Francês Nexans não tinha qualquer interesse na aquisição de uma sociedade holding localizada nas Ilhas Cayman;

- constata-se que o conhecimento do Recurso Especial da Recorrente depende da verificação da existência de fraude e/ou de simulação por parte do Grupo Chileno Madeco.

- ocorre que essa verificação de fraude e/ou de simulação demandaria a análise de toda a reorganização societária implementada pelo Grupo Chileno Madeco, especialmente do conjunto probatório já trazido à colação pela Contribuinte;

- todavia, tal procedimento não se demonstra possível nesse estágio processual na medida em que o Recurso Especial tem como objetivo uniformizar o entendimento desse Egrégio Conselho a respeito da interpretação da legislação tributária, não se prestando à revisão de matéria de fato;

- o reexame de prova é inadmissível nesta instância especial, como bem determina o artigo 67, do Regimento Interno do CARF;

- também será necessário o reexame de provas para se verificar a existência ou não da prática de conduta dolosa por parte do Grupo Chileno Madeco e, nesse sentido, a jurisprudência do CARF é uníssona quanto à impossibilidade de reexame de prova em sede de Recurso Especial;

- como se não bastasse, a Recorrente não obrou demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e os paradigmas, uma vez que as decisões apresentadas pela Recorrente para pretensa evidenciação da divergência tratam de situações fáticas completamente distintas das verificadas nos presentes autos;

- com efeito, o primeiro paradigma - Acórdão nº 1301-001.220 - trata de auto de infração lavrado contra o contribuinte visando a glosa de despesas com amortização de ágio interno que teria sido gerado artificialmente e não teria sido efetivamente pago pelo contribuinte;

- sob o prisma fático, o paradigma analisa uma operação de incorporação de ações (disciplinada pelo artigo 252 da Lei nº 6.404/1976) enquanto o acórdão recorrido analisa uma operação de alienação de ações (disciplinada pelo artigo 481 e seguintes da Lei nº 10.406/2002); sob o prisma jurídico, o paradigma analisa o direito do contribuinte à amortização do ágio (disciplinado pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) enquanto o acórdão recorrido analisa o direito da Contribuinte à aplicação da alíquota de 15% de IRRF sobre ganho de capital (disciplinado pelo artigo 685, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 3.000/99);

- o segundo paradigma - Acórdão nº 2201-002.666 - já foi, inclusive, analisado pelo acórdão recorrido, que reconheceu as diferenças entre os contextos fático e probatório deste caso e os do caso analisado pelo acórdão paradigma;

- a operação objeto do paradigma envolveu a criação de sociedades estrangeiras para se evitar a incidência no Brasil do IRRF incidente na alienação de participação societária detida em empresa brasileira por grupo estrangeiro; novamente, resta evidente que os elementos fáticos, jurídicos e cognitivos verificados no paradigma são totalmente distintos dos elementos que ora se analisa no presente caso;

- sob o prisma fático, o paradigma analisa a validade da inclusão de sociedades estrangeiras recém-criadas enquanto o acórdão recorrido analisa a validade da exclusão de sociedade estrangeira existente desde 1997; sob o prisma jurídico, o paradigma analisa o direito do contribuinte de não pagar o IRRF, enquanto o acórdão recorrido analisa o direito da Contribuinte à aplicação da alíquota de 15% de IRRF sobre ganho de capital (disciplinado pelo artigo 685, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 3.000/99);

- na hipótese de o Recurso Especial da Fazenda Nacional ser conhecido, a Contribuinte considera que o Recurso Especial merece ser desprovido, mantendo-se o cancelamento integral do lançamento tributário de IRRF, tendo em vista (i) a licitude da reorganização societária implementada pelo Grupo Chileno Madeco; (ii) a existência de planejamento fiscal lícito; (iii) a inaplicabilidade da multa qualificada; e (iv) a decadência do direito da Fazenda Nacional de exigir a diferença de alíquota do IRRF;

- a Contribuinte lembra que a aquisição do controle acionário da Ficap S.A. não pode, de forma alguma, ser analisada de maneira isolada de seu conjunto, afinal, essa aquisição foi apenas uma parte da negociação de caráter multinacional entabulada entre o Grupo Francês Nexans e o Grupo Chileno Madeco para a aquisição de fábricas localizadas em cinco países da América do Sul;

- além disso, e tendo em vista ser uma operação de abrangência continental, vale dizer que, em outros países, como no Chile e na Argentina, havia ainda uma outra razão para que fossem realizadas reorganizações societárias antes da conclusão do negócio firmado com o Grupo Francês Nexans, qual seja: foi necessário segregar a divisão de fios e cabos de outros segmentos de negócio desenvolvidos pelo Grupo Chileno Madeco e que não faziam parte da negociação com o Grupo Francês Nexans;

- no caso específico envolvendo o Brasil, é importante lembrar que a Metal Overseas S.A. não foi objeto do processo de alienação por não representar uma efetiva sociedade operacional da divisão de fios e cabos do Grupo Chileno Madeco;

- em suma, por se tratar de mera *holding* não operacional, o Grupo Francês Nexans não estava interessado na sua aquisição porque a Metal Overseas S.A. era utilizada pelo Grupo Chileno Madeco como mero veículo de investimento;

- além disso, não se pode ignorar o fato de que a Contribuinte poderia ter adquirido indiretamente o controle acionário da Ficap S.A. pela aquisição direta da empresa Metal Overseas S.A., localizada nas Ilhas Cayman e, nessa hipótese, não haveria que se falar em tributação do ganho de capital no Brasil;

- é importante lembrar que esse caso foi julgado pelo voto de qualidade e que o voto vencido foi no sentido de prover integralmente o Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte, tendo reconhecido que a reorganização societária foi realizada em conformidade com a legislação tributária vigente;

- o próprio CARF entende que a redução da tributação por meio de operações societárias subsequentes, mesmo que encadeadas, não podem ser desqualificadas, desde que a economia fiscal não esteja relacionada à criação de despesas ou custos artificiais;

- como se tudo isso não bastasse, é impossível negar que, sob a égide do ordenamento jurídico brasileiro, os contribuintes podem escolher, dentre as alternativas legais existentes, aquela que apresente o menor custo tributário para reorganizar seus negócios;

- desta maneira, é descabida a afirmação de que existe fraude ou simulação na reorganização societária conduzida pelo Grupo Chileno Madeco, somente pelo fato desta ter ocasionado a redução da carga tributária aplicável, em função da alteração da alíquota do IRRF de 25% para 15%;

- com efeito, em momento algum as partes realizaram operação vedada por lei e todas as operações foram amplamente comunicadas às autoridades competentes e todas as etapas concluídas foram corretamente divulgadas ao mercado em estrito cumprimento à legislação brasileira;

- a operação de alienação da Ficap S.A. para a Contribuinte já foi analisada pela fiscalização MPF nº 08.1.08.00-2009-00894-2 e foi submetida a todos os órgãos brasileiros competentes, inclusive com a prolação do Parecer nº 06333/2008/RJ, que detidamente analisou todas as etapas da estrutura de alienação da divisão brasileira de fios e cabos do Grupo Chileno Madeco, não sendo apurada qualquer ocorrência de fraude, de simulação ou de planejamento fiscal abusivo;

- os elementos de prova aqui apresentados à luz das explicações fornecidas não permitem sequer que se cogite de uma suspeita minimamente racional de fraude, de simulação ou de qualquer tipo de conduta dolosa por parte da Contribuinte, sendo então lógico que não se pode falar em constatação da ocorrência de fraude ou de simulação

- além de registrar todos os seus atos nos estritos termos da legislação em vigor, a Contribuinte portou-se ainda de forma exemplar durante a fase de fiscalização e disponibilizou todas as informações e documentos solicitados pelo Fisco, sem jamais omitir ou ocultar qualquer fato;

- a esse respeito, vale ressaltar que se o contribuinte é transparente em seus atos e contribui com a fiscalização, apresentando também todos os lançamentos contábeis pertinentes, não se pode aplicar a multa de 150%;

- esclarecida a legitimidade da operação realizada pela Contribuinte e a impossibilidade de caracterização de fraude ou simulação, como induz a Recorrente, resta demonstrada a correção do acórdão recorrido que aplicou ao caso o disposto no § 4º do artigo 150, do CTN;

- isso porque, conforme se verifica dos documentos acostados às fls. 397 a 405, o pagamento realizado pela Contribuinte à Madeco S.A. pela aquisição das ações da Ficap S.A. ocorreu em 26.9.2008 e resultou na retenção e recolhimento pela Contribuinte de R\$ 34.129.262,42, a título de IRRF;

- dessa forma, tendo em vista que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 12/12/2013, ou seja, mais de cinco anos após a ocorrência do respectivo fato gerador, não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido.

Ao final, a Contribuinte pede que o recurso não seja admitido ou, caso assim não se entenda, que tenha o seu provimento negado.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, decorrente de diferença de alíquota na apuração de ganho de capital por sociedade estrangeira, na alienação de ativos localizados no Brasil, com fato gerador considerado ocorrido em 26/09/2008. Sobre o imposto incidiram juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

No acórdão recorrido, a multa de ofício foi desqualificada, o que ocasionou a declaração de decadência, relativamente ao fato gerador de 26/09/2008. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede o restabelecimento da qualificadora, alegando a realização de planejamento tributário abusivo, com evidente intuito de fraude, o que restabeleceria a qualificadora e, consequentemente, afastaria a decadência declarada no acórdão recorrido.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte assevera que os paradigmas tratam de situações diversas daquela analisada no acórdão recorrido, portanto não teria sido demonstrada a alegada divergência.

Antes de proceder à análise dos paradigmas, registre-se que a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, tratando-se do mesmo arcabouço normativo, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, ressaltando-se desde logo que é incabível o estabelecimento de divergência em matéria de prova, já que, no que tange ao conjunto probatório, cada processo constitui um universo, com suas nuances e especificidades. Com efeito, a divergência de interpretação se dá em face da interpretação da lei e não em

matéria de prova. Nesse passo, é imprescindível que se verifique as situações fáticas dos julgados em confronto, mormente no caso de qualificação de penalidade, em que a conduta do autuado é fundamental para a decisão acerca da caracterização do intuito doloso.

Com estas considerações, verifica-se que, no caso do acórdão recorrido os Julgadores, em face do conjunto probatório constante dos autos, entenderam pela desqualificação da multa, tendo em vista a ausência de arcabouço probatório sólido que autorizasse a exasperação da penalidade, o que ocasionou a declaração de decadência. E nesse particular, de plano se constata que não houve acusação de simulação, o que foi inclusive registrado no voto condutor do acórdão recorrido. Confira-se:

Voto Vencedor

Conforme narrado, o caso em comento envolve a aquisição pela recorrente da Ficap S/A, situada no Brasil mas pertencente a grupo estrangeiro, capitaneado pela Madeco S/A, domiciliada no Chile.

À ocasião do contrato de compra em 21/2/2008, a Ficap S/A era controlada pela Metal Overseas S/A, situada no paraíso fiscal Ilhas Cayman e controlada, de sua parte, pela Madeco S/A. Porém em maio/2008 a Ficap S/A passou a ser controlada diretamente pela Madeco S/A, em reorganização societária previsto no aludido contrato.

Assim, quando do pagamento do IRRF sobre o ganho de capital em set/2008, a ser efetuado pela autuada na qualidade de responsável, a alíquota aplicável não era mais de 25%, incidente quando a compradora está situada em paraíso fiscal, mas sim a alíquota padrão de 15%.

Ainda que a contribuinte defenda que a operação inseria-se dentro de um contexto mais amplo de reestruturação societária, com a aquisição pela Nexans de diversos ativos relativos à divisão de fios e cabos da Madeco S/A, composta por diversas sociedades estabelecidas na América do Sul, não teve sorte em comprovar que a operação em específico possuía propósito diverso do que a economia tributária acima referida.

(...)

Na verdade, carecem os autos dos elementos necessários para se afirmar que as partes tiveram motivação outra que não a economia de tributos para realizar a transferência do controle da Ficap S/A da Metal Overseas S/A para sua controlada Madeco S/A.

Note-se, entretanto, ser desproporcional a atribuição do predicado de simulação à toda operação societária sem objetivo claro diverso da diminuição da carga tributária.

O próprio lançamento de ofício em momento algum menciona simulação, referindo-se sim à existência de planejamento tributário abusivo. Com efeito, consoante bem coloca a autuada em seu recurso, não foi prestada declaração falsa, inexata ou omissa à autoridades competentes, sendo os atos e negócios jurídicos devidamente registrados e transparentes.

Não se vislumbra, por outra via, artificialidades ou distorções excessivas na operação em tela, como verificado nos casos citados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em suas contrarrazões, a saber os Acórdãos nº 2201-002.666 e nº 2201-002.367, ambos envolvendo a criação de estruturas societárias sem qualquer intento outro que não a economia de tributos.

Curiosamente, na espécie - e ainda que vistas a efeitos tributários favoráveis às partes - uma "artificialidade" foi desfeita, pois a Ficap S/A passou a ser controlada diretamente pela Madeco S/A, e não por empresa interposta entre ambas, domiciliada em paraíso fiscal.

(...)

Assim, e com a devida vênia de eventuais entendimentos em sentido contrário, tenho que a imputação de multa qualificada em casos do gênero requer arcabouço probatório mais sólido, a evidenciar o intento de se levar a menos cabo as normas que regem os direitos e deveres que permeiam a relação entre Fisco e contribuinte, bem como os princípios éticos a ela associados."

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por acórdão em que, em situação similar - alteração da controladora, de uma empresa intermediária situada em paraíso fiscal, para outra empresa do grupo, situada em país sem tributação favorecida, sem qualquer óbice quanto à operação de compra e venda, em si - a conclusão fosse no sentido de se considerar como correto o lançamento, declarando-se a existência de fraude, apenas pela redução da alíquota, de 25% para 15%.

Quanto ao primeiro paradigma - Acórdão nº 1301-001.220 - a qualificação da multa se deu no seguinte contexto:

Voto

*"Em apertada síntese, as operações que resultaram no surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes: em 08 de abril de 2006, o Grupo Econômico do qual a autuada faz parte decidiu constituir uma holding (ESTRE HOLDING) com capital de R\$ 1.000,00; em 30 de abril de 2006, a ESTRE HOLDING promoveu a **incorporação de ações** (avaliadas a preço de mercado) da ora Recorrente, transformando-a em sua subsidiária integral; a partir do fato de as ações da autuada terem sido avaliadas em valor superior ao valor patrimonial, a ESTRE HOLDING desdobrou o investimento em valor de patrimônio líquido e ágio; em 26 de junho de 2006, a ESTRE HOLDING foi incorporada pela fiscalizada (**incorporação reversa**), que passou a amortizar o ágio que lhe havia sido transferido.*

A primeira questão a ser apreciada, portanto, diz respeito à possibilidade, frente à legislação tributária, da dedutibilidade da despesa de ágio promovida pela Recorrente, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A questão da dedutibilidade de amortizações de ágio, penso, deve ser apreciada tomando-se por base o conjunto fático retratado nos autos, inexistindo possibilidade de aplicação a casos diversos (conjuntos fáticos distintos) uma mesma solução. Portanto, em princípio, o simples fato de o ágio ter sua origem em processo de reorganização interna de Grupo econômico não poderia servir de suporte para fundamentar uma eventual glosa da despesa correspondente à sua amortização.

(...)

No caso vertente, a constituição da empresa ESTRE HOLDING S/A para incorporar as ações da fiscalizada, pelo valor atualizado, transformando-a em sua subsidiária integral, trouxe significativa redução de tributos, eis que, de tal processo, fez-se emergir despesa que, no entender dos envolvidos, era perfeitamente dedutível das bases de cálculo das exações devidas.

(...)

Nessa linha, destaco os seguintes elementos:

i) uma empresa, criada a partir de um capital social de R\$ 1.000,00, foi encerrada carregando um ágio de R\$ 175.824.453,00;

ii) o ágio amortizado foi gerado internamente, não havendo qualquer tipo de desembolso;

iii) a autuada e a ESTRE HOLDING tinham os mesmos sócios majoritários;

iv) a teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si;

v) o ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial;

vi) no presente caso, não houve negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto;

vii) conforme reprodução abaixo, a CVM, por meio do OfícioCircular/ CVM/SNC/SEP, condenou as operações em que há ágio gerado internamente;

(...)

viii) por não decorrer de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas, o ágio gerado internamente é incabível na estrutura conceitual da contabilidade, ainda que tivesse sido pago;

(...)

xi) a empresa ESTRE HOLDING efetivamente não funcionou, pois não possuiu funcionários e sua localização formal era no mesmo andar da fiscalizada;

xii) a despesa de amortização de ágio interno não se enquadra no conceito de despesa necessária, seja porque não foi paga, nem jamais será, seja porque ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos;

xiii) no caso do ágio interno, não há que se falar em diluição de custo ao longo do tempo, porque não há custo a ser diluído, não se podendo falar, assim, em despesa de amortização incorrida;

xiv) nenhuma das motivações apresentadas na Justificação e Protocolo de Incorporação de Ações da fiscalizada pela ESTRE HOLDING necessitaria da reavaliação das ações para ser implementada;

xv) a suposta preparação do grupo para atrair novos investidores, bem como para a participação em processos licitatórios, não justificam a incorporação das ações pelo seu valor econômico da qual se origine um ágio artificial, criado internamente ao grupo e baseado em resultados futuros;

xvi) quando o art. 386 do RIR/99 fala em “participação societária adquirida”, fica evidente, ao se interpretar em conjunto com o art. 385 do mesmo diploma regulamentar, que se trata de participação societária em relação a qual se pode atribuir um custo de aquisição, que deverá ser desdobrado;

xvii) a amortização de ágio interno, o qual não possui custo de aquisição, não se inclui na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade;

xviii) o procedimento adotado pela contribuinte está compreendido na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, não cabendo à ela invocar desconhecimento ou prática de erro escusável;

xix) a contribuinte estava consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente.

(...)

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING constituída há pouco mais de vinte dias, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.” (grifei)

Como se pode constatar, as circunstâncias que ensejaram a qualificação da multa nesse paradigma em nada se assemelham à situação descrita no acórdão recorrido, a começar pelo fato de que, nesse paradigma, todo um conjunto de operações encadeadas foi

questionado, sob a pecha de simulação. Verifica-se, de plano, que o acórdão recorrido não trata de incorporação de ações ou de dedutibilidade de amortização de ágio. Recorde-se que, no caso do acórdão recorrido, a operação de alienação societária, em si, não foi sequer questionada, o óbice apresentado pelo Fisco diz respeito unicamente à diferença de alíquota em função da alteração da controladora. Assim, não há divergência jurisprudencial entre os julgados em confronto, o que existe é absoluta ausência de similitude fática, daí as soluções diversas, de sorte que esse primeiro paradigma não se presta a demonstrar o alegado dissídio interpretativo.

No que tange ao segundo paradigma indicado - Acórdão nº 2201-002.666 - o contexto que levou à qualificação da multa foi o seguinte:

Ementa

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS. NEGÓCIO. SIMULAÇÃO. APLICABILIDADE.

Aplica-se multa qualificada quando as partes, adquirente no Brasil e alienante no exterior, utilizam-se, de forma planejada, de operações estruturadas para simular uma situação diferente da real, para afastar a tributação do Ganho de Capital auferido pela sociedade estrangeira na alienação de empresa sediada no Brasil.

Voto

Compulsando os autos, observa-se que os atos praticados pelo Grupo COSAN evidenciam de fato a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas BIH e BHC, senão vejamos:

a) As cooperativas holandesas BIH e BHC sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN, em 23 de abril de 2008. Elas somente foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, conforme expressamente registrado no contrato de compra e venda. Até 03 de outubro, a EXXONMOBIL INTERNATIONAL HOLDINGS B.V. e EXXONMOBIL BRAZIL HOLDINGS B.V eram as “únicas sócias da ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO”, conforme registra a Trigésima Sexta alteração contratual da ESSO (fl. 615 a 623). Em 25 de novembro a COSAN se retira do negócio, sendo substituída pela COSANPAR, que, assim como as cooperativas, era uma empresa veículo.

b) O contrato de compra e venda assinado pelas partes não se refere à compra ou venda de uma holding ou das cooperativas, como alega a recorrente. Seu conteúdo está relacionado a uma empresa operacional, no caso a ESSO, verdadeiro objeto do negócio. Isso fica claro no referido contrato em que são citados textualmente, entre outros, aspectos dos contratos de arrendamentos, como “em relação ao arrendamento de determinadas áreas incluídas na propriedade chamada Complexo Ilha do Governador”; na forma manutenção dos contratos; nas questões de garantia relacionadas à “Receita Líquida”; nos veículos laborais, como a garantia de, no mínimo 12 meses, dos benefícios aos funcionários; no aspecto fiscal,

inclusive na defesa das “Questões de COFINS”; na propriedade de imóveis da ESSO; nas marcas registradas, pois era permitido no “Contrato de Licenciamento de Marca de Combustíveis e o Contrato Principal de Lubrificantes, o direito de continuar a usar no País coberto por essas Licenças durante um período com término 5 (cinco) anos e 10 (dez) anos, respectivamente, após a Data de Conclusão, as Marcas usadas nos negócios da Sociedade”. Nenhuma dessas obrigações poderia se referir às cooperativas, que foram extintas em 18 de dezembro de 2008.

c) O curto prazo de existência das cooperativas holandesas, criadas em três de outubro e transferidas ao Grupo COSAN em primeiro de dezembro para, em seguida, no dia 18 serem liquidadas – ou seja, com um funcionamento de pouco mais de dois meses e liquidadas logo após suas transferências.

(...)

A aquisição dos ativos da EXXONMOBIL no Brasil foi, à época, amplamente noticiado no Brasil, em jornais, sites e revistas especializadas em função do comunicado ao mercado realizado pelo Grupo COSAN.

De fato, foi isso que ocorreu. As transcrições reforçam o posicionamento defendido no lançamento, a partir da apuração realizada pela fiscalização, de que o conjunto de operações societárias praticadas pelo Grupo COSAN visavam dar uma aparência diferente ao negócio jurídico, quando, na verdade, o objetivo era a aquisição da empresa ESSO, e não das cooperativas holandesas.

A tentativa de se demonstrar que a operação fora efetuada desta forma para justificar eventuais benefícios auferidos pelo Grupo EXXONMOBIL, ao invés demonstrar o propósito negocial, robustece, ao contrário, o entendimento de que a simulação fora orquestrada entre as partes contratantes para proveitos comuns nas condutas, exclusivamente, fiscais, no Brasil e na Holanda, já que ambas colheriam frutos da situação.

(...)

Como já debatido anteriormente, resta evidente nos autos que os Grupos EXXONMOBIL e COSAN praticaram atos simulados com o exclusivo intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo que seria devido caso a simulação não ocorresse.

A simulação foi constatada por sucessivos fatos, como o declarado interesse na criação das empresas veículos em função dos incentivos regulatórios e fiscais na Holanda e benefícios negociais ao Grupo COSAN. Caso de fato o planejamento tributário fosse única e exclusiva exigência dos vendedores, não haveria razão para o grupo adquirente não adotar os procedimentos legais na retenção do imposto. Porém, ao que se vê, a adquirente agiu de forma no mínimo conivente ao embarcar na tese da aquisição de empresa domiciliada no exterior.

Está mais que evidente que os atos praticados pelo Grupo COSAN, objetivavam apenas e somente a aquisição da empresa ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO e não as cooperativas holandesas. Aliás, estas sequer existiam à época em que foi celebrado o contrato de compra e venda entre o Grupo EXXONMOBIL e o Grupo COSAN, em 23 de abril de 2008. Naquele contrato tais cooperativas eram denominadas de COOPERATIVA 1 e COOPERATIVA 2 (fl. 307). E, quando criadas, tiveram vida efêmera: foram constituídas no curso da negociação, em 03 de outubro de 2008, e liquidadas em pouco mais de dois meses, 17 dias após a transferência de propriedade.

(...)

Portanto, a suposta aquisição de uma empresa estrangeira é uma simulação, enquadrando-se a conduta na hipótese de qualificação da multa de ofício, na forma prevista no §1º e inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996." (grifei).

De plano, constata-se que nesse paradigma questiona-se um conjunto de operações encadeadas, com o fito de impedir a ocorrência do fato gerador, o que de forma alguma ocorreu no caso do acórdão recorrido, cujo fato gerador existiu e o respectivo imposto foi recolhido à alíquota de 15%. Assim, mais uma vez fica patente a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto. Com efeito, em momento algum se identifica divergência jurisprudencial, o que resta claro é que as situações fáticas dos julgados são absolutamente diversas. No caso desse segundo paradigma, como afirmado pela própria Fazenda Nacional, houve a criação de duas pessoas jurídicas em território estrangeiro, que foram artificialmente colocadas como objeto da operação de alienação havida entre as partes, com a finalidade exclusiva de descaracterizar a venda de ativos situados no Brasil, situação que em nada se assemelha à do acórdão recorrido.

Ainda com relação a esse segundo paradigma - Acórdão nº 2201-002.666 - o próprio acórdão recorrido remarca a ausência de similitude fática, ao enfrentar as Contrarrazões ao Recurso Voluntário, oferecidas pela Fazenda Nacional. Confira-se:

"O próprio lançamento de ofício em momento algum menciona simulação, referindo-se sim à existência de planejamento tributário abusivo. Com efeito, consoante bem coloca a autuada em seu recurso, não foi prestada declaração falsa, inexata ou omissa à autoridades competentes, sendo os atos e negócios jurídicos devidamente registrados e transparentes.

Não se vislumbra, por outra via, artificialidades ou distorções excessivas na operação em tela, como verificado nos casos citados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em suas contrarrazões, a saber os Acórdãos nº 2201-002.666 e nº 2201-002.367, ambos envolvendo a criação de estruturas societárias sem qualquer intento outro que não a economia de tributos.

Curiosamente, na espécie e ainda que vistas a efeitos tributários favoráveis às partes uma "artificialidade" foi desfeita, pois a Ficap S/A passou a ser controlada diretamente pela Madeco S/A, e não por empresa interposta entre ambas, domiciliada em paraíso fiscal." (grifos nossos)

Processo nº 13888.724383/2013-41
Acórdão n.º **9202-007.146**

CSRF-T2
Fl. 1.575

arguida. Destarte, este segundo paradigma também não demonstra a divergência

Nacional. Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo