



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.724632/2011-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.641 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de abril de 2024
Recorrente MARCO ANTONIO COUTO DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. DEPENDENTES.
REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA.

As deduções com dependentes na apuração do imposto de renda devido são permitidas, tão somente quando restar comprovada a satisfação dos requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade.

RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA.
REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA.

As despesas médicas do contribuinte ou de seus dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido, tão somente quando restar comprovada a satisfação dos requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira (Relatora), que deu-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Redator do voto vencedor

(documento assinado digitalmente)

Ana Cláudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Júnior, Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto da decisão (fls. 148 a 150) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de IRPF, dos anos-calendário

2007, 2008, 2009, em decorrência de glosa de deduções pleiteadas a título de dependentes (R\$ 1.584,60, R\$ 1.655,88 e R\$ 1.730,40, exercícios 2008 a 2010, respectivamente, em virtude de o pai do contribuinte, Sr. MÁRIO ALVES DOS SANTOS, CPF 090.763.28668 ter apresentado Declarações de Ajuste Anual em separado para os exercícios em exame) e despesas médicas (R\$14.388,18, R\$13.938,44 e R\$15.726,16, exercícios 2008 a 2010, respectivamente, referentes à FUNDAFFEMG, por falta de comprovação ou por se referir a despesas com beneficiário que não é dependente do contribuinte).

A impugnação parcial foi julgada improcedente nos termos da ementa de fls. 148:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

DEDUÇÕES. DEPENDENTE. GENITOR.

Os pais podem ser considerados dependentes dos filhos desde que não auferam rendimentos superiores ao limite de isenção mensal.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis as despesas médicas pleiteadas com a observância da legislação tributária, a qual limita o direito àquelas referentes ao contribuinte ou a seus dependentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificada da decisão em 13/12/2012 (fl. 154) e apresentou recurso voluntário em 11/01/2013 (fls. 157).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Dedução de Despesas com o genitor

Aduz o recorrente a manutenção do genitor como dependente, de modo que cabível a dedução das despesas do pai.

A DRJ manteve o lançamento apenas por entender que o genitor recebia acima dos valores tidos como isentos e, assim, não poderia ser incluído como dependente do filho.

Os arts. 77 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) e 35 da Lei nº 9.250/95 elencam as pessoas que podem ser consideradas como dependentes do declarante.

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

(...)

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis
ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

Assim, de fato os genitores podem ser considerados dependentes apenas se não receberem rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal.

De fato, o argumento jurídico de impossibilidade de inclusão do pai como dependente se este auferir rendimentos superiores ao limite de isenção mensal encontra fundamento, conforme acima colacionado.

Contudo, no momento do lançamento, a Fiscalização não detinha documento apto a corroborar tal fundamento e tão pouco foi incluído nos autos, como veio de possibilitar o contraditório e a ampla defesa.

Assim, importante ressaltar que o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade pois, nos termos dos arts. 59 do Decreto nº 70.235/72 e 12 do Decreto nº 7.574/11, serão nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

No auto de infração, a Fiscalização **expressamente** informa que os valores foram glosados porque o pai do contribuinte “apresentou declaração do imposto de renda em separado” (fl. 14), sendo que este não é critério jurídico para glosa das despesas, que requer que o pai tenha auferido rendimentos superiores ao limite de isenção mensal.

Acatar o critério jurídico utilizado pela DRJ para manter o lançamento representaria a alteração do critério jurídico do lançamento, o que é expressamente proibido pelo Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional expressa, no bojo do art. 146, a garantia à mudança do critério jurídico do lançamento pela Administração Tributária. De acordo com o dispositivo legal, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente pode ser efetivada, com relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador que venha a ocorrer após a introdução da modificação.

Trata-se do resguardo à segurança jurídica, que desdobra-se na proteção à confiança nos atos estatais, boa-fé objetiva, proibição de comportamento contraditório pela administração pública e respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, protegidos pela Constituição Federal.

A constituição do crédito tributário é formalizada por meio do ato administrativo de lançamento tributário, momento em que a autoridade administrativa realiza a interpretação das normas e aplica aquelas que entende cabíveis ao caso. Ou seja, realiza a subsunção do fato à norma.

Em face do lançamento do crédito tributário, surge ao contribuinte o direito de impugná-lo, conferindo a ele a garantia de ampla defesa e contraditório, momento em que apresenta seus argumentos de defesa para confrontar os fundamentos expostos na motivação do lançamento. Instaurado o contencioso administrativo, cabe a este o controle da legalidade do ato administrativo de lançamento.

Na busca da definição do que venha a ser critério jurídico, o Superior Tribunal de Justiça definiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545, sob o rito dos recursos

repetitivos, que o erro de direito equivale a equívoco na valoração jurídica dos fatos e não pode ser revisto em razão da proibição insculpida no art. 146 do CTN.

Se o lançamento requer a alteração do critério jurídico inicialmente adotado quanto à valoração jurídica dada a um fato, revela que há nele erro de direito posto estar em desacordo com alguma norma jurídica. Nesse caso, a modificação do critério jurídico, se permitida, traria a modificação da norma individual e concreta do lançamento.

Inexiste a possibilidade de modificação na interpretação dos fundamentos legais expostos no lançamento, nem a possibilidade de adicionar elementos no caso de fundamentação inicial equivocada.

Nesse sentido, o recurso voluntário deve ser provido para concluir pela possibilidade do genitor ser dependente do contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cláudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

Em que pese a argumentação trazida pela i. Relatora, dando provimento ao recurso voluntário interposto, abri divergência a respeito da decisão por ela proferida, e fui, assim, acompanhado pelos demais conselheiros do Colegiado.

Dedução com dependente

Inicialmente, vale consignar que os pais poderão figurar como dependentes dos filhos na declaração de ajuste anual, desde que a totalidade dos rendimentos, tributáveis ou não, por eles auferidos não superem o limite anual de isenção legalmente previsto - tabela progressiva anual, correspondente ao limite mensal multiplicado por 12. É o que se infere da leitura do art. 35, inciso VI, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *verbis*:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

[...]

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

Visto o cenário legal posto, passo à análise do caso concreto.

Consoante visto no relatório, aqui replicado, a autoridade autuante desconstituiu a relação de dependência do genitor do Recorrente relativamente aos anos-calendário de 2007 a 2009, supostamente por falta do cumprimento de requisito legal a isso exigido, nestes termos:

Trata-se de recurso voluntário interposto da decisão (fls. 148 a 150) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de IRPF, dos anos-calendário 2007, 2008, 2009, em decorrência de glosa de deduções pleiteadas a título de

dependentes (R\$ 1.584,60, R\$ 1.655,88 e R\$ 1.730,40, exercícios 2008 a 2010, respectivamente, em virtude de o pai do contribuinte, Sr. MÁRIO ALVES DOS SANTOS, CPF 090.763.28668 ter apresentado Declarações de Ajuste Anual em separado para os exercícios em exame) e despesas médicas (R\$14.388,18, R\$13.938,44 e R\$15.726,16, exercícios 2008 a 2010, respectivamente, referentes à FUNDAFFEMG, por falta de comprovação ou por se referir a despesas com beneficiário que não é dependente do contribuinte).

Como se vê, o escopo da divergência objeto do presente voto gravita em torno do fundamento do voto vencido, que, restabelecendo a relação de dependência, deu provimento ao recurso voluntário interposto, afastando as glosas nas rubricas “Dependentes” e “Despesa médica com dependentes”.

Entrando propriamente no objeto da discussão, oportuno trazer os limites mensais de isenção, que, multiplicados por 12, traduzem o limite anual a ser considerado na tabela progressiva anual utilizada na declaração de ajuste dos respectivos anos-calendário. Trata-se de regulamentação vista na Instrução Normativas SRF nº 704, de 2 de janeiro de 2007; assim como nas Instruções Normativas RFB nºs 803, de 28 de dezembro de 2007, e 896, de 29 de dezembro de 2008. Confira-se:

Instrução Normativas SRF nº 704, de 2007:

Art. 1º No ano-calendário de 2007, o imposto de renda a ser descontado na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a gratificação natalina (13º salário), pagos por pessoas físicas ou jurídicas, bem assim sobre os demais rendimentos recebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, pagos por pessoas jurídicas, será calculado mediante a utilização da seguinte tabela progressiva mensal:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
Até 1.313,69	-	-
De 1.313,70 até 2.625,12	15	205,92

Instrução Normativas RFB nº 803, de 2007:

Art. 1º No ano-calendário de 2008, o imposto de renda a ser descontado na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a gratificação natalina (13º salário), pagos por pessoas físicas ou jurídicas, bem assim sobre os demais rendimentos recebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, pagos por pessoas jurídicas, será calculado mediante a utilização da seguinte tabela progressiva mensal:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
Até 1.372,81	-	-
De 1.372,82 até 2.743,25	15	205,92

Instrução Normativas RFB nº 896, de 2008:

Art. 1º No ano-calendário de 2009, o imposto de renda a ser descontado na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a gratificação natalina (13º salário), pagos por pessoas físicas ou jurídicas, bem como sobre os demais rendimentos recebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, pagos por pessoas jurídicas, será calculado mediante a utilização da seguinte tabela progressiva mensal:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
-----------------------	--------------	------------------------------------

Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5	107,59

Assim entendido, os limites de isenção previstos nas tabelas progressivas mensais para os anos-calendário de 2007 a 2009 eram de R\$ 1.313,69, R\$ 1.372,81 e R\$ 1.434,59 respectivamente, refletindo montantes anuais, aplicáveis nas tabelas progressivas anuais dos referidos anos-calendário, de R\$ 15.764,28, R\$ 16.473,72 e R\$ 17.215,08, respectivamente.

Nessa perspectiva, vale transcrever o seguinte pronunciamento do julgador de origem sobre a matéria (processo digital, fl. 150):

Ante o exposto, consultando as Declarações de Ajuste Anual apresentadas por Mário Alves dos Santos, para os exercício 2008 e 2010, verifica-se que foram informados rendimentos isentos e nãotributáveis (R\$16.694,53, exerc. 2008) ou tributáveis (R\$19.200,00, exerc. 2010) em valores superiores aos limites anuais acima registrados (fls. 143 a 146).

Quanto ao exercício 2009 (fl. 145), embora a Declaração apresentada não contenha informações acerca de rendimentos (tributáveis, isentos e nãotributáveis ou tributados exclusivamente na fonte), registre-se que Mário Alves dos Santos recebeu, em 2008, benefício previdenciário em valor superior a R\$ 16.473,72 (R\$ 17.787,41, fl. 147).

Ante o que se viu, a razão não está com o Recorrente, pois as deduções com dependentes na apuração do imposto de renda devido são permitidas, tão somente quando restar comprovada a satisfação dos requisitos exigidos para a respectiva dedutibilidade. Logo, não há como se restabelecer dita dedução.

Dedução de despesas médicas

O contribuinte poderá deduzir os dispêndios com tratamento de saúde própria ou de seus dependentes e alimentandos na apuração do imposto devido, desde que satisfeitas as imposições legais a isso impostas, conforme preceitua a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, incisos I e II, alínea "a", §§ 2º, incisos I a V, e 3º, nestes termos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro

Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea *b* do inciso II do caput deste artigo.

Assim considerado, infere-se que **nem todos** os dispêndios com tratamento de saúde preenchem os requisitos legais para a dedutibilidade almejada pelo Recorrente, mas **tão somente** aqueles que satisfaçam as delimitações atinentes à **comprovação** em si, ao **pagamento** e à **prestação** do correspondente serviço, quais sejam:

1. quanto à **comprovação**, exceto quando o pagamento for efetivado por meio de cheque nominativo, a documentação comprobatória deverá:

- a) conter nome, endereço e CPF¹ ou CNPJ² da pessoa física ou jurídica beneficiária do respectivo pagamento;
- b) discriminar os produtos e/ou serviços utilizados pelo contratante;

2. quanto ao **pagamento**, a despesa:

- a) tenha sido satisfeita pelo declarante ou por seu dependente declarado;
- b) o ônus financeiro não tenha sido transferido a terceiros, em virtude de supostos ressarcimentos ou cobertura de seguro contratado;

3. quanto à **prestação**, que o serviço esteja restrito:

- a) a tratamento de saúde própria e ao de dependentes declarados ou alimentandos do contribuinte, em virtude do cumprimento de obrigação decorrente do direito de família;
- b) às prestações efetuadas pelos profissionais, exaustivamente, discriminados na supracitada Lei;
- c) desde que localizados no Brasil, aos planos de saúde e contrato de seguro saúde garantidor de atendimento ou ressarcimento das despesas de iguais natureza e usuários da correspondente prestação.

A propósito, a Declaração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) é documento fiscal constitutivo do crédito tributário apurado espontaneamente pelo sujeito passivo, sob a condição resolutória de posterior homologação por parte da autoridade administrativa competente. Por conseguinte, referida declaração não tem o condão de provar o fato em si declarado, cujo ônus probatório recai para o respectivo declarante, conforme art. 4º do Decreto-Lei nº 352, de 17 de julho de 1968, nestes termos:

¹ Cadastro de Pessoas Físicas;

² Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Art 4º Fica dispensada a juntada de comprovantes de deduções e abatimentos às declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas repartições lançadoras, quando estas julgarem necessário.

Oportuno ressaltar que a autoridade tributária atua de modo obrigatório e vinculado à legalidade que norteia sua atividade, nos exatos termos que lhe reserva e determina o art. 142 do CTN. Em tal perspectiva, o executante do procedimento fiscal deverá averiguar se reportadas exigências legais foram fielmente cumpridas. Inclusive, quando for o caso, serão exigidas provas e e/ou esclarecimentos adicionais a seu juízo necessários, aí se incluindo a confirmação do **efetivo pagamento**, conforme asseveram os arts. 11, § 3º; e 74 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, *verbis*:

Art. 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

[...]

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

Art. 74 As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

Como se vê, há inversão legal do ônus probatório, eis que deslocado para o contribuinte, em precisa consonância com o princípio da prova processual, visto nos arts. 333, inciso I, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 373, inciso I, da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), segundo o qual o autor deve provar o fato constitutivo do seu direito. Nessa perspectiva, a fiscalização não carece obter provas acerca de suposta inidoneidade da documentação que o contribuinte carrou aos autos; mas este, sim, tem de apresentar elementos certificando a veracidade do reportado conteúdo documental.

Ademais, citada dedutibilidade está vinculada ao cumprimento de duas condições objetivas, quais sejam: a efetividade da prestação do serviço em si e a onerosidade recair para o declarante. Portanto, já que a fruição deste benefício fiscal fica afastada pelo simples fato do descumprimento de um destes requisitos, quando entender razoável, a autoridade fiscal pode exigir prova do efetivo pagamento e/ou esclarecimentos acerca de dispêndio que o contribuinte pretendeu provar por meio de simples recibo.

Em virtude disso, o sujeito passivo terá de apresentar os correspondentes documentos exigidos pela fiscalização, sob pena de ter suas deduções não admitidas quando não o fizer a contento, consoante precisam os arts. 149, inciso III, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); 74, § 3º, e 77, alínea “b”, do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943. Confira-se:

Lei n.º 5.172, de 1966:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943:

Art. 74 [...]

[...]

§ 3º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento ex-officio de que trata a alínea b do art. 77.

Art. 77 O lançamento ex-officio terá lugar quando o contribuinte:

[...]

b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe fôr dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

A dito respeito, ao regular reportada matéria, igual perspectiva foi traçada pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (vigente durante aludido ano-calendário em análise, quando foi revogado pelo Decreto n.º 9.580, de 2018, em 22/11/2018). Nestes termos:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora..

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários.

[...]

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício

Assim entendido, há de se manter referida glosa, eis que ausente previsão legal para dedução de despesa médica com não dependente do declarante.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz