



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720798/2020-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.338 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CENNATECH COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA E OUTROS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

CUSTOS E DESPESAS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa de custos e despesas cujas aquisições estão lastreadas em documentos revelados inidôneos, em especial quando o contribuinte não demonstra que os negócios jurídicos subjacentes foram efetivamente realizados.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO OU FRAUDE. DOLO.

Quando o contribuinte adota conscientemente ações coordenadas entre si para impedir o conhecimento do fato gerador de parte relevante das receitas efetivas, não é possível atribuir a tais condutas a hipótese de erro, que resultaria na multa de ofício pelo seu percentual de piso (75%). Nesses casos, comprovada a ocorrência de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a multa de ofício deve ser fixada em seu percentual qualificado, que por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida ao percentual de 100%.

MULTA CONFISCATÓRIA. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da Súmula CARF nº 2, bem como do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, o CARF não tem competência para efetuar controle de constitucionalidade. Assim, os argumentos que versam sobre tal matéria no Recurso Voluntário não devem ser conhecidos.

MULTA REGULAMENTAR. VALOR COMERCIAL CONSTANTE NA NOTA FISCAL. CABIMENTO.

Inflige-se multa igual ao valor comercial da mercadoria, ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, aos que utilizarem, receberem ou registrarem essa nota que não corresponda à entrada efetiva de produto nela descrito, no estabelecimento adquirente (art. 83, II, da Lei nº 4.502, de 1964).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

São solidariamente responsáveis os sócios-administradores que concorreram, dolosa ou culposamente, para a prática de ações contra a lei, seja pela utilização de notas fiscais inidôneas durante todo o período fiscalizado, cujo resultado só foi possível com a formalização (ainda que por terceiros) de empresas noteiras, com objetivo explícito de reduzir artificialmente a carga tributária da atuada principal.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2016

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de diligência/perícia dar-se-á quando a autoridade julgadora entendê-la necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que multa qualificada mantida será reduzida de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, conforme à alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Ílágaro Jung Martins** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ílágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ10, que julgou improcedente a impugnação contra lançamento de ofício relativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 26.070.855,43, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 9.385.507,95, e do Multa Isolada pela utilização de notas fiscais inidôneas, R\$ 38.055.476,39, com multa de ofício de 150%, fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2016.

2. A motivação do lançamento, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 294/319), decorre de glosa de custos pelo fato de que as notas fiscais de aquisição foram emitidas por empresas inexistentes, sem capacidade operacional, denominadas pela autoridade lançadora de empresas noteiras, com objetivo de gerar custos fictícios. Após intimada, a ora Recorrente não logrou comprovar a efetiva aquisição das mercadorias. Além disso, foi imputada multa de 100% sobre o valor das aquisições, R\$ 38.055.476,39, com base no art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964.

2.1. Houve responsabilização solidária dos sócios Nabil Mourad e Marcelo de Freitas, com base nos art. 124, I, e art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

3. O sujeito passivo e os responsáveis tributários apresentaram impugnação (fls. 363/391; 394/411 e 414/431) em que alegaram nulidade dos autos por terem se valido de amostragem, fazendo uso de “ferramentas arbitrárias” e que houve acesso aos dados bancários com “quebra de normas”; que a caracterização de fraude foi realizada com base na e-Financeira das empresas intermediadoras, o que entendem ser incabível; que a prova é insuficiente para caracterizar fraude; que o procedimento fiscal foi conduzido de maneira tendenciosa; que o reconhecimento da fraude deve demonstrar o ganho que as partes obtiveram; que a autuada até poderia ser responsabilizada por erro, mas não por fraude; que as multas sejam reduzidas para o percentual de 20% ou 100%, conforme limitação imposta pelo Supremo Tribunal Federal (STF);

que é incabível a imputação de responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN, pois efetuada em mera alegação de fato; que descabe a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN, posto não comprovado dolo, excesso de poder.

4. A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 439/456). Preliminarmente, afastou as alegações de nulidade; quando ao mérito, que a autuada foi objeto de intimação e reintimações para demonstrar a licitude das operações; que inidoneidade das notas fiscais foi comprovada a partir de diligências realizadas pela autoridade lançadora junto as emitentes, que se revelaram ser empresas sem capacidade operacional (noteiras); que restou demonstrada a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964; por manter a responsabilização solidária com base nos art. 124, I, e art. 135, III, do CTN. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

CUSTOS E DESPESAS. EFETIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

No caso de aquisições lastreadas em documentos revelados inidôneos, cabe ao contribuinte comprovar que os negócios jurídicos subjacentes foram efetivamente realizados, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fazendária.

MULTA DE OFÍCIO. DOLO. DUPLICAÇÃO DA PENALIDADE.

Se as provas carreadas aos autos evidenciam a ocorrência de fraude, cabível a duplicação do percentual da multa de ofício.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que, no exercício de sua administração, os sócios-administradores da pessoa jurídica praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, resta caracterizada a sua responsabilidade solidária.

MULTA. CONSTITUCIONALIDADE.

A Delegacia de Julgamento não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

5. O sujeito passivo e os responsáveis tributários interpuseram Recurso Voluntário em conjunto (fls. 469/482) em que repisam as alegações trazidas na impugnação e, em especial, que a fraude foi cometida por terceiros pois efetivamente adquiriu as mercadorias; que a fiscalização foi promovida de forma acelerada, sem tempo para que a Recorrente pudesse comprovar as operações; que se houve sonegação, tal ato foi praticado pelos fornecedores; que não possui acesso aos documentos já que a empresa que fornecia infraestrutura contábil não disponibiliza os arquivos a quem não é mais cliente; que a fiscalização quebrou irregularmente o sigilo das

fornecedoras [referente às movimentações financeiras]; que o julgamento deve ser convertido em diligência para produção de novas provas em homenagem à ampla defesa e ao contraditório; que não restou demonstrado o fato gerador do imposto de renda; que as multas, de 150% do valor da tributo e de 100% sobre o valor da operação, têm efeito confiscatório, conforme Recurso Extraordinário nº 736.090 do STF; que não há justo motivo para inclusão dos sócios no polo passivo da relação tributária com base no art. 135, III, do CTN e que não consta a motivação fática para responsabilização. Ao final, requerem o provimento do Recurso Voluntário.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Erro! Fonte de referência não encontrada., Relator.

### **Conhecimento**

7. O sujeito passivo principal e o responsável tributário Nabil Mourad foram cientificados da decisão de primeira instância em 25.05.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 464 e 463, respectivamente). Por sua vez, o responsável tributário Marcelo de Freitas, em 08.07.2021, conforme Aviso de Recebimento (fls. 466). Dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 22.06.2021 é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

### **Preliminar de vício do ato de lançamento**

8. Alegam os Recorrentes que o procedimento de fiscalização se deu de forma açodada, sem tempo para que a atuada pudesse comprovar as operações e que a fraude foi cometida por terceiros, seus fornecedores.

9. Não merecem guarida as alegações, primeiro porque a atuada foi objeto de intimação, ciência em 03.09.2020, de reintimações em 05.10.2020, 13.10.2020 e 30.10.2020, conforme TVF (fls. 294/319).

10. Além disso, ao tomar ciência do ato de lançamento, a atuada e os responsáveis solidários tiveram plena ciência das infrações imputadas, quando poderiam apresentar provas que infirmassem as conclusões da autoridade lançadora.

11. Como bem registrado na r. decisão, é incontroverso que ao sujeito passivo, durante o procedimento de fiscalização, foi oportunizada mais de uma oportunidade para prestar esclarecimentos que pudessem validar as operações acobertadas pelas notas fiscais, isto é, de que tais operações eram reais, tais como: esclarecimentos sobre o procedimento de compras, destinação das mercadorias adquiridas, forma de entrega das mercadorias, controles de recebimento, todavia nada foi feito no sentido de afastar a presunção legal. .

12. A atuada não atendeu as intimações, isto é, não logrou responder nenhum dos questionamentos da fiscalização e tampouco o fez na apresentação da impugnação ou recurso.

13. É irrelevante a alegação de que a atuada não possui acesso aos documentos já que a empresa que fornecia infraestrutura contábil não disponibiliza os arquivos a quem não é mais cliente, pois a demonstração sobre a efetividade da operação deveria ser comprovada com documentos e não apenas com o registro contábil, ou seja, se existissem as provas da efetividade da operação, a atuada poderia, ainda na fase procedimental, afastar a motivação para o lançamento.

14. A conclusão pela inidoneidade das notas fiscais que fundam o lançamento foi demonstrada por meio de procedimento de diligência junto às empresas emitentes, noteiras. Nenhuma das três empresas emitentes eram operacionais, mas entidades fictícias, com objetivo de emitir notas fiscais ideologicamente falsas.

15. Com relação à arguição de que a infração foi cometida por terceiros, igualmente não procede a alegação dos Recorrentes. Ainda que terceiros tenham concorrido para o resultado da infração, trata-se, no presente processo, dos efeitos da infração em relação à atuada.

16. Portanto, não há qualquer ofensa ao art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>1</sup> (Processo Administrativo Fiscal – PAF), razão pela qual se afasta as arguições de nulidade.

### **Mérito**

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

**a) Glosa de custos**

17. A primeira infração se refere a glosa de custos do IRPJ e da CSLL, que tinham como fundamento notas fiscais emitidas por noteiras, isto é, entidades fictícias que têm como objetivo emitir notas fiscais ideologicamente falsas, que ao serem contabilizadas geram custos e créditos ilícitos pelo destinatário formal dos documentos. As entidades emitentes foram objeto de baixa de ofício pela fiscalização.

18. Restou demonstrado pela fiscalização que as operações, lastreadas nas notas fiscais inidôneas, discriminadas no Anexo I do TVF, não existiram e que os registros dolosamente efetuados na contabilidade buscavam reduzir o lucro tributável.

19. Alegam os Recorrentes que a fiscalização quebrou irregularmente o sigilo das fornecedoras, provavelmente se refere à menção sobre as informações da e-Financeira, onde as instituições financeiras informam valores consolidados mensalmente de crédito e débito nas contas-corrente<sup>2</sup>.

20. Nesse ponto, registre-se os percuientes argumentos da r. decisão, que, por força do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, integram o presente voto:

Os argumentos em sentido contrário apresentados pelos impugnantes limitam-se à tentativa de atribuir supostos vícios procedimentais à auditoria-fiscal. Revelam-se todos eles, todavia, improcedentes, conforme descrito a seguir:

a) A alegação de que a autoridade fazendária teria utilizado provas “por amostragem” sucumbe diante dos fatos. A glosa das notas fiscais ocorreu em face da ausência de comprovação quanto à efetividade das operações atinentes às notas fiscais especificamente arroladas no anexo I ao TVF, não havendo se falar em amostragem, nesse particular.

b) A reclamação de que foram utilizadas “ferramentas arbitrárias” é improcedente, de vez que todos os procedimentos de auditoria-fiscal foram realizados em conformidade com as normas que regulam o Processo Administrativo Fiscal, observado o disposto no art. 927 do RIR/99 4.

c) A reclamação de que teria havido acesso aos dados bancários mediante “quebra de normas” é insubsistente, de vez não houve acesso a dados da espécie no caso concreto.

d) A reclamação de que a caracterização de fraude foi realizada com base em declarações “E-financeiras” de terceiros é improcedente, de vez que o dolo da

<sup>2</sup> Instituída pela IN RFB nº 1.571, de 2015.

fiscalizada foi objetivamente constatado a partir da utilização de notas fiscais flagrantemente inidôneas. A utilização de informações constantes de “E-financeiras” prestou-se, tão somente, à confirmação de que os sócios das empresas fornecedoras eram pessoas físicas com perfil patrimonial incompatível com o volume financeiro indicado nas notas fiscais que restaram glosadas, certificando a conclusão de que se tratavam de empresas “noteiras”.

e) A alegação de que o montante dos valores correspondentes às notas fiscais emitidas pelas empresas HUNTER, NEW SOFT e POWER SYSTEM configuram “prova insuficiente, até em termos matemáticos, para constatar algum tipo de fraude” é notoriamente improcedente, à vista dos elementos de prova carreados autos pela fiscalização. Restou provado cabalmente que as empresas em questão eram inexistentes e que os documentos fiscais por ela emitidos eram inidôneos, demonstrando-se irrelevante para o deslinde do presente litígio o fato de que apenas parte das notas emitidas por essas empresas foram destinadas à fiscalizada.

f) As considerações de que o procedimento fiscal foi “tendencioso”, “arbitrário e desproporcional” e que teve por foco tão somente as empresas fornecedoras e os seus sócios são insubsistentes. Conforme descrito nos itens anteriores, o procedimento fiscal foi realizado em conformidade com as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal e as conclusões firmadas pela fiscalização tiveram por objeto central a inidoneidade das notas fiscais emitidas por HUNTER, NEW SOFT e POWER SYSTEM, restando ausente de comprovação a real existência das operações subjacentes. As verificações realizadas junto às empresas fornecedoras vieram tão somente a ratificar o restante do conteúdo probatório.

g) A alegação de que teria havido indevida “transferência de pena” à fiscalizada é improcedente, de vez que a conduta tipificada pela fiscalização, correspondente à redução ilícita de tributos mediante utilização de documentos fiscais inidôneos, foi levada a efeito pelos administradores da contribuinte.

h) A reclamação de que as conclusões fazendárias foram sedimentadas “apenas” na análise de três empresas fornecedoras é insuscetível de elidir a exigência fiscal, de vez que o objeto da autuação foi precisamente a glosa de custos atinentes a essas três pessoas jurídicas.

i) O argumento de que a fiscalização repousou em “referência genérica e global” é totalmente insubsistente, à vista do conteúdo do relatório fiscal e do manancial probatório juntado aos autos. As conclusões reportadas pela autoridade fazendária foram bastante específicas, descortinando de maneira objetiva a contabilização irregular de notas fiscais inidôneas, para fins de redução ilícita de tributos federais.

Em síntese, a glosa de custos teve suporte material em farto manancial probatório e foi adequadamente tipificada na legislação correlata, de sorte que deve ser negado provimento às reclamações atinentes ao presente tópico.

21. Por essa razão, uma vez que a fiscalização demonstrou de forma indubitável que as operações não ocorreram, deve ser mantida exigência em relação à glosa de custos para fins do IRPJ e da CSLL.

**b) Multa qualificada**

22. Os Recorrentes alegam que as multas, de 150% do valor do tributo tem efeito confiscatório, conforme Recurso Extraordinário nº 736.090 do STF.

23. Com relação ao argumento de inconstitucionalidade da multa, ressalte-se que o assunto não demanda maiores digressões no contencioso administrativo após a edição da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

24. Por fim, importante consignar que os mecanismos de controle de constitucionalidade são atribuições exclusivas do Poder Judiciário, conforme disciplinado pela Constituição Federal e é de observação obrigatória no âmbito do contencioso administrativo em situações específicas, quando o pleno o STF assim se manifesta em ações de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, conforme art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

25. A penalidade em discussão se refere aos procedimentos de ofício nos quais se verifica a inobservância da legislação tributária, inerente, portanto, ao lançamento de ofício.

26. Ressalte-se, ainda, que a vedação de confisco, prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal, se refere a tributo e não a multas, que têm natureza sancionatória de ato ilícito.

27. A qualificação da multa no caso concreto tem lugar em razão da ação intencional do sujeito passivo em registrar custos lastreados em notas fiscais inidôneas.

28. Não é sequer razoável a hipótese de erro, pois uma vez que as operações, que somam no período fiscalizado o valor de R\$ 38.055.476,39, não existiram.

29. A ação dolosa do sujeito passivo em registrar notas fiscais ideologicamente falsas evidencia a conduta fraudulenta, fato que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio dessas condutas, o contribuinte reduz artificialmente a base tributável do IRPJ e da CSLL, com intuito de dolosamente causar prejuízo aos cofres públicos.

30. Relevante notar que a conduta adotada pelo contribuinte se materializa por todo o período abrangido por esta autuação, e que, pela quantidade de lançamentos, está demonstrado que não houve um mero erro de fato.

31. Como referido, há no presente caso a indubitável demonstração de que o sujeito passivo agiu dolosamente e, de forma coordenada, praticou condutas coerentes entre si para que a Administração Tributária não tivesse conhecimento da real dimensão do fato gerador da obrigação tributária.

32. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sofrido diversas alterações, sua redação atual estabelece a multa qualificada nos seguintes casos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

33. Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

**Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:**

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

**Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária**

principal, ou a excluir ou **modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido** a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (g.n.)

34. O contribuinte incorreu na conduta de fraude ao buscar modificar as características do fato gerador, com o objetivo de reduzir o montante dos tributos devidos.

35. Como referido, não se trata de simples conduta omissiva ou erro que resultaria na sanção de menor grau, pela aplicação da multa de ofício de 75%.

36. No presente caso, em que o ato infracional é materialmente relevante, deve prevalecer a multa qualificada, sob pena de se cometer injustiça com aqueles que diante de uma simples omissão ou erro ao registrar um custo ou despesa não admitida pela legislação sofrem a mesma sanção daqueles que intencionalmente adotam condutas com o objetivo de sonegar ou fraudar o dever de pagar tributos.

37. Por essa razão, deve ser mantida a multa qualificada, que por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser limitada ao percentual de 100%.

### ***c) Multa isolada de 100% do valor das operações***

38. Os Recorrentes insurgem-se ainda sobre a multa de 100%, que igualmente tem efeito confiscatório.

39. A multa exigida, referente a 100% do valor das notas fiscais inidôneas, tem como fundamento o art. 83, II, da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e

ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

§ 1º No caso do inciso I, a pena não prejudica a que for aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e no caso do inciso II, é independente da que for cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, em razão da utilização da nota, não podendo, em qualquer dos casos, o mínimo da multa aplicada ser inferior ao grau máximo da pena prevista no artigo seguinte para a classe de capital do infrator.

§ 2º Incorre na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria o transportador que conduzir produto de procedência estrangeira que saiba, ou deva presumir pelas circunstâncias do caso, ter sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente. (grifos efetuados pela autoridade lançadora no TVF)

40. A referida disposição legal corresponde ao art. 572 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010).

41. A autuada utilizou as notas fiscais inidôneas com objetivo de gerar custos fictícios para diminuir seu lucro contábil e reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

42. A referida multa tem aplicação no caso de contribuinte que se utiliza de notas fiscais que não correspondam a efetiva operação com produtos nela descritos, que em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.

43. Os seguintes precedentes do CARF, reforçam esse entendimento:

#### IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2007, 2008

#### MULTA REGULAMENTAR.

Inflige-se multa igual ao valor comercial da mercadoria, ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, aos que utilizarem, receberem ou registrarem essa nota que não corresponda à entrada efetiva de produto nela descrito, no estabelecimento adquirente.

#### NULIDADE.

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

#### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais e que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

DECADÊNCIA. MULTA.

O prazo decadencial para lançamento da multa regulamentar é o previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional nos casos de fraude.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO. SUMULA 02 CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Acórdão nº 1301-004.083, relatora Bianca Felicia Rothschild, sessão 17.09.2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. ENTRE VOTO CONDUTOR E DISPOSITIVO

De se acolher os referidos embargos de declaração, diante da contradição apresentada entre o voto condutor e a parte dispositiva. É certo que se tratavam de multa regulamentar decorrente do IPI, e não de aplicação de multa isolada concomitante com multa de ofício.

(Acórdão nº 1301-003.729, relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto, sessão 20.02.2019)

IRPJ – GLOSA DE CUSTOS — DOCUMENTOS IDEOLOGICAMENTE FALSOS — NOTAS FISCAIS "FRIAS"

São indedutíveis os custos levados a registro contábil, calcados em notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas comprovadamente fictícias, sobretudo quando não restar comprovado o ingresso das correspondentes mercadorias no estabelecimento do adquirente.

PENALIDADE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

O lançamento contábil a título de custos, tendo por base documentos fiscais "frios" emitidos por empresa declarada emitente de documentação tributariamente ineficaz, é prova suficiente do intuito de fraude, o que enseja a aplicação da multa da espécie.

JUROS DE MORA - TRD

Incabível a cobrança de juros de mora com base na TRD no período de fevereiro a julho de 1.991, em razão da inaplicabilidade, retroativamente, das disposições da Medida Provisória nº298, de 29.07.91 - origem da Lei nº 8.218, de 29.08.91, que instituiu a modalidade de encargo Nesse lapso, incide sobre os créditos tributários pagos em atraso, juros de mora à razão de 1% ao mês ou fração.

(Acórdão nº 106-11.596, Relator Dimas Rodrigues de Oliveira, sessão em 08.11.2000)

44. Destaca-se, para maior compreensão, excerto do Acórdão nº 1301-004.083, em que a i. relatora, Conselheira Bianca Felicia Rothschild, analisa a imputação da sanção prevista no art. 83, II, da Lei nº 4.502, de 1964:

Multa regulamentar – tema específico do IPI

A Recorrente defende que a multa regulamentar prevista no artigo 572, II, do Decreto nº 7.212/2010, não estava vigente na época dos fatos geradores (exercícios 2007 e 2008) fiscalizados, sendo, portanto incabível tendo em vista o princípio da irretroatividade. Neste sentido, pleiteia nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação legal.

Afirma, ainda, que não existe no regulamento de IPI norma que estabeleça infração regulamentar pelo uso de nota fiscal de empresa que fora declarada inexistente de fato por decisão publicada posteriormente à concretização das operações fiscalizadas.

Defende que se a autoridade fiscalizadora apontou que as supostas notas fiscais irregulares foram utilizadas alegadamente para fins de creditamento de Pis/Cofins, não poderia a Recorrente ser apenada com base em norma infracional relativa ao IPI. Isto porque o produto comercializado pela Recorrente é couro bovino, que, conforme tabela TIPI, é não tributada pelo IPI.

Informa que o agente fiscalizador não juntou aos autos o Livro de Apuração de IPI de 2008 e Livro de registro de entrada de mercadorias de novembro de 2007 a abril de 2008, gerando insubsistência no que tange a tal competências.

A r. decisão esclarece que a multa regulamentar é devida, haja vista estar prevista no artigo 572, II, do Decreto nº 7.212/2010, que tem como base a lei nº 4.502/64 e o Decreto- Lei 400/68.

Afirmou a r. decisão, ainda, que o registro ou recebimento para qualquer efeito, ou utilização de notas fiscais inidôneas, dá ensejo a multa, não havendo exigência, para a aplicação da multa, que as operações retratadas nas notas fiscais inidôneas fossem tributada pelo IPI.

\*\*\*

Primeiramente, vale esclarecer que o demonstrativo de apuração do tributo é expresso ao mencionar o artigo 83, II da Lei n. 4.502/64 como fundamento legal para a multa por utilização irregular da nota fiscal.

Vejamos (fl. 1961):

[...]

Desta forma, não cabe falarmos aqui em falta de fundamentação legal do auto de infração, posto que a legislação infracional foi citada expressamente abrindo oportunidade à defesa do contribuinte.

Decerto que não há expressamente norma infracional relacionada ao uso de nota fiscal de empresa que fora declarada inexistente de fato, no entanto, conforme bem apontado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na decisão que embasou a manutenção do lançamento para o IRPJ – processo conexo a este – o que se verifica aqui não é simplesmente a utilização indevida de notas inidôneas, mas sim todo um esquema envolvendo notas fiscais de favores sem prova de efetivação de pagamento ou recebimento das mercadorias.

Vejamos trecho do voto condutor do Acórdão n.º 9101002.811 (Decisão da CSRF no Processo conexo de IRPJ 15940.720188/201213):

Assim, há um conjunto de indícios que convergem no sentido de demonstrar que as notas fiscais emitidas pela fornecedora não correspondiam à efetiva movimentação de mercadorias.

Essa reunião de indícios são, na realidade, uma presunção relativa que admite a prova em contrário.

Como a contabilidade do sujeito passivo faz prova a seu favor, desde que comprovada por documentos hábeis (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), cabe ao sujeito passivo demonstrar que essa movimentação de mercadorias ocorreu, que, de fato, adquiriu do fornecedor a mercadoria, e que pagou por essa mercadoria adquirida desse fornecedor.

(...)

Ou seja, há uma reunião de indícios convergentes no sentido de demonstrar que havia um esquema envolvendo notas fiscais de favores, e como a contribuinte não logra provar que efetivamente pagou para o fornecedor das mercadorias, é de se aplicar o entendimento do acórdão paradigma 1402001.199, do qual transcrevo o seguinte trecho:

Provada por todos os meios juridicamente admitidos, incluído o empréstimo de provas de outra entidade tributante, no bojo de um processo de exigência tributária concernente à empresa adquirente de mercadorias, a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora ou a inexistência de fornecimentos específicos desta com elementos irrefutáveis como inexistência de fato do estabelecimento, empresa fictícia, ausência de comprovação do transporte de mercadorias,

etc., constatadas em diligências, permite considerar a documentação fiscal como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado. Essa é a situação presente nos autos. (grifei)

Assim, a despeito de a declaração de inaptidão só ter sido publicada em 2012, portanto, após os fatos geradores, o fato é que há provas nos autos suficientes a infirmar que as operações de fato ocorreram. E, como a contribuinte não logra demonstrar o efetivo pagamento e o efetivo ingresso das mercadorias, é de se manter a glosa das despesas.

O recebimento ou o registro para qualquer efeito, a utilização ou a emissão de notas fiscais comprovadamente inidôneas, não correspondentes à efetivas entradas ou saídas de mercadorias, dá ensejo à imposição da multa calculada pelos valores nelas atribuídos às mercadorias.

Desta forma, plenamente aplicável o artigo 83, II da Lei n. 4.502/64 como fundamento legal para a multa por utilização irregular da nota fiscal.

46. Ou seja, a conduta do contribuinte se subsume à hipótese da multa isolada, prevista no art. 83, II, da Lei nº 4.502, de 1964.

#### ***d) Responsabilidade solidária***

47. Os Recorrentes aduzem não haver motivo para inclusão dos sócios no polo passivo da relação tributária com base no art. 135, III, do CTN e que não consta a motivação fática para responsabilização.

48. Que o débito [fato gerador] decorre de fato praticado exclusivamente sob a responsabilidade da pessoa jurídica, não tendo se verificado por parte dos sócios a prática de quaisquer atos que denotem excesso de poderes ou infração à lei ou aos estatutos da empresa.

49. Preliminarmente, registre-se que as pessoas físicas, Srs. Nabil Mourad e Marcelo de Freitas, foram chamados ao polo passivo da relação tributária com base nos art. 124, I<sup>4</sup>, e art. 135, III<sup>5</sup>, do CTN.

---

<sup>4</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

<sup>5</sup> 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 ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

50. A r. decisão manteve os responsáveis solidários com base nos dois dispositivos:

Em resumo, os fatos reportados pela autoridade fazendária subsumem-se perfeitamente às hipóteses normativas previstas nos artigos 135,III, e 124, I, do CTN, revelando-se improcedentes as razões apresentadas pelos impugnantes.

51. Logo, em relação à imputação com base no art. 124, I, do CTN, em que não há qualquer argumento contra a responsabilidade solidária na peça recursal, operou-se a preclusão em relação a essa hipótese.

52. Com relação à responsabilidade solidária com base no art. 135, III, do CTN, melhor sorte não socorre os Recorrentes.

53. As circunstâncias materiais que resultaram na exigência fiscal e consignadas no TVF (fls. 294/319) são deveras explícitas sobre a prática de ações contra a lei, seja pela utilização de notas fiscais inidôneas durante todo o período fiscalizado, cujo resultado só foi possível com a formalização (ainda que por terceiros) de empresas noteiras, com objetivo explícito de reduzir artificialmente a carga tributária da atuada principal.

54. As referidas pessoas eram sócios da atuada com atribuições de gestão, sócios-administradores, de tal forma que sequer é razoável supor que tenham determinado a contabilização de mais de R\$ 38 milhões em notas fiscais inidôneas sem ter ciência de que as mesmas não correspondiam a operações reais.

55. A responsabilidade do art. 135, III, do CTN, é solidária com o contribuinte que praticou a infração, conforme Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 2009:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Dessarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

[...]

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

[...]

92. A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são

autônomas. Sem embargo disso, há entre elas nexos de adimplemento, de modo que o pagamento de uma obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita). Além disso, a responsabilidade em sentido estrito (do administrador que incorre no art. 135 do CTN) é subordinada à obrigação tributária do contribuinte, no sentido de que sua existência, validade e eficácia dependem de ser existente, válida e eficaz esta última. Isso demonstra que estamos diante de relação jurídica de garantia. Nesse sentido, a obrigação do responsável é subordinada (à existência, validade e eficácia da obrigação do contribuinte).

[...]

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressalvamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.

56. Em que pese não haver dúvidas que os sócios-administradores agiram com intenção declarada de reduzir artificialmente os resultados da atuada, como se observa no referido no Parecer PGFN/CAT nº 55, de 2009, a infração à lei que se refere o art. 135, III, do CTN, independe se a conduta é do tipo culposa ou dolosa.

57. Dessa forma, devem ser mantidas as responsabilidades tributárias das pessoas físicas com base no art. 124, I, e art. 135, III, do CTN.

#### ***d) Pedido de diligência***

58. Por fim, os Recorrentes pugnam pela conversão do julgamento em diligência para produção de novas provas em homenagem à ampla defesa e ao contraditório.

59. A realização de procedimento é despicienda visto que serem incontroversos os fatos trazidos pela autoridade lançadora, isto é, de que a autuada se valeu de notas fiscais ideologicamente falsas obter vantagem tributária ilícita.

60. Dessa forma, diante das provas trazidas por ocasião do lançamento e da inexistência de argumentos lastreados em provas que infirmem aquelas conclusões, deve ser denegado o pedido de conversão do julgamento em diligência, com base na parte final do art. 18 do PAF.

### **Conclusão**

61. Diante de todo o exposto, voto REJEITAR as preliminares e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Ressalte-se que a multa qualificada, por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser limitada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ílvaro Jung Martins**