



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15959.720010/2017-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.098 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS CORY LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

MATÉRIAS DE CUNHO CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

É defeso ao julgador administrativo conhecer de matérias, arguições e alegações que envolvam temas de cunho constitucional. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA ISOLADA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A aplicação da multa isolada de 50% calculada sobre o valor do débito objeto de compensação não homologada encontra-se expressamente prevista na legislação que rege a matéria. Constatada falsidade na declaração, referida penalidade passará ao percentual de 75%, duplicada para 150%, como corretamente assumido pela Autoridade Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer das matérias de cunho constitucional aduzidas pela recorrente; ii) não conhecer, por preclusas, das alegações do responsável solidário, Nelson do Nascimento Castro – CPF nº 025.034.508-06, mantendo sua imputação com supedâneo no artigo 135, III, do CTN e, iii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de multa isolada constante no Auto de Infração.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Iágaro Jung Martins, substituído pela Conselheira Carmem Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 10ª Turma da DRJ/BHE, sessão de 12 de fevereiro de 2019 (fls. 142/153)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada (fls. 76/104 e manteve o lançamento perpetrado pelo Fisco, conforme Auto de Infração – Outras Multas Administradas pela RFB (fls. 2/6, 13/14 e 68/70), abaixo reproduzido naquilo que mais interessa:

RIBEIÃO PRETO, DRJ		Fl. 2	
 MINISTÉRIO DA FAZENDA Secretaria da Receita Federal do Brasil		Folha: _____	
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 15959-720.010/2017-70			
Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB			
LAVRATURA			
Unidade DRF - RIBEIRÃO PRETO	Número do Procedimento Fiscal 0810900.2017.00274		
Local de Lavratura DRF/RPO à Av. Dr. Francisco Junqueira, 2625 - Ribeirão Preto/SP	Data 08/05/2017	Hora 09:14	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTICIOS CORY LTDA	CNPJ 51.665.073/0001-33		
Logradouro RUA ANTONIO FERNANDES FIGUEROA	Número 1056	Complemento 	Telefone (16) 30243276
Bairro PARQUE INDUSTRIAL L	Cidade/UF RIBEIRÃO PRETO/SP	CEP 14095280	
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome NELSON DO NASCIMENTO CASTRO	CPF 025.034.508-06		
Tipo de Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro R MARINGA	Número 208	Complemento 	Telefone
Bairro ALTO DA BOA VISTA	Cidade/UF RIBEIRÃO PRETO/SP	CEP 14025-560	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
MULTA REGULAMENTAR (Passível de Redução)	Cód. Receita Dief 3148	Valor 2.132.825,83	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		2.132.825,83	
Valor por Estenso DOIS MILHÕES, CENTO E TRINTA E DOIS MIL, OITOCENTOS E VINTE E CINCO REAIS E OITENTA E TRÊS CENTAVOS			
Em procedimento de análise da Declaração de Compensação discriminada no Termo de Constatação Fiscal em anexo, efetuamos o presente lançamento de ofício, por ter sido apurada a infração abaixo descrita ao dispositivo legal mencionado.			
DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE			
Multa aplicada em decorrência de declaração de compensação não homologada, conforme o Termo de Constatação Fiscal em anexo.			
Fato Gerador 19/02/2015		Multa 2.132.825,83	
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 19/02/2015 e 19/02/2015: Art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488/07			

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Referido lançamento deriva de compensação não homologada intentada pela contribuinte no **Processo n.º 10840.721237/2016-65**, também sob apreciação pelo Colegiado nesta mesma sessão de julgamento, e formalizada através o **PER/DCOMP n.º 23803.32893.190215.1.3.02-8818**, dizendo respeito a possível saldo negativo de IRPJ, 2º trimestre de 2014, no valor de **R\$ 1.453.049,01**.

Também foi incluído no pólo passivo da demanda, como responsável tributário, na forma do artigo 135, III, do CTN, o sócio-administrador da pessoa jurídica, Nelson do Nascimento Castro – CPF n.º 025.034.508-06.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

A imputação do Fisco pode ser assim resumida, conforme Termo de Constatação Fiscal (TCF – fls. 7/11):

- a) De acordo com o Despacho Decisório pertinente, aos débitos objeto de declaração de compensação não homologada aplica-se multa isolada de 50% sobre o valor do débito indevidamente compensado, conforme previsto no artigo 74 da Lei 9.430/96, § 17.
- b) Entretanto, considerando ter havido falsidade na apresentação da Declaração de Compensação, “*o caso deve ser enquadrado no artigo 18 da Lei 10.833/2003*”, que faz referência à previsão de lançamento de ofício da MP 2.158-35 em seu artigo 90.
- c) Por sua vez, a Lei 9.430/96 que regula o percentual de aplicação da Multa em referência, bem como as hipóteses de agravamento dispõe que haverá agravamento da penalização nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, das intimações para prestar esclarecimentos.
- d) Intimada a apresentar os comprovantes da retenção de R\$ 1.453.049,01 de IR, a contribuinte nada juntou.
- e) Nas DIRF das fontes pagadoras há comprovação de retenção de somente R\$ 12,52 no segundo trimestre de 2014, em total desacordo ao pleiteado pela contribuinte no montante de R\$ 1.453.049,01.
- f) De acordo com a ECF transmitida a apuração do IRPJ anual em 2014, pelo que não poderia haver “SN trimestral”.
- g) Elabora planilha com a forma de cálculo da multa isolada que compõe o auto de infração (fls. 12).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte interpôs impugnação (fls. 76/104), na qual aduziu:

1. Não ter havido intimação prévia da RFB para que retificasse sua DIPJ, conciliando com as informações trazidas no PERDCOMP.

2. Sendo a extinção dos débitos por DCOMP precária, sob condição resolutória, não há que se falar em prejuízo para a União ou tentativa de burlar o fisco, porque *“obrigatoriamente todas as compensações serão analisadas”*;
3. O conceito de fraude a justificar a qualificação da multa está ligada a dolo ou má-fé, inexistentes no caso.
4. Sendo a DCOMP instrumento de confissão de dívida, *“torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e identificar o sujeito passivo, notificando-o de sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher”*.
5. Que a multa qualificada *“somente se justifica quando o conjunto de provas demonstrarem que a conduta adotada foi determinante no sentido de impedir ou retardar a “ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais”*.
6. Relaciona vários Acórdãos do CARF que entende lhe aproveitar.

DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da DRJ/BHE, a 10ª Turma Julgadora inicialmente votou por não conhecer da impugnação por irregularidade na representação processual da interessada (Ac. DRJ – fls. 112/125).

Contra esta decisão a contribuinte foi ao Judiciário, obtendo decisão favorável para que a referida DRJ acolhesse a impugnação e apreciasse os argumentos (Sentença Judicial – fls. 138/141).

Novamente analisando a impugnação, a Turma Julgadora, por unanimidade, depois de afastar argumentos de cunho constitucional, não passíveis de apreciação na esfera administrativa, negou provimento à peça recursal, mantendo o lançamento (Ac. DRJ – fls. 142/153).

Igualmente manteve no pólo passivo da demanda, com fulcro no artigo 135, III, do CTN, o sócio-administrador da pessoa jurídica, Nelson do Nascimento Castro – CPF nº 025.034.508-06, tendo em conta que o mesmo *“não apresentou Impugnação”*. Mais ainda, *“considerando que a Impugnação do contribuinte não contesta a responsabilidade tributária, esta se considera definitiva na esfera administrativa”*.

Fragmentos do voto condutor mostram a posição assumida pela Turma Julgadora de 1ª Instância (Ac. DRJ – fls. 150/153), com os destaques no original:

“A apreciação pela autoridade fiscal da Declaração de compensação que ensejou o Auto de Infração em apreço NÃO foi efetuada de forma eletrônica, mas sim de forma manual.

Neste contexto foram geradas as devidas Intimações para obter as informações necessárias à formação de convicção do Auditor, a seu juízo, não sendo obrigatória a Intimação para retificação da forma de apuração escolhida pelo contribuinte em sua

Escrituração Contábil Fiscal, quando esta for divergente daquela forma de tributação indicada em PERDCOMP.

No que se refere à multa isolada propriamente dita, o contribuinte se inconforma com a qualificação da multa pela ocorrência de fraude, que alega não comprovada.

(...)

Segundo o eminente doutrinador Prof. Alberto Xavier, a figura da fraude exige três requisitos, também apontados pelo Impugnante em sua peça de contestação:

- a) A finalidade da conduta omissiva ou comissiva: reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento (requisito subjetivo);*
- b) O caráter doloso da ação ou omissão: a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito (requisito subjetivo);*
- c) O meio de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo).*

De certo que a inclusão em Declaração de Compensação, de elemento formador de crédito em favor do contribuinte, consubstanciado em vultosas e falsas retenções na fonte não comprovadas após reiteradas Intimações, com o intuito de deixar de recolher tributos devidos por meio do instituto da compensação tributária, trata-se de prática fraudulenta contra a administração tributária.

Presentes estão os três requisitos da fraude indicados pela doutrina, quais sejam: a finalidade da conduta, que seria o não recolhimento dos débitos declarados à compensação, cujo recolhimento seria no mínimo diferido em casos de não homologação futura daquela compensação; o caráter doloso da ação é facilmente identificável na medida em que há explícita intenção de burlar a lei pela criação de um crédito indevido, contrário ao Direito e em proveito próprio; e o meio de realização do prejuízo ao Fisco, através da modificação de características essenciais do ajuste anual/trimestral do IRPJ pela imputação de expressivas retenções na fonte sem amparo fático.

Ao contrário do que alega o Impugnante, não apenas as hipóteses do §3º do artigo 74 da Lei 9.430/96, onde expressas vedações taxativas à compensação tributária, configuram a má-fé do contribuinte, porquanto revelam prática ilegal e com tratamento específico. Na mesma vertente a alegação de que somente as PERDCOMP consideradas não declaradas implicariam fraude à compensação também não prospera, visto que as hipóteses de falsidade de declaração, em suas diversas formas, podem configurar fraude ao procedimento de compensação, nos termos da legislação aplicável.

O caso concreto revela alteração do crédito tributário mediante fraude, não se deslocando para as hipóteses relativas ao procedimento de compensação, mas à

composição fraudulenta do crédito utilizado para compensar indevidamente os débitos relacionados.

Não procede, portanto, a alegação do contribuinte de que em se tratando de declaração sujeita a homologação futura pela administração tributária, não se poderia falar em dolo ou fraude. Ora, trata-se de raciocínio desconexo com os fatos e seus agentes, visto que a fraude está na origem, na criação do documento, enquanto a homologação futura, tácita ou expressa, desloca-se para momento posterior, futuro, e cujo agente é a administração tributária, não o contribuinte.

A meu ver, a natureza de confissão de dívida das Declarações de compensação também não desnatura a fraude identificada na criação do crédito que as respaldam, considerando materializada a ação dolosa visando evitar ou diferir o pagamento do tributo devido no momento da entrega da Declaração, pendente agora de condição resolutória a cargo da Fazenda Pública para sua eventual cobrança.

Quanto a alegação de que foi dado tratamento de empresas Inaptas às fontes pagadoras da Impugnante, confundindo-se com as hipóteses de inidoneidade documental previstas na legislação tributária, nada mais delirante.

As retenções na fonte imputadas às fontes pagadoras não foram confirmadas pelo impugnante, beneficiário, em decorrência da não apresentação do competente Comprovante de Rendimentos e Retenção de tributos que deveria estar em seu poder para que fosse autorizada a compensação tributária. Não houve qualquer consideração de inaptidão das fontes pagadoras, ou mesmo inidoneidade documental, visto que nenhum documento probatório foi apresentado. Sequer havia escrituração das supostas retenções e rendimentos.

Como desenvolvido até aqui, a Impugnação do contribuinte tratou apenas da legislação aplicável, sem combater efetivamente os fatos que ensejaram a aplicação da Multa isolada, onde também nada contesta quanto ao agravamento da exigência em decorrência do não atendimento às intimações. A inconformidade quanto aos fatos que ensejaram a aplicação da penalidade pecuniária foi apresentada no processo administrativo de controle da compensação, qual seja, 10840.721237/2016-65.

Porém, o Acórdão DRJ/BHE/MG nº 02-089.873 de 12 de fevereiro de 2019, proferido naquele processo administrativo fiscal, manteve a não homologação das compensações declaradas, implicando a sujeição à Multa isolada pela não homologação prevista na legislação tributária e controlada no presente processo, porém em percentual aplicável às situações decorrentes de fraude e agravada pelo não atendimento às intimações.

De volta aos fatos que ensejaram a aplicação da multa em percentual agravado pela existência de falsidade na declaração, notamos que os fatos descritos pela autoridade fiscal no Termo de Constatação Fiscal e reiterados no Relatório deste Acórdão são robustos e convergentes no sentido de ter havido fraude na composição do crédito informado em DCOMP, permitindo ao contribuinte a extinção fraudulenta de créditos tributários por meio do instituto da compensação.

Observa-se que em momento algum o contribuinte se presta a infirmar a inexistência dos Rendimentos e Retenções absurdas não confirmadas, pela apresentação de qualquer documentação probatória ou sequer pela alegação de erro na informação daqueles valores. Não apresenta Notas Fiscais, não apresenta Contratos, não apresenta quaisquer Comprovantes de Retenção.

Retenções de IRRF da ordem de R\$ 1.453.490,00 oriundas de rendimentos de aplicações financeiras seriam facilmente comprovados pelo contribuinte caso a verdade material o amparasse. Contudo, aquelas fontes pagadoras indicadas pelo próprio contribuinte confirmaram à Administração tributária a retenção de apenas R\$ 12,52 por meio das DIRF's. O contribuinte sequer registra em sua contabilidade (ECF) aquelas supostas retenções e se furta a apresentar os competentes comprovantes de rendimentos, reitera-se.

Contextualizando pela relevância, no conjunto de Declarações de Compensação fraudulentas aos olhos da fiscalização, cuja conclusão ratifica-se nesse Acórdão, salta aos olhos o fato de que a DIRF apresentada por uma das fontes pagadoras utilizadas para “fabricação” de créditos no ano calendário 2014 (Talhamar Engenharia) tenha sido transmitida pelo próprio procurador das Indústrias Cory, Sr. Jorge Alexandre, gerando grave suspeição sobre as informações prestadas, mormente pela não comprovação documental daquelas e pelo uso dos créditos sob suspeição em compensação de expressivos valores de tributos.

Ademais, os fatos complementares de que o objetivo social das Indústrias Cory é a industrialização de biscoitos e bolachas, cujo parque industrial fica em Ribeirão Preto, e as retenções apontadas e não comprovadas decorreriam de prestação de serviços a pessoas jurídicas situadas no Piauí e no Rio de Janeiro, somam-se às demais situações de fato e de direito e, à vista desta relatoria, são probatórias da falsidade da declaração prestada visando a compensação fraudulenta.

Destarte, considerados os indícios convergentes que atestam a postura fraudulenta na fabricação de créditos inexistentes com o fim de compensação de débitos devidos, sem qualquer comprovação em contrário pelo contribuinte, incluídas aquelas retenções indicadas provenientes de aplicações financeiras, como no presente processo administrativo, deve ser mantido o lançamento da multa qualificada pela não homologação das compensações.

Registre-se, por fim, que convergentes os indícios de crime contra a ordem tributária, foi lavrada pela autoridade fiscal a competente Representação Fiscal para fins penais acostada em processo específico dirigido ao Ministério Público Federal.

CONCLUSÃO

*Ante o exposto e o contido nos autos, voto no sentido de considerar **IMPROCEDENTE** a IMPUGNAÇÃO apresentada contra a Multa Isolada decorrente do Despacho Decisório de Não homologação da Declaração de Compensação apresentada no PER/DCOMP nº 23803.32893.190215.1.3.02-8818, tendo como pretenso indébito Saldo Negativo de IRPJ do 2º trimestre de 2014.*

Voto ainda por CONSIDERAR DEFINITIVA a Responsabilidade Solidária tributária imputada ao sócio gerente Nelson do Nascimento Castro por não apresentação de Impugnação”.

O Acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Período de Apuração: 2º Trimestre de 2014

MULTA ISOLADA

Será aplicada multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração. Neste último caso, a multa isolada a ser aplicada é de 75%, aplicada em dobro (150%), e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

FRAUDE.

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 26/03/2019 (fls. 159), a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 162/185), rebatendo o quanto firmado pela DRJ e, no mais, basicamente repisando o arguido na impugnação, a saber:

- a) Que a multa aplicada tem caráter confiscatório.
- b) Ter agido com boa-fé.
- c) Que contratou um consultor para realizar levantamentos de créditos tributários, não podendo ser responsabilizada pelo trabalho deste profissional.
- d) Que o pagamento dos seus honorários dar-se-ia apenas no êxito, o que comprovaria a sua boa-fé e ausência de intuito de burlar o Fisco.
- e) Ser indevida a decisão de 1ª Instância em manter o sócio-administrador Nelson do Nascimento Castro – CPF nº 025.034.508-06 como responsável solidário em razão de não apresentação de impugnação, posto não haver o que se falar em “*considerar definitiva a responsabilidade solidária, tendo em vista que o litígio administrativo instaurado com a apresentação de impugnação – ao lançamento, como um todo – tem o condão de incitar a Administração à revisão ou anulação do ato do lançamento. Assim, até que seja proferida decisão terminativa, na esfera administrativa, carece de lógica e razoabilidade reconhecer consolidação de matéria não impugnada*”. (RV – fls. 165 – negrito no original).

- f) No mérito, não teria sido restado comprovado o dolo proclamado pelo Fisco e pela decisão recorrida o que, em última análise, implicaria na redução da penalidade pecuniária.

Finaliza requerendo (RV – fls. 184/185):

“Diante do exposto, requerem os Recorrentes seja reconhecida a inaplicabilidade do art. 135, inciso III, do CTN, tendo em vista a inexistência de qualquer excesso de poder ou infração, por parte do sócio-administrador, ora Recorrente, já que a motivação levantada pela Fiscalização condiz com a outorga de procuração a terceiro que, conforme exposto, detinha o intuito de prestar serviço de consultoria tributária. Assim, se mostra ilegal imputar responsabilidade solidária munindo-se de presunção de conduta dolosa, o que resta cabalmente afastada, diante da elucidação fática, ora feita.

Da mesma forma, o contrato anexo comprova que houve, de fato, a contratação de serviço vinculado à consultoria e levantamento de créditos para compensação, sendo a boa-fé dos Recorrentes evidenciada pela constatação de que a remuneração pelos serviços se daria no êxito (Cláusula Sétima), sendo, portanto, externada a confiança de que os serviços prestados eram lastreados.

Outrossim, a Recorrente declarou a totalidade dos tributos, procedeu com a compensação nos termos legais, não havendo qualquer intuito fraudulento de cunho doloso, mas, apenas, divergência de interpretação e, conseqüentemente, não homologação dos créditos.

Na hipótese dos autos, houve errônea subsunção dos fatos à norma, pois, em verdade, se trata, apenas, de compensação não homologada, o que culminaria na aplicação da norma extraída do art. 74, §17, da Lei n.º 9.430/96. Nos termos do art. 142, cumulado com art. 145 e 149, todos do CTN, o reconhecimento da nulidade do lançamento é o que se impõe, tendo em vista que não se trata de mera readequação, mas sim, novo pressuposto jurídico-obrigacional condizente, no caso vertente, na obrigação principal lançada.

Em termos subsidiários, caso não se compreenda pela nulidade do lançamento, é de rigor a aplicação do art. 74, §17, da Lei n.º 9.430/96, afastando-se, por conseguinte, o enquadramento no disposto no art. 18, da Lei n.º 10.833/03 e no art. 44, inciso I, §1º e §2º, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Ainda, na remota hipótese de não acolhimento dos argumentos dispostos e dos pedidos prévios, é de rigor a redução da multa a patamar que não represente confisco, não podendo ultrapassar o valor do bem jurídico a que pretende tutelar, limitando-se, portanto, a 100% (cem por cento)”. (os destaques são do original)

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

BREVE RESUMO DOS FATOS

Discute-se nestes autos a multa isolada aplicada em razão de compensação transmitida pela recorrente e que foi considerada pela Autoridade Tributária como NÃO HOMOLOGADA, conforme consta do processo abaixo identificado.

DA COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA – PROCESSO Nº 10840.721237/2016-65

O lançamento sustenta-se no art. 18, da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o [art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos [§§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do [inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicando-se o percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 5º *Aplica-se o disposto no [§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

Por sua vez, definem os demais dispositivos referidos no artigo acima, a saber:

➤ Artigo 90, da MP nº 2.158-35, de 2001:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

➤ Artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - prestar esclarecimentos; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

➤ Finalmente, artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964:

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, ou 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.

Pois bem, consoante TCF (fls. 7/11) o lançamento aqui discutido e presente no Auto de Infração – Outras Multas Administradas pela RFB (fls. 2/6, 13/14 e 68/70), tem origem na tentativa da contribuinte de compensar créditos que entedia dispor contra a Fazenda Pública e cujo direito creditório foi negado pela Autoridade Tributária em Despacho Decisório, decisão posteriormente ratificada pela Turma Julgadora de 1º Grau.

Especificamente neste caso, a tentativa de compensação foi buscada pela contribuinte no PER/DCOMP nº **23803.32893.190215.1.3.02-8818**, formalizado no Processo Administrativo nº **10840.721237/2016-65**, apreciado pelo Colegiado nesta mesma sessão de julgamento e também improvido o pedido da recorrente, assim como ocorreu desde o início.

Então, o que se tem NESTE PROCESSO é meramente o cenário de “causa” e “efeito”, ou “motivação” e “consequência”.

Em outro dizer, surgida a “causa” (compensação não homologada – Processos nº **10840.721237/2016-65**, automaticamente se remete à “consequência”, no caso, o lançamento de ofício de multa isolada presente neste processo (nº **15959.720010/2017-70**).

Relembrando, a recorrente transmitiu o PER/DCOMP acima citado mediante o qual alegou possuir créditos em desfavor da Fazenda Pública, buscando com isso compensar débitos de sua responsabilidade perante o mesmo Órgão.

Ocorre que, como visto no PA de compensação foi informada uma retenção de **R\$ 1.453.049,01**, enquanto as DIRF pesquisadas pela Autoridade Fiscal mostram valores infinitamente inferiores, mais precisamente R\$ 12,52, ou seja, **0,0000086% do pedido feito e transmitido por PER/DCOMP**. Alie-se a este fato que SEQUER esta ínfima parcela foi comprovada pela interessada em termos documentais ou de oferecimento à tributação dos rendimentos.

Mais ainda, acostou o PER/DCOMP nº **23803.32893.190215.1.3.02-8818** com a estratosférica importância aduzindo tratar-se de “saldo negativo de IRPJ” do 2º Trimestre/2014, quando COMPROVADAMENTE sua opção pela tributação no citado ano-calendário foi pelo Lucro Real ANUAL (ECF – fls. 54/57).

Em suma, um quadro bizarro, pois se a tributação adotada foi o Lucro Real ANUAL, então COMO poderia existir “Saldo Negativo de IRPJ ou de CSLL TRIMESTRAL”?

Todos estes aspectos já foram sobejamente detalhados no PA n.º **10840.721237/2016-65**, julgado nesta mesma sessão, por isso sem necessidade de se alongar mais sobre seus aspectos fáticos, cabendo tão somente verificar a correta aplicação da legislação que trouxe a penalização pecuniária quando ocorrerem eventos como este.

Postos os fatos, ao voto.

DO LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA CONTROLADO NESTE PROCESSO

Antes de passar à análise do mérito, impõe afastar os argumentos trazidos pela recorrente e direcionados para temas de cunho constitucional e legal.

Embora já rejeitadas tais aduções pela decisão recorrida, a contribuinte insiste em suscitar as mesmas questões, como vedação ao confisco, tema que, irremediavelmente, foge à competência deste Colegiado Administrativo apreciar ou perquirir, dado este controle ser da alçada exclusiva do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º, da Constituição Federal.

Demais disso, há norma legislativa em plena vigência e de observância obrigatória aos operadores do direito, no caso, o artigo 26-A, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

Deve ser destacado que o § 6º do indigitado artigo traz algumas exceções a esta regra geral, porém não aplicáveis ao caso².

Em outro ponto e dirigido diretamente aos Conselheiros do CARF, prevê o RICARF, artigo 62, do Anexo II:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

² § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

II – que fundamente crédito tributário objeto de: ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos [arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#); ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do [art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993](#); ou ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do [art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993](#). ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Igualmente neste dispositivo há parágrafos, incisos e alíneas definindo exceções e que, da mesma forma, são igualmente inaplicáveis ao caso concreto.

Por fim, para fulminar de vez o assunto, há verbete plenamente vigente e de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, a teor do artigo 72 do Regimento Interno (“Art. 72. *As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF*”), no caso, a Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2

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

Assim, nesse ponto, não conheço do recurso voluntário.

Passo à análise dos argumentos remanescentes da recorrente.

No mérito, o tema não comporta maiores digressões: trata-se de matéria com previsão expressa e literal em norma legislativa **em plena vigência** e de observância obrigatória pelos administrados, qual seja, o art. 18, da Lei n.º 10.833/2003, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, já transcrito acima, assim como os demais dispositivos elencados e referidos no mesmo artigo e que explícita, literal e incisivamente dispõe que “Art. 18. *O lançamento de ofício de que trata o [art. 90 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#)³, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)”*

Por sua vez, seu § 2º exprime que “§ 2º *A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no [inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)”.*

Quadro que se completa e se fecha com a observância do inciso I, §§ 1º e 2º, I, do *caput* do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, com aplicação em dobro quando presentes os aspectos fáticos elencados nos artigos 71 e 72, da Lei n.º 4.502/1964⁴ e com o § 5º do artigo 18 da Lei n.º 10.833, de 2003:

³ [MP n.º 2.158-35, de 2001](#):

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

⁴ [Lei n.º 4.502/1964](#):

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

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Diga-se, surgida a “**causa**” (não homologação da compensação), a “**consequência**” será, inevitavelmente, a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento para constituição, de ofício, do crédito tributário, como ocorreu neste caso concreto.

Em relação a esse cenário, não há meio termo nem controvérsias, ao contrário, como dito, é norma cogente e que obriga a todos.

Desse modo, não homologada a compensação intentada pela contribuinte mediante o PER/DCOMP n.º 23803.32893.190215.1.3.02-8818, formalizado no Processo Administrativo n.º 10840.721237/2016-65, a penalização tornou-se imperativa.

Como o PA acima citado foi julgado por esta mesma Turma nesta mesma sessão de julgamento e mantidas as decisões da DRF/Ribeirão Preto/SP e DRJ/BHE, não reconhecendo o crédito pleiteado e não homologando as compensações buscadas, **irretocável o trabalho fiscal que impingiu a exigência de multa isolada presente no AI já citado.**

De outro giro e complementarmente, refuta-se o reclamo da recorrente acerca da imposição duplicada (por dolo).

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Na verdade, se tratasse de uma “simples não homologação”, a multa seria tão somente aquela prevista no § 17, do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996.

Todavia, como sobejamente estampado nos autos, houve falsidade na apresentação da declaração de compensação PER/DCOMP citado, não houve comprovação alguma do crédito alegado, as possíveis fontes pagadoras nada declararam em DIRF ou o fizeram por valores ínfimos e residuais, ou não tinham substância alguma para promover as retenções (e faturamento) pertinentes, enfim, um quadro de absurdo surrealismo, descompromissado com a verdade e sem qualquer preocupação em trazer a mínima comprovação do que se alegou, tudo convergindo para a evidente tentativa de fraudar o Poder Público, reduzindo drasticamente e – pior ainda – **dolosamente** – o valor do tributo devido ao erário.

Como corolário e subsídio argumentativo, lanço mão do bem formulado voto da decisão *a quo*, que resume com perspicácia única, todo o cenário presente nestes autos (acresceram-se os destaques):

“De volta aos fatos que ensejaram a aplicação da multa em percentual agravado pela existência de falsidade na declaração, **notamos que os fatos descritos pela autoridade fiscal no Termo de Constatação Fiscal e reiterados no Relatório deste Acórdão são robustos e convergentes no sentido de ter havido fraude na composição do crédito informado em DCOMP, permitindo ao contribuinte a extinção fraudulenta de créditos tributários por meio do instituto da compensação.**

Observa-se que em momento algum o contribuinte se presta a infirmar a inexistência dos Rendimentos e Retenções absurdas não confirmadas, pela apresentação de qualquer documentação probatória ou sequer pela alegação de erro na informação daqueles valores. **Não apresenta Notas Fiscais, não apresenta Contratos, não apresenta quaisquer Comprovantes de Retenção.**

Retenções de IRRF da ordem de R\$ 1.453.490,00 oriundas de rendimentos de aplicações financeiras seriam facilmente comprovados pelo contribuinte caso a verdade material o amparasse. Contudo, aquelas fontes pagadoras indicadas pelo próprio contribuinte confirmaram à Administração tributária a retenção de apenas R\$ 12,52 por meio das DIRF's. O contribuinte sequer registra em sua contabilidade (ECF) aquelas supostas retenções e se furta a apresentar os competentes comprovantes de rendimentos, reitera-se.

(...)

Ademais, os fatos complementares de que o objetivo social das Indústrias Cory é a industrialização de biscoitos e bolachas, cujo parque industrial fica em Ribeirão Preto, e as retenções apontadas e não comprovadas decorreriam de prestação de serviços a pessoas jurídicas situadas no Piauí e no Rio de Janeiro, somam-se às demais situações de fato e de direito e, à vista desta relatoria, são probatórias da falsidade da declaração prestada visando a compensação fraudulenta”.

Destarte, considerados os indícios convergentes que atestam a postura fraudulenta na fabricação de créditos inexistentes com o fim de compensação de

débitos devidos, sem qualquer comprovação em contrário pelo contribuinte, incluídas aquelas retenções indicadas provenientes de aplicações financeiras, como no presente processo administrativo, deve ser mantido o lançamento da multa qualificada pela não homologação das compensações”.

Então, com todo este cenário de dolo, a duplicação da multa se mostrou imperiosa, elevando-a de 75% para 150%.

Para melhor visualização, veja-se a planilha elaborada pela Autoridade Fiscal para cálculo da multa (fls. 12):

		Multa de mora		Juros SELIC		F = (A+C+E) = valor total do débito indevidamente compensado	(G) data em que a compensação indevida foi protocolada /transmitida	H = 150% x (f) = valor da multa isolada (ou seja, 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado).
		%	Valor (C)	%	valor (E)			
1	R\$ 17.853,77	20,00%	R\$ 3.570,75	2,90%	R\$ 517,76	R\$ 21.942,28	19/02/15	R\$ 32.913,42
2	R\$ 59.160,07	18,48%	R\$ 10.932,78	1,94%	R\$ 1.147,71	R\$ 71.240,56	19/02/15	R\$ 106.860,83
3	R\$ 24.192,13	20,00%	R\$ 4.838,43	2,90%	R\$ 701,57	R\$ 29.732,13	19/02/15	R\$ 44.598,19
4	R\$ 57.057,33	18,48%	R\$ 10.544,19	1,94%	R\$ 1.106,91	R\$ 68.708,44	19/02/15	R\$ 103.062,66
5	R\$ 111.430,46	20,00%	R\$ 22.286,09	2,90%	R\$ 3.231,48	R\$ 136.948,04	19/02/15	R\$ 205.422,05
6	R\$ 262.809,54	18,48%	R\$ 48.567,20	1,94%	R\$ 5.098,51	R\$ 316.475,25	19/02/15	R\$ 474.712,87
7	R\$ 346.636,26	20,00%	R\$ 69.327,25	2,90%	R\$ 10.052,45	R\$ 426.015,96	19/02/15	R\$ 639.023,95
8	R\$ 291.331,37	18,48%	R\$ 53.838,04	1,94%	R\$ 5.651,83	R\$ 350.821,24	19/02/15	R\$ 526.231,85
Total da multa isolada referente à Dcomp do processo nº 10840.721237/2016-65								R\$ 2.132.825,83

Então, estampado o quadro que faz nascer a motivação para o lançamento de ofício (compensação não homologada), a norma positiva deve ser seguida à risca pelo Colegiado, sob pena de infringência aos já referenciados artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e artigo 62, do RICARF.

Assim, há que se negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Cabe uma palavra final acerca da imputação de responsabilidade solidária feita pelo Fisco ao sócio-administrador da recorrente, Nelson do Nascimento Castro – CPF nº 025.034.508-06, com supedâneo artigo 135, III, do CTN.

Como visto ao longo do relatório, o julgador de 1º Instância manteve a imputação tendo em vista a omissão do interessado em se defender, não apresentando impugnação (“o responsável tributário não apresentou Impugnação. Considerando que a Impugnação do contribuinte não contesta a responsabilidade tributária, esta se considera definitiva na esfera administrativa” – Ac. DRJ – fls. 149).

Embora em seu RV a recorrente tenha se manifestado no sentido de que “*não há que se falar em considerar definitiva a responsabilidade solidária, tendo em vista que o litígio administrativo instaurado com a apresentação de impugnação – ao lançamento, como um todo – tem o condão de incitar a Administração à revisão ou anulação do ato do lançamento. Assim, até que seja proferida decisão terminativa, na esfera administrativa, carece de lógica e razoabilidade reconhecer consolidação de matéria não impugnada*”, fato é que, nos exatos termos da decisão *a quo*, o interessado, Nelson do Nascimento Castro, **EFETIVAMENTE** não apresentou impugnação à inserção de seu nome no rol de responsável solidário, precluindo o direito de fazê-lo neste momento processual.

Para Gilson Wessler Michels⁵, em sua didática obra “PAF- Processo Administrativo Fiscal”, (1ª reimpressão -11/2018 – Cenofisco – SP – pg. 156), na qual analisa minuciosamente todas as diversas nuances presentes na “litigância tributária no contencioso administrativo” há que se distinguir preclusão, perempção, decadência e prescrição, sendo que nesse rol de institutos jurídicos, “**preclusão**” representaria “*a perda da prerrogativa de direito processual, em razão da inércia do agente*”.

Em outro dizer, “*a perda da faculdade de praticar ato processual*”.

Na sequência, depois de ressaltar não ser apenas a inércia que traz a preclusão, alude aos seus quatro tipos, a saber: a temporal, a lógica, a consumativa e a *pro judicato*.

Definindo a primeira, que é o que interessa aos autos presentes, da forma seguinte:

Preclusão temporal: *é aquela que decorre da perda do prazo previsto para contestar o ato administrativo*

É exatamente o que estampam os autos: o interessado perdeu o prazo previsto no PAF para contestar sua inclusão no pólo passivo da demanda como responsável solidário (artigo 135, III, do CTN), sendo decisão terminativa a exarada pela DRJ/BHE nestes autos em relação a este aspecto.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de, **i)** não conhecer das matérias de cunho constitucional aduzidas pela recorrente; **ii)** não conhecer, por preclusas, das alegações do responsável solidário, Nelson do Nascimento Castro – CPF nº 025.034.508-06, mantendo sua imputação com supedâneo no artigo 135, III, do CTN e, **iii)** no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo o lançamento de multa isolada constante no Auto de Infração.

⁵ O autor, auditor-fiscal da Receita Federal, foi Delegado da Delegacia da RFB de Julgamento em Florianópolis/SC, atuou em julgamentos na esfera do contencioso administrativo-fiscal e é professor de Direito Tributário e de Processo Tributário em cursos de graduação e pós-graduação na Faculdade Cesusc, Universidade Federal de Santa Catarina)

É como voto.
(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone