



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

**Processo n°** 11853.000868/2011-56  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.658 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de novembro de 2013  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** CAFE DO SÍTIO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2007

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DACON.

A entrega fora do prazo do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-Dacon enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICÁVEL. SÚMULA CARF Nº 49.

A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não alcança penalidade decorrente de atraso na entrega de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, obrigação acessória autônoma, ato formal, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, EM NEGAR PROVIMENTO ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento ao recurso com o reconhecimento da ocorrência da denúncia espontânea. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani.

(assinado digitalmente)  
 Flávio de Castro Pontes- Presidente.

(assinado digitalmente)  
 Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

Processo nº 11853.000868/2011-56  
Acórdão n.º **3801-002.658**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

(assinado digitalmente)  
Paulo Sergio Celani – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso Da Silveira e Flávio de Castro Pontes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão nº 03-48.236, julgado na sessão de 10 de maio de 2012, pela 4ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Brasília, referente ao processo administrativo nº 11853.000868/2011-56, em que foi julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, mantendo-se por conseguinte o Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia Regional de Julgamento de origem, que assim relatou os fatos:

*“Contra a contribuinte acima identificada foi formalizado Auto de Infração relativo a cobrança de multa por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon do mês de apuração de novembro /2007, no qual está sendo exigido o crédito tributário no valor de R\$ 9.526,00.*

*O enquadramento legal do lançamento é o art 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.*

*Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 5/9) ao lançamento alegando, em síntese, que de acordo com as imposições do Art 142 do CTN, o lançamento fiscal obrigatoriamente deve conter elementos confirmatórios para a sua essência, e deixar clara a tipificação e fundamentação da origem da infração tributária.*

*Observa que o inciso IV, art 10 do Dec. 70.235/72, obriga o autuante a mencionar o dispositivo legal infringido pela contribuinte. No caso, a autoridade lançadora no campo 05 (descrição dos fatos e fundamento legal) identificou a Lei nº 10.246, de 24/04/2002 com fundamento para lançamento de multa por atraso na entrega do Dacon, normativo este que não trata de penalidades tributárias e sim da Política Agrícola no País; capitulação imprópria que torna nulo o lançamento fiscal. Acrescenta que apresentou a Declaração em atraso, porém espontaneamente, nos termos do artigo 138 do CTN, não cabendo a aplicação de multa sancionatória ou moratória. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido, de não cabimento da multa.*

*Ante todo o exposto, entendendo demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer seja acolhida a presente impugnação e cancelado o débito fiscal reclamado.*

*É o relatório. ”*

A manifestação de inconformidade foi conhecida pela DDF de origem, sendo julgada improcedente. O acórdão da DDF conta com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário: 2007*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DO DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (DACON). ESPONTANEIDADE. INFRAÇÃO DE NATUREZA FORMAL.*

*A entrega da Declaração, intempestivamente, embora feito o recolhimento dos tributos devidos, não caracteriza a espontaneidade, com o condão de ensejar a dispensa da multa prevista na legislação.*

*O princípio da denúncia espontânea não inclui a prática de ato formal, não estando alcançado pelos ditames do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a improcedência da manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs, em 21.06.2012, Recurso Voluntário a este Conselho, a fls. 48-51, onde em suas razões, requer a reforma do acórdão.

É o sucinto relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

No presente caso, temos que o Despacho Decisório ora contestado não homologou a compensação declarada, sob o argumento de inexistência do crédito a compensar, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar débitos da pessoa jurídica.

Esclareceu a recorrente que o pagamento efetuado seria indevido, por se tratar de sociedade civil de profissão regulamentada, prestando serviços de engenharia, e, como tal, estaria isenta da Cofins, nos termos do artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91. Alegou, também que o STF ainda não teve uma solução definitiva sobre a matéria.

Em que pese em casos idênticos, este Relator tenha sido vencido na questão, entendo ainda assim, por bem, acompanhar a Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, nos termos da declaração de voto proferida no acórdão nº 3801-002.085, desta Colenda Turma Especial:

*Como bem se infere da análise do lançamento, trata-se de imposição de Multa Regulamentar pelo descumprimento de obrigação acessória convertida em obrigação principal em relação à penalidade aplicável. Há lei em vigor prevendo a aplicação da multa na data da ocorrência da situação que constitui o fato gerador da obrigação acessória.*

*No caso em questão, foi realizada a entrega do DACON após o prazo especificado em lei, o que ensejaria a aplicação da Multa. Ocorre que o artigo 138 do Código Tributário Nacional assim dispõe:*

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

*Trata o dispositivo transcrito da chamada denúncia espontânea. A denúncia espontânea, por sua vez, é o instrumento através do qual se exclui a responsabilidade pela prática de alguma infração tributária por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais*

*sejam, pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.*

*Deveras, o sujeito passivo tem determinadas obrigações para com o sujeito ativo da relação jurídico tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto, seja de entregar o DACON dentro de prazo determinado pela lei, dentre outros comportamentos legalmente previstos.*

*É, pois, a infração tributária, uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.*

*No caso em análise, de fato, o Recorrente cometeu uma infração, de natureza formal: a entrega do DACON em atraso. Sempre que ocorrida uma infração tributária, fato seguinte é o surgimento de suas respectivas sanções, as quais fazem com que o contribuinte tenha a ele imputada determinada penalidade.*

*Ocorrida a infração tributária, podem ser desencadeadas três distintas situações:*

*1) Na primeira, o agente responsável pela infração não realiza nenhum procedimento, que dando-se silente e aguarda a eventual ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores.*

*2) A segunda possibilidade é a Fazenda Pública fiscalizar o agente infrator e, desta feita, lavrar o Auto de Infração, onde o sujeito passivo poderá impugná-lo administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos de pronto.*

*3) Terceira possibilidade é a chamada denúncia espontânea, ou seja, o agente se antecipa a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público e efetua o pagamento dos valores de pronto, ou realiza a obrigação que deixou de cumprir, comunicando-o, após, do ocorrido.*

*Neste último caso, como exposto acima, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o contribuinte como o próprio Fisco, os contribuintes se valham de um instituto excludente de responsabilidade, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição.*

*A referida norma, art. 138 do CTN, nada mais é do que uma norma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.*

*É uma faculdade do sujeito passivo em se autodenunciar perante a fiscalização e, desta feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida. E tal faculdade tem*

*o dom de beneficiar tanto o sujeito passivo que recebe tal benesse, quanto à própria Fazenda. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a sanção, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o controle fiscal e o ingresso de divisas, sem que este tenha que ir fiscalizar as empresas e verificar a correição dos procedimentos adotados pelos contribuintes*

*Para que a denúncia espontânea surta seus efeitos, imprescindível a ocorrência de seus pressupostos. No caso ora analisado, todos os pressupostos foram observados, senão vejamos:*

*Os pressupostos da denúncia espontânea são os seguintes:*

*1º) Denúncia espontânea da infração entrega extemporânea do DACON, e, conseqüentemente, o surgimento da respectiva sanção – no caso, o pagamento de multa pelo descumprimento da obrigação fiscal. Passada esta parte, necessário se faz que o contribuinte realize a chamada “denúncia espontânea”, ou seja, que comunique à Fazenda a ocorrência da infração e o seu respectivo adimplemento. A comunicação solene foi realizada pela Recorrente, através da entrega da DACON espontaneamente, em atraso.*

*2º) Pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso. Como segundo pressuposto para a plena realização da denúncia espontânea, há a necessidade do adimplemento da obrigação que eventualmente não foi realizada a tempo correto. Neste sentido, mister é que o sujeito passivo, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, acompanhe junto desta comunicação o comprovante de que, ressalvada a multa, a obrigação que deveria ter sido adimplida épocas atrás tenha sido efetivamente cumprida. Vale ressaltar que, apesar de a norma referir-se a “pagamento do tributo devido”, a aplicação do instituto da denúncia espontânea não fica reservado apenas para os casos de descumprimento da obrigação tributária principal, relacionada com o recolhimento do tributo efetivamente.*

*A sanção decorrente da inobservância das regras instrumentais do Direito Tributário, notadamente aquelas relacionadas com as obrigações acessórias, também pode ser elidida pela aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Esta assertiva resta absolutamente óbvia quando o legislador utiliza a expressão “se for o caso”. Com efeito, este pressuposto guarda íntima e direta relação com a chamada natureza das infrações fiscais, que podem ser tanto materiais, resultantes diretamente do não adimplemento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária; quanto formais, decorrentes do não cumprimento de uma obrigação, seja através de uma atitude positiva ou negativa.*

*Assim, o não cumprimento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária acarretará no nascimento de uma infração tributária material, relacionada com a expressão “pagamento do tributo”. Já o de um dever instrumental, uma infração formal, está relacionada com a expressão “se for o caso”. Sempre que uma obrigação tributária principal for inadimplida, para os efeitos da aplicação do art. 138 do CTN, necessário será que se pague o tributo devido. Entretanto, se a infração ocorrida for de natureza formal, como no caso presente, a denúncia espontânea consiste simplesmente na formalização junto ao órgão fiscal, do descumprimento de sua obrigação de prestar informações tempestivamente. Não há dúvidas, portanto, que a Recorrente preencheu este segundo pressuposto necessário para que possa usufruir do instituto da denúncia espontânea como forma de afastar a responsabilidade (leia-se, punição) pela infração formal cometida.*

*Vale reiterar a importância do caput do artigo 138 do CTN, que abrange sua aplicação tanto para os casos em que há “pagamento do tributo devido”, quanto para os casos em que não há “pagamento do tributo”, como é o caso da expressão “se for o caso”, constante do final daquele texto.*

*Qual a validade da expressão “se for o caso”, se não para as infrações em que não há qualquer relação com valores pecuniários, como são os casos dos deveres instrumentais? CTN, pois não teria aplicação alguma. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante, ao confessar-se, deverá pagar o tributo não-pago. Mas se a infração cometida tenha sido a não prestação de uma informação, a confissão do Recorrente não ensejará o pagamento de tributo, porquanto esse pagamento representaria a não observância do artigo 138 do CTN.*

*3º) Inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização, por parte do Fisco, em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte, ou o responsável, se auto-denuncia.*

*Em suma, entendo que a Recorrente preencheu correta e satisfatoriamente todos os requisitos inerentes ao instituto da denúncia espontânea. É justamente no afastamento da responsabilidade pela infração e, conseqüentemente, na escusa de toda forma de penalidade, de sanção, que age a denúncia espontânea. Ela funciona como uma “excludente da culpabilidade”. A infração continua existindo. Todavia, o contribuinte não é mais punível. Ou seja, as conseqüências oriundas desta nova relação jurídica (todas elas) não podem mais se externar, pois prejudicado jus puniendi em relação àquele infrator.*

*Isto é o que diz o artigo 138 do Código Tributário Nacional ao dispor que o agente, uma vez realizada a denúncia espontânea,*



*não pode mais ser responsabilizado pela infração cometida. A norma optou por ser o mais abrangente possível e excluiu a própria responsabilização do agente, o que impossibilita, de resto, a incidência de qualquer penalidade – ou seja, de qualquer medida que possa lhe prejudicar. Por todo o acima exposto, divirjo do voto do Exmo. Relator, e decido no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando a exigência consubstanciada no auto de infração de fls..*

*É assim que voto.*

Muito embora ainda seja vencido nesta Colenda Turma quanto a presente matéria, mantenho as referidas razões de decidir, nos termos do voto da ilustre Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel.

Em face do exposto, encaminho o voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, cancelando a exigência consubstanciada no auto de infração.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sérgio Celani, Redator Designado.

Discordo do voto do Conselheiro Relator, pelas razões abaixo.

A fiscalização apurou que a contribuinte entregou fora do prazo o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais-Dacon e exigiu multa pelo atraso.

Os fatos são incontroversos.

A infração está tipificada no art. 7º, da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 19, da Lei nº 11.051, de 29/12/2004. Cito:

*“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e **Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e***

*sujeitar-se-á às seguintes multas: ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.)*

(...)

*III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.)*

*IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004.)*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I e II do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração. ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 )*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*II - a 75%(setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

(...)

*§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo.( Redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.)*

Logo, não há razão para se considerar nula a exigência.

Quanto à aplicação da denúncia espontânea ao caso, observo que decisões reiteradas e uniformes proferidas neste Conselho foram consubstanciadas na Súmula CARF nº 49, de observância obrigatória pelos seus membros, por força do art. 72, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF.

O enunciado da súmula é o seguinte:

*“Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente de atraso na entrega de declaração.”*

Serviram de acórdãos paradigmas para ela, entre outros, os seguintes: CSRF/04-00.574, de 19/06/2007; 192-00.096, de 06/10/2008; 107-09.410, de 30/05/2008; 101-96.625, de 07/03/2008; 105-16.674, de 14/09/2007; 108-09.252, de 02/03/2007. Cito as ementas:

**Acórdão CSRF/04-00.574:**

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – PENALIDADE*

*As penalidades por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem vínculo direto com fato gerador de tributo, não estão alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea grafado no art. 138 do CTN.*

*Recurso especial provido*

**Acórdão 192-00.096:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*EXERCÍCIO: 2005*

*DECLARAÇÃO IRPF. MULTA POR ENTREGA EM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN (precedentes CSRF).*

*DECLARAÇÃO IRPF. MULTA POR ENTREGA EM ATRASO. CONFISCO.*

*A penalidade pela entrega da declaração extemporaneamente não se caracteriza como tributo. Inaplicável, assim, o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. Recurso negado.*

**Acórdão 107-09.410:**

*Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2001, 2002*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A entrega da declaração de IRPJ fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, posto que não ocorre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por tratar-se de descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.*

**Acórdão 101-96.625:**

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – DIPJ. A cobrança de multa por atraso na entrega de declaração tem previsão legal e deve ser efetuada pelo Fisco, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea se refere à obrigação principal, não se aplicando às obrigações acessórias, por não estar vinculado diretamente com a existência do fato gerador do tributo.*

*Recurso Voluntário Negado*

**Acórdão 108-09.252:**

*IRPJ – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.*

*O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos porquanto as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*

*Recurso negado.*

Verifica-se que o fundamento para não se aplicar a denúncia espontânea às declarações, nos acórdãos que serviram de paradigma para a edição da Súmula CARF nº 49, também justifica sua não aplicação ao caso presente, pois a apresentação do Dacon é obrigação acessória autônoma, ato formal, sem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Paulo Sergio Celani