



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.727878/2011-44
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.494 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KOWALSKI ALIMENTOS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir empregadas em relação à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, tendo a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhado pelas conclusões, por entender não restar caracterizada no processo a condição de frete fracionado para exportação.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.028**, de 20/09/2021 (fls. 1.434 a 1.457)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O presente processo trata de **Autos de Infração** (fls. 973 a 1.057), lavrados para a exigência da Contribuição para o **PIS/Pasep** e da **Cofins**, na sistemática não cumulativa, referentes aos períodos de apuração de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Segundo o **Relatório de Fiscalização** (fls. 1.058 a 1.060), houve insuficiências de recolhimento, tendo em conta que o contribuinte (empresa que se dedica à industrialização e comercialização de produtos alimentícios, bem como de rações para animais e óleos vegetais): (a) efetivou operações de venda com suspensão das contribuições (PIS/COFINS) sem, no entanto, ter apostado nas respectivas Notas Fiscais a expressão determinada pela Instrução Normativa nº 660/2006: “Venda efetuada com a suspensão da contribuição para o PIS/COFINS”; (b) tomou créditos indevidos, decorrentes de “frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” (transferência de produtos da matriz - filial); e (c) descontou indevidamente créditos vinculados a aquisições no mercado interno vinculadas a receitas não tributadas (alíquota zero).

Cientificado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 1.166 a 1.187), alegando, em síntese, que: (a) houve nulidade dos Autos de Infração, apontando o não cumprimento dos requisitos do art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972; (b) é ilegal o conceito de insumos fixado pela IN SRF nº 404/2004, aproximando-se o conceito de insumos do relativo a custos e despesas operacionais; (c) há possibilidade de creditamento dos valores relativos ao frete entre estabelecimentos (o transporte de grão de milho ou subprodutos do processamento do milho da matriz para a filial não pode ser excluídos da tomada de créditos do PIS e da COFINS, uma vez que é essencial para a geração da receita ou faturamento da empresa); e (d) não há possibilidade de exigência das contribuições em operações não tributadas com fundamento em descumprimento de dever instrumental.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

O recurso foi apresentado à **DRJ em Ribeirão Preto/SP**, que decidiu pelo retorno dos autos em **Diligência** (Resolução nº 14.4853, de 11/12/2018 - fls. 1.264 a 1.274), para a manifestação da autoridade lançadora competente sobre o processo produtivo da pessoa jurídica, tendo em vista as balizas contidas no REsp nº 1.221.170/PR. Em atendimento ao solicitado na Diligência, a autoridade fiscal elaborou o **Relatório de Diligência** de fls. 1.317 a 1.318, e 1.327, o qual foi objeto de manifestação do contribuinte às fls. 1.333 a 1.336.

Os autos, então, retornaram à **DRJ em Ribeirão Preto/SP** que proferiu o **Acórdão nº 14-98.852**, de 15/10/2019 (fls. 1.339 a 1.336), considerando **improcedente** a Impugnação apresentada, mantendo-se o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972; (b) o conceito de insumos deve observância ao precedente vinculante do STJ (REsp nº 1.221.170-1/PR, de 22/02/2018), aclarado pela Administração Tributária por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018; (c) sobre as operações não tributadas com fundamento em mero descumprimento de dever instrumental, o contribuinte, em regra, não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações, limitando-se, basicamente, a afirmar que o descumprimento de obrigação acessória não seria motivo para se impor a tributação; e (d) inexistia previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos aos fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, às fls. 1.404 a 1.419, basicamente reiterando os argumentos apresentados na Impugnação administrativa.

No CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.028**, de 20/09/2021, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa dos créditos sobre fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, em face do empate na votação, e da aplicação do então vigente artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº 3402-009.028, de 20/09/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 1.459 a 1.473), suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária no que se refere ao “direito a créditos sobre os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica (matriz e filial)”, indicando como paradigmas da divergência os Acórdãos nº 3401-007.245 e nº 3401-007.345.

Apontou-se que no **acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que o frete pago para a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se trata de frete para a venda, passível de crédito das contribuições nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003, uma vez que esse dispositivo considera o frete na “operação” de venda”, e, de outro lado, nos **Acórdãos paradigmas**, as Turmas julgadoras concluíram pela impossibilidade de creditamento sobre os gastos com o transporte de produtos acabados, uma vez que não se trata de frete de venda, nem se refere a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Assim, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial, expedido pelo Presidente da **4ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, em 23/03/2022, às fls. 1.477 a 1.481, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial que deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões** de fls. 1.492 a 1.501, requerendo a improcedência do recurso fazendário, mantendo-se o acórdão recorrido, argumentando que “(...) *o princípio da não-cumulatividade tem como núcleo inabalável, a desoneração da cadeia, sendo impensável a vedação ao direito ao presente crédito, uma vez que se trata, para fins jurídicos e contábeis, de verdadeiro custo do produto, tendo sido tributado pelo prestador do serviço e reconhecido, como tal, pela ora Recorrida*”.

Em 15/12/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **4ª Câmara**, de 23/03/2022, às fls. 1.477 a 1.481, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, restando evidente a divergência jurisprudencial sobre a possibilidade, ou não, de utilização de crédito sobre os gastos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica (matriz e filial).

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em endosso ao exame monocrático de admissibilidade.

Do Mérito

No mérito, o tema em debate (frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos) é bem conhecido desta Câmara uniformizadora de jurisprudência.

Em reiteradas decisões recentes este colegiado vem assentando o entendimento de que o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não gera créditos segundo a legislação que rege as contribuições não cumulativas:

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos”. (**Acórdãos 9303-014.940 a 959, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, tendo as Cons. Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia**

Elena de Campos acompanhado pelas conclusões, sessão de 15/03/2024) (Presentes ainda os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, e Liziane Angelotti Meira) (grifo nosso)

No mesmo sentido os seguintes precedentes recentes desta Câmara Superior, a título exemplificativo:

9303-014.190 (20/07/2023, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran)

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

9303-014.428 (17/10/2023, Rel. Cons. Vinícius Guimarães - maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos)

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre serviços de fretes utilizados para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio sujeito passivo. Somente os fretes na aquisição de insumos e aqueles fretes na venda de bens e serviços, com necessária transferência de titularidade dos produtos, dão direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo.

9303-015.015 (09/04/2024, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan - unânime, tendo a Cons. Tatiana Josefovicz Belisário acompanhado pelas conclusões)

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (dicção do referido ‘inciso II’) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM**

FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse é também, como exposto, o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, a reclamar, inclusive, a edição de Súmula.

Portanto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os

frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a tais operações.

Não se identificando, no caso em análise, frete de venda (inciso IX do art. 3º das leis de regência) e nem insumos necessários à obtenção do produto final, visto que são tratadas operações posteriores a tal obtenção (despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos), incabível a possibilidade de crédito das contribuições não cumulativas, assistindo razão ao recurso especial fazendário.

Assim, cabe o **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan