



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10325.001100/2006-48
RESOLUÇÃO	3201-003.751 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARANY SIDERURGIA E MINERAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente, caso entenda necessário, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, a apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.), (ii) intimar o Recorrente a apresentar em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes imprescindíveis e importantes no processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018 e (iii) elaborar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018. Após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados conclusivos da diligência, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos. Cumpridas as providências indicadas, deverá o processo retornar a este CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

O processo retorna de diligência determinada por esta 2ª Turma em 29/01/2015, nos termos do Despacho de fls. 192/193. Trata do Despacho Decisório de fl. 83, relativo a Pedido de Ressarcimento/Declarações de Compensação (PER/DCOMP) com créditos da Cofins decorrentes de exportação, reconhecidos parcialmente conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2/7. Foi requerido o montante de R\$ 2.018.862,35, sendo deferido R\$ 728.832,04.

Segundo o TVF, o contribuinte não demonstrou os créditos referentes aos insumos carvão vegetal e minério de ferro.

Pela análise do Livro Diário, todas as aquisições de carvão vieram de pessoas físicas, não oneradas pelo PIS e Cofins, e por isto sem direito a créditos das duas Contribuições.

Quanto ao minério de ferro, aponta a autoridade fiscal que foram apresentadas apenas as planilhas relativas 2º trimestre de 2005 (o do presente processo), apesar de a fiscalização abranger outros períodos, que essas planilhas foram descartadas e foi considerado o valor escriturado na contabilidade para o minério.

A autoridade também informou que as Notas Fiscais não foram analisadas, porque não apresentadas pelo contribuinte, que teria sido intimado para tanto.

Levando em conta que na Manifestação de Inconformidade o contribuinte afirma que os fornecedores do carvão vegetal se enquadram como pessoas jurídicas equiparadas, sujeitas à Contribuição (o contribuinte também defende ter direito ao crédito presumido do PIS e Cofins previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), e que, em relação ao minério de ferro, por equívoco não foi considerado o valor do ICMS embutido nas Notas Fiscais (NF) deste insumo (foi requerida perícia contábil, com a qual o contribuinte pretende demonstrar o crédito do minério de ferro, tendo sido apresentados os quesitos respectivos), foi realizada diligência para que:

- fosse acostada ao processo cópia do termo que intimou o contribuinte a apresentar as NF ou formulada nova intimação para a apresentação; e - caso atendida a intimação, verificação da procedência ou não dos créditos.

O Termo de Encerramento de Diligência de fls. 229/231 esclarece que o contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos, dentre os quais “os arquivos magnéticos de Entradas e as Notas Fiscais de Saídas” (conforme o Termo de Intimação Fiscal datado de 03/06/2011), atendeu parcialmente à solicitação, mas, após duas prorrogações para entrega dos documentos faltantes, “(...) permaneceu omissa em relação à entrega dos arquivos magnéticos do SINTEGRA (Notas Fiscais) referentes aos anos-calendário 2004 a 2006”.

Cientificado do resultado da diligência (fl. 278), com abertura do prazo de trinta dias para pronunciamento sobre o feito (conforme o item 9 do Termo de Encerramento de Diligência), o contribuinte não se manifestou. Depois de transcorridos os trinta dias, os autos foram devolvidos a esta DRJ (fl. 279).

A decisão recorrida não reconheceu o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 11-065.094 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 11-065.094 - 2ª Turma da DRJ/REC

Sessão de 22 de outubro de 2019

Processo 10325.901041/2011-77

Interessado GUARANY SIDERURGIA E MINERACAO S.A.

CNPJ/CPF 10.426.518/0001-45

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

AQUISIÇÕES A PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Excetuadas hipóteses específicas de crédito presumido, no regime da não cumulatividade do PIS e Cofins aquisições de bens e serviços de pessoas físicas não dão direito ao crédito.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se mantém indeferimento parcial contra o qual é alegado direito a ser apurado, supostamente, com base em Notas Fiscais que o contribuinte, todavia, não apresenta.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário, apresentando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e não reconheceu o direito creditório.

Ao analisar a compensação pleiteada pela Interessada, a fiscalização efetuou inúmeras glosas sobre os produtos e serviços relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pela Recorrente e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no Despacho Decisório, veja-se:

“2 - Glosa de Bens utilizados como Insumos ... constatou-se que parte das aquisições utilizadas para cálculo dos créditos não foram utilizadas diretamente sobre o produto em fabricação.

Inúmeras são os produtos adquiridos nas notas fiscais de Fornecedores que não possuem ação direta sobre o produto.

Entre os produtos intermediários há aquisição de Perfil de Borracha (Fls. 605); Redutor (Fls.

609); tela metálica (Fl. 612); Eletrodo (Fl. 614); mola compressão (Fl. 619); dentre outros produtos intermediários.

A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002 assevera no corpo de seu Art. 66, quais os gastos deverão ser considerados como insumos e que por consequência, poderão ser utilizados para o Cálculo do crédito do PIS não-cumulativo

Diante do exposto, foram detectados gastos com bens, onde seu consumo não está diretamente ligado à ação direta sobre o produto em fabricação, conforme a legislação supra.

Em atendimento ao Termo de Início, a fiscalizada apresentou relatório indicando as Notas Fiscais que serviram de base para o cálculo dos créditos de PIS não-cumulativo, indicando inclusive a descrição dos produtos que integram as Notas Fiscais.

Após análise do relatório, a fiscalizada foi regularmente intimada ... a apresentar algumas cópias de notas fiscais, o que foi atendido parcialmente, pois até a presente data de encerramento da análise deste período (2º Trim/2004) a intimação não foi atendida em sua plenitude; bem como algumas cópias de notas fiscais encontram-se em péssimo estado, dificultando sua identificação, ou mesmo a identificação dos produtos a que se referem, muitas quase totalmente ilegíveis (Fls.

690 a 723), impedindo assim a análise das mesmas.

3 - Glosa de Serviços utilizados como Insumos Em análise ainda dos relatórios, verificou-se que há Notas Fiscais de Serviços que foram utilizados para cálculo dos créditos e que não foram aplicados ou consumidos na fabricação do produto final.

Algumas Notas Fiscais que integram os serviços encontram-se em péssimo estado de conservação, dificultando a identificação das mesmas, como também dos serviços a que se referem.

Alguns serviços adquiridos nas notas fiscais de Fornecedores não possuem ação direta sobre o produto.

Entre os serviços arrolados como insumos, verifica-se nas Notas Fiscais solicitadas: serv de terraplanagem (Fl. 665); limpeza de área (Fl. 667); medição topográfica (Fl. 672); mão-de-obra de carregamento de carvão e aluguel de equipamentos veiculares (fl. 683); bem como diversos outros itens.

Procedeu-se assim a glosa de gastos com serviços que não foram empregados diretamente no processo produtivo ... conforme IN SRF nº 247/2002 em seu Art 66, parágrafo 5º, Inc I, alínea b.

As Notas Fiscais glosadas foram arroladas na Planilha denominada "Planilha de Glosas -Serviços" ... (Fls. 757 a 761).

Abaixo demonstra-se o montante mensal dos valores a serem glosados a títulos de Serviços.

Os valores a serem glosados a título de serviços incluídos como insumos são glosados do Bens utilizados como insumos, pois tal rubrica não foi segregada no DACON do contribuinte ...”

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

“Quanto à discussão sobre conceito de insumos, não desconheço que o assunto está sendo debatido à exaustão, tanto na esfera administrativa como judicial.

9.1. Nem vou dizer aqui que esta instância julgadora é vinculada às normas emanadas pela RFB (in casu, as citadas Instruções Normativas), por desnecessário, já que a interpretação das leis e da Constituição me bastam.

9.2. A Lei nº 10.637/2002 é anterior à Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou o § 12 ao art. 195, o qual diz que “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.

9.2.1. Não precisaria então a Constituição dizer que determinado tributo pode ser não cumulativo. Só quando tem caráter mandatório, como é no caso do IPI - para o qual inclusive estabelece a forma, que é conhecida com “imposto contra imposto”, como bem colocado pelo contribuinte.

9.3. O fato de a não-cumulatividade das contribuições ser mais ou menos “ampla”, não está estabelecido na Constituição. A lei é que o diz.

9.3.1. A Exposição de Motivos nº 00008/2004, da Medida Provisória nº 164/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004 (que teve como principal objetivo a introdução das contribuições sobre a importação, também inserida na EC nº 42/2003) cuidou de deixar claro que não é qualquer custo de produção que dá direito a crédito. Senão vejamos:

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS – cumulativa e não-cumulativa – no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

9.3.2. É a lei, então, que delimita o que dá e o que não dá direito a crédito. É bem verdade que esta Exposição de Motivos é posterior à Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS não-cumulativa no mercado interno, mas, imagino, tenha o legislador já mostrado sua preocupação com a interpretação “ampliada” que estava sendo dada aos dispositivos legais.

9.3.3. O próprio contribuinte interpreta, como já visto, que "aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses de crédito, baseando-se na aquisição de bens e serviços, em alguns custos e despesas e demais encargos que menciona" (fls. 1.069).

9.4. Mas, mantenhamos o foco na Lei nº 10.637/2002 (e alterações), no tocante aos créditos, "nos casos em que especifica" (grifei):

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

.....

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

.....

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

.....

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

.....

9.5. Ora, se o rol do art. 3º fosse apenas exemplificativo, como muitos defendem, por que o legislador se ocuparia em fazê-lo ??

9.5.1. Alguma empresa opera sem gastar energia elétrica ?? Vocês conhecem algum funcionário de empresa de prestação de serviços de limpeza e conservação que não use uniforme ??

9.5.2. Se o conceito fosse amplo, a única tarefa plausível do legislador seria explicitar as restrições a esta amplitude.

10. E, em especial, no que tange a uma das principais discussões (conceito de insumos), por que explicitar "inclusive combustíveis e lubrificantes" ??

10.1. Mais claro, impossível. Quando o legislador fala em insumos, ele não pretende incluir tudo o que é utilizado na produção, mas somente matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, dentro do conceito tradicional do IPI, que não foi um Parecer Normativo que o criou. Apenas explicitou-o. De processo produtivo, quem entende é o legislador que trata da produção, e o tributo que sobre ela incide é o IPI. E isto passa pelo CTN, pela lei ordinária, pelos regulamentos ... tudo que vem de muitos anos consolidado.

(...)

12. Esta descrição vem a confirmar que agiu corretamente a Fiscalização ao efetuar as glosas de bens que não se enquadram no conceito de insumos explicitado não só nas normas exaradas pela RFB, mas em todo o arcabouço legal que versa sobre industrialização.

13. No que tange aos serviços utilizados como insumos, vê-se que praticamente todos são ligados à atividade de produção de carvão vegetal e só são admissíveis, na apuração dos créditos, aqueles utilizados na fabricação de produtos destinados à venda (destinado à venda, por óbvio, é o produto final).

13.1. A GUARANY SIDERÚRGICA produz Ferro-Gusa ou Carvão Vegetal ?? O carvão é o combustível do processo siderúrgico, mas o produto final da empresa é o FerroGusa. O processo produtivo, então, é o do Ferro-Gusa, e não o do Carvão Vegetal.

13.2. No âmbito do IPI, está mais que pacificado que os insumos utilizados na atividade rural, em empresas com produção "verticalizada" (como as madeiras, as usinas de açúcar, as avícolas, etc.), são "insumos dos insumos" do processo produtivo e não vejo porque seria diferente para PIS/Cofins. Cultivar cana-de-açúcar é uma coisa; produzir açúcar ou álcool é outra. Produzir carvão vegetal é uma coisa; produzir ferro é outra. As primeiras operações não são definidas, não por mim, mas pela lei (nº 8.023/90), como atividades rurais:

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

.....

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

E um dos motivos pelos quais foi instituída a não-cumulatividade da Cofins foi prevenir a verticalização da produção, conforme Exposição de Motivos nº 197-A/2003 – MF da Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei 10.833/2003 (grifei):

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em

detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequen^o e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

13.3.1. O que o legislador diz é incontestável. Em uma produção verticalizada, a incidência de PIS/Cofins é praticamente nula. Não há cumulação, pois simplesmente não há multiplicidade de incidências, estas, sim, que dariam direito a crédito.”

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia principal gravita sobre as glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação dos produtos, apurados no regime não-cumulativo e a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhadas pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes da emissão do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e Súmula CARF 189, tanto o acórdão recorrido, quanto o Recurso Voluntário, não trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime a Recorrente, caso entenda necessário, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, a apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.);
2. Que a unidade preparadora intime a Recorrente a apresentar em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do REsp 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
3. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres

Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu entendimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale