



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

Processo nº 10830.007979/2007-11
Recurso nº 514.435 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3302-01.103 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de julho de 2011
Matéria PIS E COFINS
Recorrentes LUCENT TECHNOLOGIES DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/09/2002

PIS E COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para lançamento das contribuições sociais é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando há recolhimento parcial dos valores devidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2003

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O julgamento de inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS e da Cofins, perpetrada pela Lei nº 9.718/98, pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser ignorado pelo tribunal administrativo, devendo, inclusive, ser reconhecido e aplicado de ofício por qualquer autoridade administrativa a nulidade da norma, sob pena de enriquecimento ilícito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2003

REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição, considera-se como receita a apuração mensal de variação cambial ativa.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora, e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, relatora, e Alexandre Gomes. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz, OAB/SP 234317.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração (fls. 20/45), constituindo crédito de PIS e de COFINS, das competências de 03/1999 a 12/2003, apurados sobre variações cambiais ativas, sobre empréstimos contraídos no exterior e contas a pagar/receber. O crédito de PIS foi constituído parte sob a sistemática estabelecida pela Lei nº 9.718/98 (de 03/1999 a 11/2002) e parte tendo como fundamento a Lei nº 10.637/02 (12/2002 a 12/2003), enquanto o crédito de COFINS foi integralmente constituído com fundamento na Lei nº 9.718/98.

2. No entendimento da fiscalização, o fundamento do lançamento é o seguinte (fls.15): *“Ocorre que, em vários meses dos anos de 1999 a 2002, e em quase todos os meses de 2003, houve queda na cotação do dólar, o que redundou na obrigatoriedade de reconhecimento de variação cambial ativa, calculada sobre o passivo na moeda estrangeira.”*.

3. Foi dada ciência à ora Recorrente em 09/10/2007, e o crédito corresponde ao total de R\$ 1.404.807,29 de PIS e R\$ 4.257.054,39.

4. Intimada do lançamento a Recorrente apresentou sua Impugnação (fls.479/490), na qual requer o cancelamento integral do Auto de Infração, sob os seguintes fundamentos:

(i) Decadência dos fatos geradores ocorridos entre 03/1999 e 10/2002, em razão do decurso do prazo de mais de 05 anos (prazo decadencial) entre a ocorrência dos fatos geradores e do lançamento (ciência);

(ii) Ilegalidade do lançamento pela impossibilidade de incidência do PIS e da COFINS sobre valores que não configuram faturamento, mas mera receita financeira, inclusive com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

5. A DRJ deu parcial provimento à Impugnação apresentada (fls.557/560), reconhecendo a decadência parcial do crédito lançado, determinando a exclusão, do lançamento, “*das parcelas correspondentes aos fatos geradores anteriores a 31/10/2002*”. No mérito, contudo, manteve o lançamento das demais competências, por entender possível a incidência das contribuições sobre receitas financeiras de variação cambial. Em vista do valor elevado cujo lançamento foi cancelado, em razão da decadência, a Delegacia recorreu de ofício.

6. Sobreveio o Recurso Voluntário da Recorrente (fls. 577/597), no qual reiterou os argumentos apresentados em sua Impugnação, mas ressaltando que se tratava de pedido de reforma parcial da decisão proferida pela DRJ, a fim de que fosse mantido o reconhecimento da decadência parcial do lançamento. Assevera, ainda, que teria ocorrido erro material na decisão da DRJ, a qual pede reforma também neste ponto, pois não obstante o órgão tivesse reconhecido a decadência do período de outubro de 2002, os valores a ele correspondente permaneciam no cálculo do valor devido remanescente.

7. Vieram-me, então, os autos para decidir.

8. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, vencida em relação às variações cambiais no regime da não-cumulatividade

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário tempestivos, que atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Em relação ao **Recurso de Ofício**, que trata acerca da questão da decadência, não merece reparo a decisão dos julgadores administrativos de primeira instância. Isto porque, de fato, foram incluídas no lançamento competências que já haviam decaído, em razão do decurso do prazo de 05 anos estabelecido pelo artigo 150, §4º, do CTN – aplicado para as contribuições ao PIS e à COFINS - para que a Fazenda promova o lançamento (no caso, complementar) dos créditos que entenda devido.

Considerando que foi dada ciência do lançamento à Recorrente em 09/10/2007, os valores de competências ocorridas a mais de 05 anos daquela data não poderiam ter sido constituídos. Não procede, contudo, o entendimento da Recorrente de que a DRJ teria determinado a exclusão dos valores da competência 10/2002, em função de decadência. Consta do acórdão que as parcelas correspondentes aos fatos geradores anteriores a 31/10/2002 deveriam ser excluídas do lançamento (em razão da extinção do crédito tributário pela decadência), mas a própria competência de outubro de 2002 não foi excluída por

decadência. Isto porque, tendo em vista que o lançamento ocorreu no dia 09/10/2007 a decadência da competência 31/10/2002 não havia ocorrido. Portanto, entendo que não há erro material no lançamento.

Imperioso registrar que o lançamento discutido nos presentes autos refere-se à saldo de PIS e Cofins, tendo havido recolhido parcial do tributo, razão pela qual não há que se falar em aplicação do artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN – ao invés do artigo 150 já citado.

No que se refere ao Recurso Voluntário, necessárias algumas considerações. De acordo com o relatado dois pontos precisam ser analisados:

- (i) tributação da variação cambial sob a égide da Lei nº 9.718/98 e
- (ii) tributação da variação cambial sob a égide da Lei nº 10.637/02.

Adentrando ao mérito do lançamento, **entendo que devem ser acolhidos os argumentos quanto à impossibilidade de incidência do PIS e da COFINS, lançados com fundamento na Lei nº 9.718/98, sobre as receitas de variação cambial**, pois a base de cálculo das contribuições, sob a égide de tal diploma legal, não comporta a incidência sobre receitas financeiras.

A inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, para determinar sua incidência sobre a totalidade de receitas (e não apenas sobre o faturamento), foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, com efeito vinculante. De acordo com o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as matérias já definitivamente julgadas pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, podem ser conhecidas pelos tribunais administrativos, mesmo que sejam matéria de ordem constitucional.

Neste sentido, é de domínio público que “*ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior a EC nº 20/98*” (cf. *Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538*).

Parafraseando o Conselheiro Fernando Lobo D’Eça, que inicialmente trouxe, a esta Câmara, o entendimento da possibilidade de aplicação pelos tribunais administrativos de decisão do pleno do STF, cito:

“Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a

execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05).

Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

*Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que **ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais** (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refujam às base de cálculos do COFINS e PIS/PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.” (destaquei)*

Desta feita e, em vista do fato de parte do auto de infração ter como fundamento a base de cálculo ampliada trazida pelo conceito de faturamento previsto na Lei nº 9.718/98 e, uma vez que a constitucionalidade da norma vicia o lançamento, o auto de infração não pode subsistir neste particular, em relação às competências lançadas sob tal fundamento legal.

Assim, reconheço a ilegalidade e determino o cancelamento do lançamento em relação às competências de 10/2002 e 11/2002, no que se refere ao PIS, e de 10/2002 a 12/2003, no que se refere à COFINS.

Todavia, o lançamento do PIS, **relativo às competências 12/2002 a 12/2003, fundamenta-se na Lei nº 10.637/02, que estabeleceu a incidência não cumulativa da contribuição, tendo por base de cálculo a totalidade de receitas** – base esta admitida pela Constituição Federal, quando da edição daquele diploma legal. De todo modo, também em relação a estas competências o lançamento não pode prosperar. Isso porque a incidência do PIS e da COFINS sobre tais variações somente poderia ocorrer no momento em que há a liquidação do contrato – o que, no presente caso, não ocorreu e, portanto, injustificada a constituição do crédito tributário.

O ordenamento jurídico é um sistema ordenado de normas e deve ser analisado em conjunto de forma sistêmica e harmoniosa. É fato que não há exceção específica da legislação ordinária que trata sobre as contribuições ao PIS e COFINS para dedução de variações passivas. Todavia, a legislação exige que as variações monetárias em função da taxa de câmbio sejam consideradas receitas (Lei nº 9.718/98, artigo 9º), mas não imputa o momento e que estas receitas devem ser contabilizadas.

Neste sentido, pode-se dizer que é razoável – e de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro – se interpretar que a apuração da receita cambial deverá ser realizada no momento em que estiver findo o contrato cambial, ou seja, quando este for liquidado. Até porque, antes deste momento, **não há que se falar em efetivo ganho**, mas de expectativa de ganho financeiro. E expectativa de receita, a meu ver, não é, **ainda**, receita, sendo certo que este conceito de expectativa não está legalmente aceito ou presumido para fim de incidência de PIS e COFINS. Uma vez que não se encontra a definição desta possibilidade, deve aplicar as regras gerais para fim de alcançar-se o conceito adequado e a correta interpretação dos termos legais.

Nesta intenção aplico ao presente caso o artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

A situação de fato que gerou a “receita financeira” no caso em apreço apenas ocorreu com a liquidação do contrato de câmbio, antes deste momento não havia base de cálculo para a incidência da alíquota prevista na regra matriz da incidência tributária.

O E. Superior Tribunal de Justiça também defende este entendimento em sua jurisprudência:

“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – VARIAÇÕES CAMBIAIS CONSIDERADAS COMO RENDA ANTES DO PAGAMENTO DA OBRIGAÇÃO – MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

O Imposto de Renda só incide sobre os ganhos decorrentes de variações cambiais quando realizado o pagamento das obrigações financeiras relativas àquelas variações, porque é a partir daí que serão incluídos na receita e na apuração do lucro real obtido.

Recurso improvido. (Recurso Especial n. 320455-RJ, de 7.6.2001, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ) ”

Neste sentido impera citar o brilhante voto proferido pelo D. Conselheiro Fernando Luis da Gama Lobo D'Eça, *in verbis*:

“(…) a Jurisprudência do E. STJ já proclamou que a inexigibilidade do PIS e da COFINS, decorrente da variação cambial dos contratos de mútuo, firmados em moeda estrangeira, antes de sua liquidação, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

‘TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS E PIS. CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA (DÓLAR). INCIDÊNCIA NO MOMENTO DA LIQUIDAÇÃO DA OPERAÇÃO, OPORTUNIDADE EM QUE DEVERÁ SER VERIFICADA A VARIAÇÃO CAMBIAL. OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

1. Cuidam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por DEL MONTE FRESH TRADE COMPANY BRASIL LTDA. contra ato a ser praticado pelo Delegado da Receita Federal em Fortaleza no sentido de exigir-lhe a COFINS e o PIS sobre a variação cambial decorrente de contratos de empréstimos firmados em moeda estrangeira. A sentença denegou a segurança. A autora interpôs apelação e o TRF deu-lhe provimento, reconhecendo que, embora a variação cambial integre o conceito de receita, o que comporta a incidência da COFINS e do PIS, não é razoável entender que se possa tributar a expectativa de receita, pois, enquanto não liquidada a obrigação contraída, não se pode apurar a existência de saldo positivo no caixa da empresa. Recurso especial da Fazenda Nacional, pela alínea “a”, apontando violação dos arts. 535, II, do CPC, 2º e 9º da Lei 9.718/98 e 1º da Lei 10.637/02. Sustenta, em suma: a) anulação do acórdão por ofensa ao art. 535, II, do CPC, por haver deixado de se manifestar acerca da aplicação dos arts. 2º e 9º da Lei 9.718/98 e 1º da Lei 10.637/02; b) todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem ser consideradas quando da determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS; c) por expressa determinação legal, art. 9º da Lei 9.718/98, as variações monetárias em função da taxa de câmbio deverão ser consideradas como receitas.

2. Não se constata infringência do art. 535, II, do CPC se o Tribunal de segundo grau aprecia todos os pontos nucleares para a decisão da causa, fundamentando a entrega da prestação jurisdicional. Não há necessidade de se rebater individualmente todas alegações das partes nem se pronunciar especificamente sobre cada um dos dispositivos legais listados nas peças processuais se já encontrou fundamentos suficientes para embasar a conclusão. In casu, verifica-se que o cerne da controvérsia, quanto ao momento da incidência da COFINS e do PIS sobre variações cambiais decorrentes de contratos pactuados em moeda estrangeira, foi efetivamente analisado, não se cogitando na hipótese de ser anulado o aresto proferido.

3. A matéria já foi objeto de discussão nesta Casa Julgadora, culminando-se com o entendimento firmado na linha de que a exigibilidade do PIS e da COFINS, decorrente da variação cambial dos contratos de mútuo, firmados em moeda estrangeira, só ocorre por ocasião de sua liquidação. Precedentes: REsp 640.069/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 08/11/04; REsp 872.492/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 14/12/06.

4. Recurso especial não-provido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 898.372-CE, Reg. nº 2006/0239556-6, em sessão de 03/05/07, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publ. in DJU de 28/05/07 p. 299 - destacamos)

Realmente, do v. aresto retro mencionado, resulta claro que, embora as variações cambiais dos contratos de mútuo em moeda estrangeira possam, em tese, integrar o conceito de “receita” (base de cálculo tributável pela contribuição do PIS), o fato gerador da respectiva obrigação tributária somente se considera ocorrido com a liquidação total do contrato em moeda estrangeira (art. 116, inc. I do CTN), vez que não é lícito

tributar a mera expectativa de receitas que, por não se terem ainda incorporado definitivamente ao patrimônio do contribuinte, somente podem ser definitivamente aferidas após a liquidação total das obrigações objeto do contrato externo, quando então se pode apurar a existência (ou não) de eventual receita residual, a título de variação cambial, então tributável pela contribuição ao PIS.”

Desta forma, por todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, concluindo (i) pela manutenção do cancelamento parcial do lançamento, promovida pela DRJ, para o período de 03/1999 a 09/2002 (inclusive), no que se refere tanto ao PIS, quanto à COFINS; (ii) o cancelamento do lançamento de PIS em relação às competências 10/2002 a 11/2002 e o lançamento integral da COFINS (remanescente da decisão da DRJ), relativa às competências 10/2002 a 12/2003, em razão da inconstitucionalidade declarada pelo STF, da base de cálculo das contribuições estabelecidas pela Lei nº 9.718/98; e (iii) em relação ao período de 12/02 a 12/03, determino o cancelamento do lançamento de PIS, pois a alegada “receita” a que o contribuinte teria direito não foi auferida no período (ausência de fato gerador da contribuição), pois os contratos não foram liquidados.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, designado em relação às variações cambiais no regime da não-cumulatividade

Somente em relação ao PIS dos períodos de dezembro de 2002 a dezembro de 2003 houve exigência sobre as variações cambiais no regime da não cumulatividade e, portanto, é só em relação ao PIS destes períodos que discordo do entendimento da Eminente Relatora.

Esclareça-se, inicialmente, que a Recorrente abordou, em seu recurso, a impossibilidade de tributação das referidas receitas por conta da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998. Apenas alegou, em passagem, que representariam “mera expectativa de receitas financeiras”.

Entretanto, tal alegação foi acatada pela Relatora, por considerar que somente com a liquidação do contrato é que ocorreria o auferimento de receita.

Observe-se que, a despeito de a Lei nº 10.637, de 2002, apenas referir-se genericamente à base de cálculo do PIS, a tributação das variações cambiais é regida mais especificamente pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 30 e 31.

Anteriormente à sua vigência, a apuração do resultado sujeito à incidência da contribuição deveria ser efetuada segundo o regime geral adotado pela pessoa jurídica. É inadmissível a tese que defende a existência de uma opção específica quanto à incidência da contribuição sobre as variações cambiais ativas.

Assim, se era optante pelo lucro presumido, a apuração da base de cálculo da contribuição seguiria a opção da pessoa jurídica, fosse o regime de competência ou de caixa. No caso das pessoas jurídicas optantes pelo lucro real ou obrigadas a essa modalidade de apuração de lucro, o único regime possível era o de competência.

Nesse contexto, não existe amparo legal para considerar apenas o “resultado” das variações cambiais na base de cálculo do PIS e Cofins, pois em momento algum os artigos 30 e 31 da referida MP utilizaram o vocábulo “resultado”.

Ademais, o art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998, continua vigente e é a própria lei que define representarem receita as variações cambiais ativas.

Tais variações mensais tanto representam receita que a própria técnica contábil determina que seja assim efetuada sua escrituração.

À vista do exposto, voto por negar provimento em relação à matéria acima, acompanhando a relatora em relação às demais.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco