



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11040.721627/2012-90
ACÓRDÃO	2302-004.426 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERGIO SIEBURGER DE MEDINA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no lançamento quando realizado por autoridade competente e com observância das formalidades previstas na legislação tributária. O auto de infração que descreve os fatos geradores, identifica os períodos de apuração, indica os dispositivos legais aplicáveis e assegura ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa atende aos requisitos do processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS SEM LASTRO CONTÁBIL. TRIBUTAÇÃO.

A isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 aplica-se apenas aos lucros ou dividendos efetivamente apurados na escrituração da pessoa jurídica. A inexistência de lucros acumulados ou de reservas de lucros impede o reconhecimento de valores pagos a sócios como lucros isentos. Verificado que a pessoa jurídica apresentou prejuízo nos exercícios fiscalizados e não possuía resultados positivos que suportassem a distribuição, os valores recebidos pelo sócio devem ser requalificados como rendimentos tributáveis.

IRPF. FATO GERADOR. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. PRO LABORE.

Os pagamentos realizados pela pessoa jurídica ao sócio que desempenha atividades na empresa configuram rendimentos do trabalho a título de pro labore e sujeitam-se à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Sergio Sieburger de Medina em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração lavrado para exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, correspondentes aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

1. LANÇAMENTO FISCAL

Conforme consta do Auto de Infração, o lançamento foi efetuado em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), tendo sido apuradas as seguintes infrações:

(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes do trabalho com vínculo empregatício.

(ii) omissão de rendimentos recebidos a título de lucros distribuídos excedentes ao valor escriturado.

O procedimento fiscal teve origem no Mandado de Procedimento Fiscal nº 1010200-2012-00199-0, instaurado com a finalidade de verificar a regularidade dos valores declarados pelo contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, especialmente aqueles informados como rendimentos isentos e não tributáveis a título de lucros e dividendos.

A fiscalização decorreu de ação fiscal anteriormente realizada na pessoa jurídica Transportes Urbanos e Rurais Fragata Ltda. – TURF, inscrita no CNPJ nº 92.192.228/0001-49, da qual o recorrente figura como sócio. No curso daquela fiscalização foram identificados pagamentos efetuados aos sócios da empresa, registrados contabilmente como antecipação ou distribuição de lucros, circunstância que levou a autoridade fiscal a instaurar procedimento específico para examinar os efeitos tributários desses valores na pessoa física do recorrente.

Segundo consta do Relatório Fiscal, os registros contábeis da empresa indicavam lançamentos relacionados a pagamentos efetuados aos sócios em contas como “Pro-labore”, “Distribuição de Lucros” e “Distribuição de Lucros”, referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

A autoridade fiscal consignou, ainda, que as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentadas pela empresa demonstravam que, nos exercícios analisados, a pessoa jurídica havia apurado prejuízos contábeis, inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros que pudessem suportar eventual distribuição de resultados aos sócios.

Com fundamento nessa constatação, entendeu a fiscalização que os valores recebidos pelo contribuinte e declarados como lucros e dividendos isentos não poderiam ser enquadrados na hipótese de isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, segundo a qual os lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário.

A fiscalização aplicou, para tanto, o disposto no art. 48, §§ 3º e 4º da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, segundo o qual os valores pagos a sócios a título de lucros ou dividendos que excedam o montante apurado na escrituração contábil devem ser imputados aos lucros acumulados ou reservas de lucros e, inexistindo tais saldos, devem ser submetidos à tributação com base na tabela progressiva do imposto de renda.

No curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado por meio do Termo de Intimação e Início de Fiscalização nº 05/0112/2012, recebido em 28 de maio de 2012, a prestar esclarecimentos acerca dos valores recebidos da empresa e declarados como rendimentos isentos nas Declarações de Ajuste Anual.

Em resposta, o contribuinte apresentou carta explicativa e planilhas elaboradas pelo departamento contábil da empresa, nas quais foram informados os valores recebidos ao

longo dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, tanto a título de antecipação de lucros quanto valores posteriormente regularizados como pró-labore mediante alteração em GFIP.

A fiscalização também realizou diligência junto à empresa, ocasião em que foram obtidos recibos assinados pelo contribuinte, que confirmariam o recebimento de valores a título de antecipação de lucros.

Segundo a fiscalização, foram identificados valores pagos ao contribuinte pela empresa Transportes Urbanos Rurais Fragata Ltda., da qual é sócio, registrados contabilmente como antecipação ou distribuição de lucros nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

No curso do procedimento fiscal, o contribuinte informou ter recebido, entre junho de 2007 e dezembro de 2009, o montante de R\$ 157.600,00, inicialmente registrado como distribuição de lucros, mas posteriormente reconhecido como remuneração pela função de diretor, tendo sido regularizado como pró-labore mediante retificação das informações prestadas à Previdência Social.

A fiscalização apurou que o contribuinte declarou em suas DIRPF valores recebidos da referida empresa como rendimentos isentos a título de lucros e dividendos, correspondentes a R\$ 52.150,00 em 2007, R\$ 70.350,00 em 2008 e R\$ 74.050,00 em 2009.

Entretanto, verificou-se que a empresa apurou prejuízo nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros suficientes para suportar a distribuição declarada. Diante disso, a fiscalização entendeu que os valores pagos não poderiam ser considerados lucros isentos, devendo ser tributados na pessoa física do beneficiário, com fundamento no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, disciplinado pelo art. 48, §§ 3º e 4º, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997.

Com base nesses elementos, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos de pessoa jurídica, promovendo o lançamento de ofício do imposto de renda correspondente.

Em decorrência dessa conclusão, foi lavrado Auto de Infração, resultando na constituição de crédito tributário no montante total de R\$ 112.466,05.

2.IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 05/10/2012, o contribuinte apresentou impugnação em 23/10/2012, sustentando, em síntese:

a) a ilegalidade do lançamento, por ter sido fundamentado em norma infralegal (art. 48 da IN SRF nº 93/1997), a qual não poderia criar hipótese de incidência do imposto de renda;

b) que o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 estabelece a isenção de lucros e dividendos distribuídos, sem prever tributação em caso de inexistência de lucro;

c) que a pessoa jurídica da qual é sócio apurou prejuízos nos exercícios fiscalizados, inexistindo lucros ou reservas que pudessem ser distribuídos;

d) que a norma administrativa teria ampliado indevidamente o alcance da lei, ao prever tributação sobre valores considerados excedentes de lucros inexistentes;

e) a inocorrência do fato gerador do imposto de renda, uma vez que não teria havido renda, provento ou acréscimo patrimonial;

f) que os valores recebidos representariam dívida do sócio perante a pessoa jurídica, configurando mera antecipação ou mútuo, e não rendimento tributável.

3.DECISÃO RECORRIDA

A decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento rejeitou os argumentos apresentados e manteve integralmente o lançamento.

A Delegacia de Julgamento entendeu que o procedimento fiscal foi realizado em conformidade com a legislação aplicável, destacando que:

a) os valores reconhecidos pelo próprio contribuinte como pró-labore constituem rendimentos tributáveis e não foram informados em suas declarações;

b) a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 aplica-se apenas a lucros efetivamente apurados;

c) inexistindo lucro ou reservas suficientes na pessoa jurídica, não se configura a hipótese de isenção, razão pela qual os valores pagos ao sócio devem ser tributados;

d) o contribuinte não apresentou provas capazes de infirmar os valores apurados pela fiscalização.

4.RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformado com essa decisão, o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando suas alegações de inexistência de acréscimo patrimonial tributável e sustentando que as retiradas efetuadas pelos sócios possuíam fundamento em cláusula expressa do contrato social da empresa, que autorizava a distribuição periódica de valores entre os sócios independentemente da existência de lucros.

Sustenta, assim, que a Administração Tributária não poderia atribuir natureza jurídica distinta ao mesmo fato econômico, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da coerência administrativa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, Relator

1.DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, estando atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

2.MÉRITO**2.1 DA ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física decorrente da requalificação de valores originalmente declarados como rendimentos isentos a título de lucros/dividendos.

Conforme o Relatório de Procedimento Fiscal (fls. 16 a 24), a ação fiscal teve origem em procedimento instaurado em face da pessoa jurídica Transportes Urbanos Rurais Fragata Ltda., da qual o recorrente é sócio e da qual percebeu valores contabilizados como antecipação/distribuição de lucros nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

No curso da fiscalização, apurou-se que a empresa registrou pagamentos aos sócios sob essa rubrica, tendo o contribuinte informado que os valores recebidos — no total de R\$ 157.600,00, entre junho de 2007 e dezembro de 2009 — estariam vinculados a gratificação por função de diretor, posteriormente regularizados como pró-labore mediante alteração em GFIP.

Diante da inexistência de lucros acumulados ou reservas de lucros suficientes nos exercícios examinados, bem como da apuração de prejuízo fiscal nos períodos, a autoridade fiscal requalificou os montantes pagos como rendimentos tributáveis, afastando a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, nos termos do art. 48, §§ 3º e 4º, da IN SRF nº 93/1997, promovendo o lançamento correspondente.

O contribuinte alega em suma que, é indevida a cobrança de IRPF com base em norma infralegal quando inexistem “renda” ou “provento”, especialmente diante da ausência de lucros nos anos de 2007 a 2009 e da apuração de prejuízos pela Pessoa Jurídica, conforme argumento pormenorizado, às fls. (403):

os valores recebidos pelo recorrente uma vez não se tratando de lucro, muito menos excesso, diante dos prejuízos acumulados existentes na PJ, não se sujeitam

à tributação almejada pelo Fisco com base na IN SRF n.º 93/97. A norma administrativa ampliou o alcance da Lei 9.249/95 ao “legislar” criando como hipótese de incidência do IRPF a figura absurda do excedente dos lucros distribuídos em que pese a concreta existência de prejuízos acumulados. A presença do prejuízo acumulado torna impossível a distribuição de valor excedente ao lucro, pois este lucro não existe.

A decisão combatida pelo recorrente, manteve a autuação fiscal, conforme a seguinte fundamentação às fls.(390):

Consoante Relatório Fiscal, a empresa Transportes Urbanos Rurais Fragata Ltda, de acordo com as DIPJ's apresentadas, apurou prejuízo nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, sendo que a citada empresa não possuía saldo anterior de lucros acumulados ou reservas de lucros, em conformidade com os Balanços Patrimoniais dos exercícios 2008, 2009, 2010. Assim sendo e considerando o disposto no § 4º transcrito, não podem ser considerados isentos de tributação os valores pagos ao contribuinte a título de distribuição de lucros, posto não restar configurada uma condição de isenção (existência de lucro acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente).

De acordo com o Relatório Fiscal, foram considerados como tributáveis os valores reconhecidos pelo contribuinte em sua carta de 15/06/2012, conforme planilhas apresentadas e devidamente assinadas pelo departamento contábil da empresa Transportes Urbanos e Rurais Fragata Ltda a título de antecipação de lucros distribuídos (R\$12.125,00 no ano-calendário de 2007, R\$ 13.250,00 no ano-calendário de 2008 e R\$13.250,00 no ano-calendário de 2009).

Não assiste razão ao recorrente.

Cumprе destacar, decisão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, no Acórdão nº 2101-003.386, proferido nos autos do Processo nº 11040.721523/2012-85, em sessão realizada em 13 de outubro de 2025, que consignou o entendimento de que a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 pressupõe a efetiva existência de lucro distribuível regularmente apurado, não sendo possível reconhecer como lucros isentos valores pagos aos sócios quando inexistente resultado positivo na pessoa jurídica. Assim, na ausência de demonstração contábil de lucros acumulados ou do exercício, tais valores podem ser requalificados como rendimentos tributáveis na pessoa física, afastando-se a aplicação da isenção legal:

Primeiramente, o lançamento encontra sólido fundamento legal no art. 10 da Lei nº 9.249/95, que estabelece a isenção para "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados", bem como nº art. 43 do Código Tributário Nacional, que define o fato gerador do imposto de renda. A Instrução Normativa SRF nº 93/97 não inova o ordenamento jurídico, mas apenas regulamenta os

dispositivos legais mencionados, estabelecendo procedimento específico para situações de distribuição sem lastro contábil.

Inexiste nos autos qualquer contrato de mútuo, instrumento de confissão de dívida, ou documentação que evidencie a existência de obrigação prévia da sócia perante a pessoa jurídica. A escrituração contábil registra expressamente os pagamentos como "distribuição de lucros" e "antecipação de lucros", não como de mútuos ou adiantamentos.

A regularidade mensal dos pagamentos durante três exercícios consecutivos, combinada com a declaração pelo próprio contribuinte destes valores como "rendimentos isentos", contraria frontalmente a tese sustentada. Operações de mútuo caracterizam-se pela eventualidade e documentação específica, elementos ausentes no caso concreto.

A alegação de ausência de amparo legal não se sustenta diante da clara incidência dos arts. 10 da Lei nº 9.249/95 e 43 do Código Tributário Nacional, devidamente regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 93/97.

A pessoa jurídica apresentou prejuízos acumulados crescentes durante todo o período fiscalizado, evoluindo de R\$ 4.397.049,12 negativos em 2007 para R\$ 7.273.869,12 negativos em 2009, evidenciando deterioração patrimonial contínua e progressiva.

Concomitantemente, a empresa registrou prejuízos operacionais em todos os exercícios analisados, impossibilitando qualquer geração de resultados positivos para distribuição.

A conta contábil "Reservas de Lucros" apresentou saldo zero em todos os períodos examinados, confirmando a inexistência de resultados positivos acumulados de exercícios anteriores que pudessem servir de lastro para as transferências realizadas.

Não obstante essa realidade contábil e financeira, o contribuinte recebeu da pessoa jurídica os valores de R\$ 97.000,00 em 2007, R\$ 106.000,00 em 2008 e R\$ 106.000,00 em 2009, totalizando R\$ 309.000,00. Tais valores representaram inequívoco acréscimo patrimonial, tendo o contribuinte adquirido disponibilidade jurídica e econômica sobre os recursos transferidos pela empresa, conforme demonstram os recibos assinados por seu procurador e os lançamentos na escrituração contábil-fiscal da pessoa jurídica.

A aplicação da sistemática prevista no art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/97 ao caso concreto revela-se cristalina. O parágrafo 3º do referido dispositivo determina que a parcela dos rendimentos pagos a título de lucros que "exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores".

Na sequência, o parágrafo 4º prevê que, "inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação" nos termos da legislação específica do imposto de renda pessoa física.

No caso em análise, a totalidade dos valores distribuídos excede não apenas o resultado escriturado de cada exercício, como também inexistem lucros acumulados ou reservas de lucros em qualquer montante que possa servir de lastro às transferências. Consequentemente, a integralidade dos R\$ 309.000,00 recebidos pelo contribuinte sujeita-se à tributação regular, não sendo aplicável qualquer parcela da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95.

A regularidade temporal das transferências, somada à declaração pelo próprio contribuinte destes valores como "rendimentos isentos" em suas declarações de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, confirma inequivocamente a natureza de distribuição de resultados, ainda que desprovida do necessário lastro em lucros efetivos.

A aplicação do princípio da primazia da realidade econômica, consagrado no parágrafo 1º do art. 43 do CTN, impõe o reconhecimento da natureza tributável dos valores, prevalecendo a substância econômica da operação sobre sua qualificação formal. A denominação contábil como "distribuição de lucros" não pode prevalecer sobre a realidade patrimonial da empresa, caracterizada pela ausência total de lucros distribuíveis.

Portanto, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reconhecido que valores distribuídos a sócios sem lastro em lucro efetivamente apurado pela pessoa jurídica não podem ser qualificados como lucros isentos, sobretudo quando evidenciada a existência de prejuízos acumulados ou ausência de resultado positivo na escrituração contábil.

Assim sendo, não assiste razão ao recorrente.

2.2 FATO GERADOR DO IRPF

O contribuinte alega inexistência de acréscimo patrimonial, conforme argumento explanado às fls.404:

Na espécie vertida nos autos não ocorreu acréscimo patrimonial, sequer o registro da presença de renda ou provento de qualquer natureza, à luz do conteúdo do "Relatório do Procedimento Fiscal" que aparelha o Auto de Infração:

- i) o contribuinte não auferiu distribuição de lucro, muito menos excedente de lucro porque a PJ acumulou prejuízos, antes, durante e após a auditoria da DRFB;
- ii) o contribuinte não recebeu remuneração, via pró-labore ou mesmo salário porque não realizou trabalho capaz de gerar remuneração;
- iii) os valores recebidos representam dívida do sócio em favor da sociedade PJ, vez que a verdade real põe em terra a forma da

escrituração contábil adotada. Desta forma, embora não anotado na DIRPF respectiva, a dívida pelos valores recebidos existe, pouco importando o rótulo, se mútuo escrito ou tácito, se adiantamento ou devolução parcial da quota de capital integralizado, sem dúvida o débito representa passivo que não pode ser confundido com acréscimo patrimonial que traduz a figura de ativo do contribuinte.

A decisão recorrida concluiu de forma contrária ao pleito do contribuinte, consoante a seguinte fundamentação às fls.389:

Os rendimentos recebidos a título de pró-labore são tributáveis. De acordo com os autos, o contribuinte reconheceu o recebimento do valor total de R\$ 36.000,00, de R\$60.800,00 e de R\$ 60.800,00 nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 respectivamente a título de pró-labore, valores esses não informados em suas declarações. Portanto, correto o procedimento adotado em relação à omissão de rendimentos recebidos da pessoa jurídica.

Não assiste razão ao recorrente.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, os elementos constantes dos autos indicam que os valores percebidos pelo interessado decorrem da prestação de serviços por ele realizada em favor da pessoa jurídica Transportes Urbanos Rurais Fragata Ltda, na condição de sócio que desempenhava atividades operacionais e administrativas no âmbito da empresa. Nessa hipótese, tais pagamentos configuram remuneração pelo trabalho prestado à sociedade, caracterizando-se como pro labore, rendimento que se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual.

Cumprе destacar que, nos termos do art. 43, § 1º, do Código Tributário Nacional, a incidência do imposto independe da denominação atribuída à receita ou ao rendimento, sendo irrelevante a nomenclatura utilizada pela fonte pagadora. Assim, ainda que a empresa tenha classificado tais pagamentos como “dividendos”, o enquadramento jurídico deve observar a natureza econômica da operação. Verificada a existência de contraprestação por serviços prestados pelo sócio à sociedade, os valores assumem natureza de remuneração pelo trabalho, devendo ser tratados como pro labore e, portanto, submetidos à tributação.

Ademais, a jurisprudência administrativa deste Conselho é firme no sentido de que valores pagos a sócios que exercem atividades na empresa e que não encontram lastro em lucros efetivamente apurados devem ser qualificados como rendimentos tributáveis. Nesses casos, não se aplica a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, justamente porque não se trata de distribuição de lucros, mas de remuneração pelo trabalho desenvolvido pelo próprio sócio.

Por fim, importa ressaltar que cabe ao contribuinte demonstrar de forma inequívoca que os valores recebidos não possuem natureza remuneratória. Tal ônus probatório se mostra ainda mais relevante quando o beneficiário possui ingerência direta sobre a própria pessoa

jurídica pagadora, circunstância que lhe confere pleno acesso às informações contábeis e financeiras da empresa. Na ausência de comprovação suficiente em sentido contrário, prevalece a conclusão da fiscalização de que os valores percebidos constituem rendimentos do trabalho.

Diante desse contexto, conclui-se que os valores recebidos pelo recorrente possuem natureza de pro labore, caracterizando rendimentos tributáveis sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Assim, mantém-se a exigência fiscal nesse ponto.

3.CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e no mérito nego-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho