



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

Processo nº	11080.729573/2011-53
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2201-002.591 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	5 de novembro de 2014
Matéria	IRPF
Recorrente	ILTON LUIZ DA SILVA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

IRPF. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. TABELA MENSAL. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.

O imposto de renda incidente sobre os rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, conforme dispõe o Recurso Especial nº 1.118.429/SP, julgado na forma do art. 543-C do CPC. Aplicação do art. 62-A do RICARF (Portaria MF nº 256/2009).

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para que sejam aplicadas aos rendimentos recebidos acumuladamente as tabelas progressivas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido pagos ao Contribuinte. Vencidos os Conselheiros GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ (Relator) e GUSTAVO LIAN HADDAD, que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

(assinado digitalmente)

(assinado digitalmente)

Eduardo Tadeu Farah - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Nathalia Mesquita Ceia, German Alejandro San Martín Fernández, Gustavo Lian Haddad, Francisco Marconi de Oliveira, e Eduardo Tadeu Farah. Presente aos julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física, que alterou o resultado da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício 2010, ano-calendário 2009, na qual o saldo do imposto de renda a restituir foi reajustado de R\$ 18.545,22 (dezoito mil quinhentos e quarenta e cinco reais e vinte e dois centavos) para R\$ 11.723,03 (onze mil setecentos e vinte e três reais e três centavos), em virtude do não reconhecimento da isenção a rendimentos recebidos em ação trabalhista, omitidos pelo recorrente, por se tratarem, em seu entendimento, de rendimentos isentos, decorrentes de proventos de aposentadoria recebidos por portador de moléstia grave.

Em Impugnação, o recorrente alega que os valores recebidos em decorrência de condenação em ação trabalhista, tiveram origem na revisão dos proventos da sua aposentadoria. Aduz que é portador de moléstia grave e, portanto, tais rendimentos se encontram ao abrigo da isenção, conforme disposto na Lei nº 7.713, de 22/12/1988.

Apreciada a Impugnação, o lançamento foi julgado procedente, sob o fundamento de que os valores questionados tem origem em diferenças salariais; não em proventos de aposentadoria.

Nas razões de Voluntário (74/76), o recorrente reitera a isenção dos rendimentos questionados pela fiscalização.

Era o de essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, Relator.

Por tempestivo e pela presença dos pressupostos recursais exigidos pela legislação, conheço do recurso.

Ainda que não haja impugnação expressa quanto à adoção do regime de caixa e os argumentos de defesa girem em torno da natureza dos rendimentos - isentos e não tributáveis no entendimento do recorrente - entendo que o julgador tributário não se encontra adstrito às razões do recorrente, mormente quando há previsão regimental de aplicação do decidido pelo STJ em sede de repetitivo.

Tal conclusão deriva do princípio do livre convencimento motivado e da verdade material, que permite ao julgador se utilizar de fundamento jurídico diverso dos Autenticado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apontados pelas partes para solução da lide, cujo fundamento se encontra no artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72:

Nesse sentido, TRF da 4 Região:

O julgador pode utilizar qualquer fundamento que entenda necessário para resolver a causa, mesmo que não alegado pelas partes, desde que a decisão venha suficientemente motivada. A doutrina atribui essa idéia ao Princípio do Livre Convencimento Motivado que está consagrado no art. 131 do CPC: "o juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento". (TRF 4 5017824-49.2011.404.0000, Terceira Seção, Relator p/ Acórdão Rogério Favreto, D.E. 31/10/2012) (sem grifos no original)

Versam os presentes autos sobre matéria de fundo que trata da incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente decorrentes de decisão judicial, nos termos do artigo 56 do RIR/99, conforme trecho da decisão recorrida, a seguir:

Preliminarmente, cabe delimitar o litígio estabelecido pelo impugnante. Este reside no fato do contribuinte ter informado rendimentos recebidos acumuladamente da ação judicial nº 01212.009/789, movida contra a Superintendência de Portos e Hidrovias, conforme Descrição da folha 12.

Logo, ainda que a discussão em sede recursal verse sobre a natureza dos rendimentos recebidos em ação trabalhista, se isentos ou não, o fato de a tributação destes valores ter sido submetido ao regime de caixa, e não ao regime de competência, conforme determinado pelo STJ em sede de repetitivo, invalida o lançamento originado no reajustamento do valor da restituição realizado pela autoridade lançadora.

Explico e fundamento.

É de se ver que a tributação desses valores se deu pelo regime de caixa, ou seja, pela aplicação da alíquota sobre a totalidade dos rendimentos recebidos, em desacordo com o decidido pelo STJ, em sede de repetitivo (Resp 1.118.429/SP) e atualmente sob repercussão geral no STF (Tema 368).

Nos termos do artigo 62-A do RICARF:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante do dispositivo regulamentar acima transcrito, cuja observância é obrigatória aos membros do CARF, o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de

repetitivo deve ser necessariamente o fundamento decisório nas situações nas quais a tributação de rendimentos acumulados seja objeto de lide.

A Primeira Seção do STJ ao julgar o REsp 1.118.429/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 14.5.2010), de acordo com o regime de que trata o art. 543-C do CPC, assim decidiu:

"O imposto de renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente."

O julgado, apesar de se referir ao pagamento a destempo de benefícios previdenciários, não se restringiu, conforme se depreende da leitura da ementa acima transcrita, a afastar somente a tributação pelo regime de caixa naquela hipótese. O debate foi além da situação fática em julgamento e abordou expressamente as demais situações nas quais o recebimento de rendimentos acumulados decorrentes de condenações judiciais sem observância da tabela progressiva vigente à época dos rendimentos, implicaria em desprestígio à capacidade contributiva e isonomia tributária.

Não por outra razão, ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ, já se pronunciaram favoravelmente à tese de que o decidido em repetitivo no Resp n. 1.118.429/SP, deve ser aplicado no âmbito das verbas trabalhistas.

Nesse sentido: AgRg no AgRg no REsp 1.332.443/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2013, AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 434.044/SP e Recurso Especial nº 1.376.363 – PE, cuja ementa segue abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VERBAS RESCISÓRIAS. VIOLAÇÃO DO ART. 535. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. FGTS. JUROS DE MORA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA COM BASE NO MONTANTE GLOBAL. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DAS TABELAS E ALÍQUOTAS VIGENTES À ÉPOCA EM QUE AS VERBAS DEVERIAM TER SIDO PAGAS. PRECEDENTES. (...)

2. *Este Superior Tribunal de Justiça já decidiu que não incide Imposto de Renda sobre o recebimento do FGTS e dos juros de mora correlatos. Precedentes.*

3. *O entendimento de que o imposto de renda incidente sobre os benefícios previdenciários pagos em atraso e acumuladamente deve observar as tabelas e alíquotas vigentes à época em que essas verbas deveriam ter sido pagas, vedando-se a utilização do montante global como parâmetro, também se aplica ao contexto das verbas trabalhistas. (destaques meus)..*

Por fim, é de ressaltar que a discussão ainda pendente no STF, no RE 614.406, sob repercussão geral (Tema 368), em nada afeta a definitividade da decisão em repetitivo proferida pelo STJ. Isso em razão do distinto enfoque dado pelo STF ao tema, eminentemente em razão da superveniência de decisão do TRF da 4 Região, pela inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei n. 7.713/88, o que em tese, poderia violar a isonomia e o princípio da uniformidade geográfica.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No caso dos autos, é incontrovertido que o lançamento do IRPF se deu pela aplicação da alíquota sobre o total dos rendimentos recebidos, em desconformidade com o decidido pelo STJ; vale dizer, sem observância da alíquota aplicável se os valores tivessem sido recebidos à época própria.

De outro lado, não há nos autos elementos suficientes para saber se os rendimentos foram por acaso tributados pela alíquota correta, se observado o regime de competência, ou se se tratavam de rendimentos isentos. Ademais, mesmo se presentes tais elementos, por se tratarem de rendimentos sujeitos a ajuste anual, é possível, ainda que tributáveis, não gerarem imposto a pagar, dadas as dedutibilidades permitidas na legislação.

Ademais, além de se tratar de novo lançamento, ato de competência privativa da autoridade lançadora, nos termos do artigo 142 do CTN, a aplicação das alíquotas vigentes à época, sem oportunizar ao contribuinte a retificação das informações prestadas por ocasião da entrega da DIRPF referentes aos respectivos anos-calendários, poderia gerar pagamento de imposto a maior, dadas as dedutibilidades permitidas na legislação e não incluídos por opção do contribuinte à época.

Ademais, o vício contido no lançamento não pode ser resumido em um mero erro na aplicação da alíquota, sanável em sede contenciosa administrativa.

Ao adotar outra interpretação do dispositivo legal diversa daquela reconhecida como correta pelo STJ, ficou reconhecido que a autoridade fiscal se utilizou de critério jurídico equivocado, o que afetou substancialmente a constituição do crédito tributário. A adoção do regime de caixa em detrimento do regime de competência prejudicou a correta quantificação da base de cálculo, a identificação das alíquotas aplicáveis e por consequência, o valor do tributo devido, caracterizando-se em insanável vício material.

O próprio Parecer PGFN/CAT Nº 815/2010 que no intuito de solucionar inúmeras dúvidas expostas pela RFB, indicou a forma de cálculo que o Fisco deveria adotar à época em que vigoraram os Pareceres da PGFN que autorizavam as revisões de ofício com base na jurisprudência do STJ, reconheceu a necessidade de oportunizar aos contribuintes a retificação das informações prestadas, como único meio de se chegar ao valor tributável correto do IRPF:

100. Tem-se, assim, nos termos acima fixados, conjunto de soluções para implemento concreto das decisões do Superior Tribunal de Justiça em âmbito de rendimentos acumulados. Conclui-se:

a) Deve a Administração proceder aos cálculos de imposto de renda incidente sobre os rendimentos acumuladamente recebidos segundo o regime de competência, seguindo-se às decisões do Superior Tribunal de Justiça, bem como se levando em conta a negativa do Supremo Tribunal Federal em conferir repercussão geral à matéria, a par de recente decisão do Tribunal Regional da 4ª Região, que definiu pela inconstitucionalidade de regra que possibilitaria utilização de regime de caixa, no cômputo dos valores de que trata a presente manifestação;

b) A recomposição do valor tributável à época deve ser aplicada apenas na hipótese de a RFB possuir os dados necessários devendo por sua vez disponibilizar os referidos dados ao contribuinte para que este espontaneamente possa também verificar o valor do imposto devido.

c) Nesses casos, deve-se somar os valores originalmente reconhecidos com os valores posteriormente recebidos, de uma única vez, de modo que se tenha uma nova base de cálculo.

d) Nas situações em que a RFB não disponha dos referidos dados para recomposição da base de cálculo, deve-se tão-somente aplicar as tabelas da época em face de valores supervenientemente recebidos.

e) Assim, simplesmente, desprezando-se o que no passado foi recebido pelo interessado, contabilizam-se, exclusivamente, valores posteriormente recebidos, à luz de tabelas originais.;

f) O valor do imposto deve ser calculado resgatando-se o valor original da base de cálculo declarada pelo sujeito passivo em sua Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano a que o rendimento corresponde (A), e adicionando-se o valor do rendimento recebido acumuladamente (excluídos as atualizações monetárias e juros, conforme item 83, e as parcelas mencionadas nos itens 84 e 85) (B), e chegando-se ao valor da base de cálculo que seria declarada se o rendimento tivesse sido percebido na época própria (C). Sobre esta base de cálculo e, tomando-se em conta a tabela progressiva vigente na época a que o rendimento corresponde, calcula-se o imposto correspondente (D).

g) Os juros moratórios devem ser tributados, quando da recomposição dos valores resultar em imposto a pagar, devendo-se os cálculos serem efetuados com base no período de recebimento e juntamente com outros rendimentos do período.

Pelo conjunto de razões acima expostas, entendo que determinar a aplicação das alíquotas vigentes à época, representaria novo lançamento com outro critério jurídico, o que é expressamente vedado pelo artigo 146 do CTN.

Ademais, não compete a este órgão de julgamento, ainda mais em adiantada fase recursal, refazer o lançamento com critérios jurídicos distintos daqueles utilizados à época, mas tão somente exercer o controle de legalidade em sede contenciosa, caracterizado pelas suas limitações quanto à alteração de alguns aspectos da hipótese de incidência, base de cálculo e alíquotas.

Nesse sentido, alguns precedentes deste E. Sodalício:

*(...) PIS – LEI COMPLEMENTAR 7/70 – BASE DE CÁLCULO
– O parágrafo único do art. 6º da LC 7/70 estabeleceu que a base de cálculo correspondia ao faturamento do 6º mês anterior. Se o lançamento desrespeitou essa norma, e **como ao julgador administrativo não é permitido refazer o lançamento, então resta apenas cancelar a exigência.** (...).(CSRF/01-05.163, de 29/11/2004) (grifos meus)*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2008*

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

Equivoca-se o lançamento que considera a despesa de amortização do ágio como despesa com provisão, pois o ágio é a parcela do custo de aquisição do investimento (avaliado pelo MEP) que ultrapassa o valor patrimonial das ações, o que não se confunde com provisões - expectativas de perdas ou de

JURÍDICO. *A instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode refazer o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente. (Acórdão 1302-001.170, de 11/09/2013) (grifos meus).*

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INALTERABILIDADE DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO AO MESMO SUJEITO PASSIVO.

Na fase contenciosa, não é admissível a mudança do critério jurídico adotado no lançamento contra o mesmo sujeito passivo em relação aos fatos geradores já concretizados. (...) (Acórdão 2802-002.489, de 17/09/2013) (grifos meus).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

LANÇAMENTO FISCAL. REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. REDUÇÃO DE SALDO NEGATIVO. DIFERENÇA.

No lançamento fiscal, a irregularidade de se lançar sem reduzir o prejuízo fiscal implica em erro na formação da própria base tributável, o que não é possível de correção por parte do julgador administrativo, que não pode alterar o lançamento. Neste sentido, a jurisprudência do CARF é tranquila no sentido de se cancelar o auto de infração por inteiro. (...) 1401-001.086, de 07/11/2013) (grifos meus)

Logo, não cabe a este órgão de julgamento o refazimento do lançamento nesta fase recursal, cujo vício material de origem se encontra na incorreta aplicação da alíquota sem observância do regime de competência, a resultar na indeterminação da matéria tributável, requisitos mínimos para atestar a validade do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN.

Dado o reconhecimento da incorreção no lançamento realizado, prejudicadas as alegações do recorrente quanto à natureza dos rendimentos, que de acordo com a decisão *a quo*, não atendem os requisitos previstos em lei para o reconhecimento da isenção (incisos XIV e XXI do artigo 6 da lei n. 7.713/88 e art. 30 da lei n. 9.250/95).

Isso porque, apesar do recorrente ter apresentado prova sobre a sua condição de aposentado, a partir de 1994 (fl. 39) e de ser portador de moléstia grave, mediante laudo (fl. 54), a partir de junho de 2000, não logrou êxito quanto à prova sobre a natureza dos valores recebidos em virtude da condenação judicial, se provenientes de rendimentos da aposentadoria ou de verbas salariais não recebidas à época própria.

Aliás, a data da propositura da ação que gerou o recebimento dos valores, anterior a 1995, leva à conclusão de que as verbas recebidas em 2009 tem origem em Documento assinado digitalmente em 22/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO Autenticado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

diferenças salariais, portanto, não se originam de proventos de aposentadoria. Para isso, bastaria o recorrente ter juntado cópias da inicial e da decisão judicial, com vistas a provar a natureza dos rendimentos recebidos.

Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

German Alejandro San Martín Fernández

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Redator Designado

Em que pese o voto proferido pelo ilustre Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández, tenho, data vénia, opinião divergente ao seu entendimento.

Diferentemente do que defende o Relator, penso que no caso dos autos não ocorreu qualquer vício material de origem, já que a autoridade fiscal utilizou, para a constituição da exigência, a norma legalmente vigente na data do fato gerador, ou seja, o art. 12 da Lei nº 7.713/1988 (regime de caixa).

Contudo, em razão de fato superveniente, qual seja, o art. 62-A do RICARF (Portaria MF nº 256/2009), deve-se aplicar à espécie o REsp nº 1.118.429/SP, julgamento sob o rito do art. 543C do CPC. Na ocasião, o STJ decidiu que a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente deve ser calculada de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos. Veja-se:

***TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.
AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO.
PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA
ACUMULADA.***

1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente. Precedentes do STJ.

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008. REsp 1.118.429/SP, julgado em 24/03/2010. (grifei)

Pelo que se vê, o REsp nº 1.118.429/SP versa exatamente sobre o caso dos autos, ou seja, parcelas atrasadas recebidas acumuladamente, por força de decisão judicial. Portanto, não há que se falar em refazimento do lançamento por inobservância do regime de Autenticado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 06/01/2015 por GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ, Assinado digitalmente em 20/01/2015 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

competência, mas o dever de ofício de aplicar sobre os rendimentos pagos acumuladamente as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos.

Ante ao exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para aplicar sobre os rendimentos pagos acumuladamente as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos.

(assinado digitalmente)
Eduardo Tadeu Farah