



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.900454/2010-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.551 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente TB LOCH E CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação, por meio da apresentação de escrituração contábil e fiscal apta a este fim, bem como de documentação que a suporte. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP. SALDO CREDOR ADICIONAL.

Se houver saldo credor adicional, para um mesmo trimestre-calendário, o PER/DCOMP inicial no âmbito do respectivo agrupamento deve ser retificado, sob pena de desconsideração da parcela adicional no tratamento eletrônico dos dados efetuado pelo Sistema de Controle de Crédito - SCC.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível, por ausência de previsão legal, a atualização monetária de créditos escriturais do imposto, passíveis de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic, imprestável como instrumento de correção monetária. Portanto, injustificada sua adoção, por analogia, em processos de ressarcimento de créditos incentivados, por implicar na concessão de um “plus” sem expressa previsão legal. O ressarcimento não é espécie do gênero restituição, portanto inexistente previsão legal para atualização dos valores objeto deste instituto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se o relatório do acórdão recorrido, que segue transcrito:

Em 19/05/2010, foi emitido Despacho Decisório eletrônico (fl. 32) que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 65.545,12 referente ao 1º trimestre-calendário de 2004, reconheceu apenas R\$ 5.021,03, e, sendo o PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625 (fls. 39/46) com o demonstrativo de créditos, homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 36364.78912.190105.1.3.01-1078 (fl. 47), e não homologou os demais PER/DCOMP: 18915.26164.310107.1.3.01-2946 (fl. 59) e 18633.36214.310107.1.3.01-0358 (fl. 60). Não há valor a ser ressarcido referente aos PER/DCOMP 37285.63304.170206.1.1.01-6625 e 30987.16312.141106.1.5.01-3006 (fls. 48/58).

Houve uma glosa de crédito no valor de R\$ 114,50, correspondente ao motivo de irregularidade nº 4 (“estabelecimento emitente da nota fiscal na situação de CANCELADO no cadastro do CNPJ”).

Os demonstrativos de análise dos créditos encontra-se às fls. 34 e 35 e o detalhamento das compensações, à fl. 36.

A requerente, inconformada com a decisão administrativa, apresentou, em 25/06/2010, após ciência em 31/05/2010 por via postal (AR à fl. 33), manifestação de inconformidade (fls. 02/17) subscrita pelo procurador da pessoa jurídica (procuração à fl. 28), em que, em síntese, sustenta que houve falha no sistema de leitura dos PER/DCOMP; houve a seguinte sequência de PER/DCOMP: nº 22517.47121.130904.1.1.01-1021, com o valor de R\$ 47.394,46 relativo a crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, com a retificação para R\$ 55.274,06 pela declaração nº 33933.47720.110106.1.5.01-5880, e depois para R\$ 60.409,59 pela declaração nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006; houve também a transmissão do PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625 no valor de R\$ 5.135,53, referente a crédito básico de que trata a Lei nº 9.779/99; o sistema de leitura de PER/DCOMP analisou e homologou quase que integralmente somente o PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, do crédito básico, faltando a análise do PER/DCOMP nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, referente ao crédito presumido, mediante tratamento manual; foi ignorada petição de 14/05/2009 (fls. 24 e 25) com a explicação da situação, em resposta a intimação; ademais, deve ser concedida a atualização monetária dos créditos com base na taxa Selic a fim de evitar prejuízos para o contribuinte, de acordo com jurisprudência administrativa; é admitida a correção dos

créditos segundo uma interpretação teleológica e sistemática do Decreto nº 2.138/97 combinado com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Por fim, requer que, diante da imperfeição técnica jurídica e fática do termo de verificação fiscal, seja acolhida a manifestação de inconformidade, sendo então promovida a análise manual ou eletrônica do PER/DCOMP nº 30987.1631 2.141106.1.5.01- 3006, referente a crédito presumido de IPI do 1º trimestre de 2004; o reconhecimento do valor total do crédito, corrigido monetariamente e compensado com os tributos vinculados ao ressarcimento, sendo o saldo remanescente ressarcido em espécie; vinculação correta do PER/DCOMP homologado integralmente aos PER/DCOMP de compensação, com a extinção dos débitos.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu decisão (fls. 65 a 72) julgando improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PER/DCOMP. SALDO CREDOR ADICIONAL. RETIFICAÇÃO.

Se houver um saldo credor adicional, para um mesmo trimestre-calendário, o PER/DCOMP inicial no âmbito do respectivo agrupamento PER/DCOMP, com o demonstrativo de créditos, deve ser retificado mediante a transmissão de PER/DCOMP retificador, sob pena de desconsideração da parcela adicional no tratamento eletrônico dos dados efetuado pelo SCC.

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. COMPENSAÇÃO ACIMA DO LIMITE DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

No tratamento eletrônico de dados no âmbito do SCC são reputadas como indevidas as compensações efetuadas acima do limite do direito creditório reconhecido, sendo os débitos indevidamente compensados sujeitos a cobrança.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos escriturais do imposto, passíveis de ressarcimento, pela incidência da taxa Selic.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Alega a recorrente que a não homologação da totalidade das compensações declaradas decorre de grave falha ocorrida no sistema de leitura dos PER/DCOMP da Receita

Federal do Brasil. Informa ainda que o sistema considerou a possibilidade de existir um único PER/DCOMP para o mesmo trimestre, o que teria feito com que o crédito presumido de IPI (Lei nº 9.363/1996) fosse ignorado pelo sistema.

Ocorre que não assiste razão à recorrente. Explico.

Assim se manifestaram os julgadores de primeira instância:

Primeiramente, é preciso informar que foram sublinhados, para facilitar a visualização, os dígitos da numeração de PER/DCOMP que dizem respeito à data de transmissão.

Segundo consta da manifestação de inconformidade, o PER/DCOMP nº 22517.47121.130904.1.1.01-1021 se refere a crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, no importe de R\$ 47.394,46.

Houve a retificação do PER/DCOMP original, com alteração do valor do crédito para R\$ 55.274,06, mediante a transmissão do PER/DCOMP nº 33933.47720.110106.1.5.01-5880.

Posteriormente, **foi transmitido o PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, com o crédito básico** (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 11) no montante de R\$ 5.135,53.

Consta à fl. 39 que **não se trata de PER/DCOMP retificador**.

Finalmente, foi transmitido o PER/DCOMP nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, no montante de R\$ 60.409,59 (soma do crédito presumido com crédito básico).

É PER/DCOMP retificador, de acordo com os respectivos “Dados Iniciais”, à fl. 48.

Na verdade, **tratando-se do mesmo período de competência** (1º trimestre calendário de 2004) do PER/DCOMP nº 22517.47121.130904.1.1.01-1021 (o PER/DCOMP inicial do “agrupamento PER/DCOMP” do trimestre em exame) e da declaração de compensação retificadora posterior, **o PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, no valor de R\$ 5.135,53, deveria ter sido cancelado**.

Posteriormente, a requerente efetuou a transmissão do PER/DCOMP nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, com o valor total de R\$ 60.409,59 (soma do crédito presumido de R\$ 55.274,06 com o crédito básico de R\$ 5.135,53). **Atitude correta se tivesse providenciado antes o cancelamento do PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625**.

Somente foi considerado pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC) o saldo credor de R\$ 5.021,03, correspondente ao montante de 5.135,53 informado no PER/DCOMP, nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, deduzido da glosa de R\$ 114,50; embora tenha sido conhecido pelo SCC a importância de R\$ 65.545,12 como solicitação (soma dos valores dos créditos dos PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, de R\$ 5.135,53, e PER/DCOMP nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, de R\$ 60.409,59).

Antes da prolação do Despacho Decisório guerreado, fora transmitido o PER/DCOMP retificador nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, no valor de R\$ 60.409,59. O SCC ignorou o valor desse PER/DCOMP, pois, em virtude da retificação, trata-se de novo PER/DCOMP, posterior ao PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625.

De acordo com as planilhas do detalhamento da compensação (fl. 36), a compensação declarada pelo PER/DCOMP nº 36364.78912.190105.1.3.01-1078 foi parcialmente homologada no importe de R\$ 5.021,03. As demais compensações declaradas

(PER/DCOMP nº 18915.26164.310107.1.3.01-2946 e 18633.36214.310107.1.3.01-0358) não foram homologadas em virtude do esgotamento do crédito reconhecido de R\$ 5.021,03.

No processamento eletrônico empreendido pelo SCC, todas as declarações de compensação (PER/DCOMP nº 36364.78912.190105.1.3.01-1078, 18915.26164.310107.1.3.01-2946 e 18633.36214.310107.1.3.01-0358) foram direcionadas (vinculadas) ao PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625 como PER/DCOMP inicial referente ao “agrupamento PER/DCOMP” do 1º trimestre-calendário de 2004, conforme consta, inclusive, do Despacho Decisório.

Ao não providenciar o cancelamento do PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625, de R\$ 5.135,53, a requerente deu causa à falta de cômputo do saldo credor de R\$ 55.274,06, concernente ao crédito presumido de IPI, no tratamento automático dos dados.

A petição às fls. 24 e 25 não exige a interessada da responsabilidade. Aliás, o termo de intimação à fl. 26 solicitava providências por parte da requerente em face da duplicidade de PER/DCOMP com demonstrativos de crédito para o mesmo período, sob pena de vinculação do PER/DCOMP retificador nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006 ao PER/DCOMP anterior, nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625.

Independentemente da diferença dos créditos (presumido e básico), estes devem integrar o demonstrativo de créditos de um único pedido eletrônico de ressarcimento (PER). Antes de ter transmitido o PER/DCOMP retificador nº 30987.16312.141106.1.5.01-3006, com ambos os tipos de créditos, a requerente deveria ter efetuado o cancelamento do PER/DCOMP nº 37285.63304.170206.1.1.01-6625.

Não é possível, neste foro, por ausência de competência, cancelar de ofício uma declaração de compensação.

Por outro lado, **mesmo se fosse o caso de tratamento manual dos pedidos eletrônicos de ressarcimento, a requerente não trouxe aos autos a documentação probatória pertinente**, sendo do titular de direito creditório o ônus da comprovação do respectivo fato constitutivo (grifos nossos).

No mesmo sentido determina a Instrução Normativa SRF nº 600/2005, vigente à época dos fatos, quando trata do ressarcimento de créditos do IPI (*in verbis*):

Art. 16. Os créditos do IPI, escriturados na forma da legislação específica, serão utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução, em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

(...)

§ 2º Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções de que tratam o caput e o § 1º, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica **poderá requerer à SRF o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou**, bem como utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

(...)

§ 7º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, após efetuadas as deduções na escrituração fiscal.

§ 8º A compensação de créditos de que trata o § 2º deverá ser precedida de pedido de ressarcimento (grifos nossos).

Ou seja, a legislação vigente à época encontra-se de acordo com os argumentos da decisão de piso, demonstrando que, ao contrário do alegado, não houve no presente caso nenhuma falha do sistema de controle de créditos da Receita Federal do Brasil.

De fato, como assevera a decisão de primeira instância, a recorrente deu causa à falta de cômputo do saldo credor adicional de R\$ 55.274,06, referente ao crédito presumido de IPI, por descumprir o procedimento previsto na norma, com reflexo direto no controle de crédito realizado pelo sistema eletrônico.

O que se verifica nos presentes autos, na realidade, é uma divergência quanto ao procedimento de apuração dos créditos adotado pela recorrente e o determinado pela fiscalização, sendo o primeiro incompatível com o controle realizado pelo sistema de registro eletrônico da Receita Federal do Brasil, ao processar os PER (Pedidos de Ressarcimento Eletrônico) e as DCOMP (Declarações de Compensação) a eles vinculadas.

O que se constata, em síntese, é que a recorrente apresentou dois Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de IPI referentes ao mesmo trimestre-calendário, não tendo cancelado o segundo, sob a alegação de que tratam-se de créditos diferentes e, conforme seu entendimento, devem ser analisados separadamente. No entanto, tal entendimento não é o determinado pela fiscalização, conforme muito bem consignado na decisão aqui recorrida.

Cabe destacar ainda que, em sede de ressarcimento/compensação, compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...)

Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito ao ressarcimento e à compensação, mediante a apresentação de PER/DCOMP, de tal sorte que, se a fiscalização resiste à pretensão do interessado, incumbe a ele, na qualidade de autor, demonstrar e comprovar seu direito.

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante a instância de julgamento a quo, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar a certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir;**

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
 - b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
 - c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
- (grifos nossos)

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material, analisei os autos em busca de eventuais documentos apresentados após a impugnação, como forma de contrapor as razões da decisão recorrida, dando ensejo, assim, à exceção prevista no art. 16, § 4º, alínea "c", do Decreto nº 70.235/72. Compulsando os autos, observa-se que a recorrente não apresentou nenhum documento, anexo ao recurso voluntário, que comprove o crédito presumido de IPI pleiteado, conforme previsto na Lei nº 9.363/1996.

Nesse sentido, não basta à recorrente solicitar a análise manual do PER/DCOMP, conforme consta nos autos, uma vez que para tal deveria ter trazido documentos pertinentes, suficientes e necessários, a fim de comprovar o crédito utilizado nas compensações não homologadas. Verifica-se assim que a recorrente eximiu-se, mais uma vez, do ônus de produzir provas para sustentar suas alegações quanto ao suposto crédito pleiteado.

No que tange ao pedido de aplicação da taxa Selic aos créditos escriturais passíveis de ressarcimento, mesmo que tardiamente apropriados na escrita fiscal, também não assiste razão à recorrente.

Nesse sentido, reproduzo trecho do voto do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, proferido no Acórdão nº 3302-011.438, que muito bem aborda o tema, o qual utilizo como razões de decidir:

O outro capítulo recursal diz respeito a aplicação da taxa Selic nos valores a serem ressarcidos. Ocorre que nenhum valor foi ressarcido à interessada, fato suficiente para declarar que o capítulo encontra-se prejudicado.

Contudo, para evita embargos, enfrento a questão.

Importante ressaltar que não houve oposição ilegal do fisco ao pedido de ressarcimento. Em outras palavras, não houve modificação da decisão do despacho decisório por nenhuma instância administrativa.

Faço essa ressalva para afastar a aplicação do entendimento do STJ que reconheceu o direito à correção dos créditos do IPI, no acórdão proferido no Recurso Especial nº 993.164MG, de 13/12/2010.

Partindo da premissa acima, a pacificação deste conflito de perspectiva passa necessariamente **pela distinção entre os institutos do ressarcimento e da restituição.**

A restituição é a repetição de um indébito. Decorre de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Sobretudo, não se pode olvidar **que o direito subjetivo ao ressarcimento somente é constituído com o advento do despacho da autoridade competente**, em oposição ao que ocorre com a repetição do indébito, em que o direito de repetir já nasce imediatamente com o pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem:

- a) restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e

b) ressarcimento, previsto em lei concessiva.

É certo que restituição e ressarcimento compartilham alguns aspectos, como o de ser ambos passíveis de satisfação em dinheiro ou mediante compensação, mas de nenhum modo ressarcimento é espécie do gênero restituição.

Noutro giro, não há que se falar em desvalorização do valor a ser ressarcido, mesmo porque o ambiente de ampla correção monetária que vigia no passado foi abolido pelo Legislador. Com efeito, o Legislador aboliu e repudiou o sistema geral de indexação da economia através da aprovação das normas legais que consolidaram o Plano Real, inexistindo atualmente previsão de atualização monetária tanto para caso de ressarcimento como para caso de restituição.

Nesse contexto, inadmissível pensar na aplicação da Taxa Selic como um meio de reposição do valor real da moeda.

A Taxa Selic é, isto sim, a expressão numérica dos juros. Não se trata de atualização monetária. Juros, por sua vez, é um acréscimo ao principal, é um plus que inclusive se caracteriza como renda para aquele que o auferir. **Ora, o Estado não pode pagar rendimentos – na forma de Taxa Selic, vale dizer, de juros – sem previsão legal, mormente quando o que seria o valor principal (ressarcimento) é, ele próprio, dependente de lei concessiva.**

A previsão legal para a incidência de juros Selic, por sua vez, somente se refere aos casos de restituição. Ao mencionar a compensação (art. 39, § 4º), é claro que o dispositivo refere-se aos valores que poderiam ser restituídos, não permitindo interpretação extensiva. **O texto da Lei nº 9.250, de 1995, é claro, não havendo como aplicar por analogia aquele dispositivo ao caso do ressarcimento.**

Neste sentido deve-se dizer que o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, inclusive não estabeleceu a atualização de valores restituídos ao contribuinte com base na Taxa Selic.

Isto porque, simplesmente, tal taxa expressa juros, não correção ou atualização monetária. O que foi previsto para casos de restituição foi a aplicação de juros, calculados com base na Taxa Selic. Depois, o dispositivo trata de restituição, nada falando de ressarcimento.

Se a lei não prevê a aplicação da taxa Selic no ressarcimento, não cabe ao aplicador da lei estender a previsão com base em princípios, pois há um princípio que predomina no direito tributário que é o da legalidade.

Por fim, a data prevista para o início da incidência dos juros é a do pagamento indevido ou a maior do que o devido, data essa que somente pode ser identificada se se tratar de pedido de restituição.

A incidência dos juros Selic a partir da data de protocolo do processo de pedido de ressarcimento é critério que não consta da legislação, o que reforça a tese de que os juros não podem incidir, nesse caso (grifos nossos).

No mesmo sentido e com base nos mesmos argumentos se pronunciaram os julgadores de primeira instância, motivo pelo qual não vislumbro fundamentos para alterar a decisão de piso, devendo a mesma ser mantida incólume também nesse capítulo recursal.

Dispositivo

Diante de todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

