



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14367.000143/2009-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.561 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de julho de 2020
Recorrente ASSOCIAÇÃO AMAZONENSE DO MINISTÉRIO PÚBLICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Em consonância com o princípio da legalidade, a obrigação acessória definida em Lei pode ser regulamentada por Decreto. O CTN estabelece que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, nela compreendidos os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO. FALTA DO TERMO DE ABERTURA E ENCERRAMENTO. CFL 38. ASSOCIAÇÃO.

Constitui infração deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, ou exibi-los de forma deficiente ou incompleta, especificamente solicitados pela fiscalização em termo próprio.

As instituições sem fins lucrativos devem manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. VALOR DA MULTA. MANUTENÇÃO.

O valor da penalidade é único e indivisível, e o *quantum debeatur* independe do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 01-26.409 (fls. 54 a 60), que julgou procedente em parte a impugnação e manteve a multa lançada no crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.180.526-0 (CFL 38), lavrado em 29/07/2009, no valor de R\$ 13.291,66, por ter a recorrente apresentado documento relacionado com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/91 sem as formalidades legais exigidas.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 6 e 7), que os Livros Contábeis foram apresentados sem as formalidades exigidas, por ausência do Termo de Abertura, de Encerramento e de autenticação na Junta Comercial, infringindo os arts. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91; 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Em decorrência da infração, foi aplicada multa no valor de R\$ 13.291,66, nos termos dos art. 283, II, “j”, 373 do RPS; 92 e 102 da Lei nº 8.212/91, correspondente ao valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte sob o fundamento de que não cabe a exigência de autenticação do Livro Diário na Junta Comercial, no entanto, por persistir a infração quanto à ausência de Termo de Abertura e de Encerramento, manteve o valor da multa, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AI nº 37.180.5260. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração de obrigação acessória deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada da decisão em 19/06/2013 (fl. 83) e apresentou Recurso Voluntário em 18/07/2013 (fls. 84 a 95) sustentando: a) somente lei em sentido estrito pode estabelecer penalidade tributária; b) os dispositivos tidos como violados não mencionam as formalidades exigidas no livro fiscal; c) a impugnação foi julgada procedente em parte e há desproporcionalidade na manutenção do valor integral da multa

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da exigência de lei para cominação de penalidade tributária

A recorrente sustenta que somente a lei pode estabelecer penalidade em matéria tributária.

A prestigiada doutrina de Paulo de Barros Carvalho ensina que “por infração tributária ou ilícito tributário entende-se todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção”¹.

A par disso, o art. 97 do CTN define que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer as leis e os atos normativos infra legais vigentes.

A multa tributária, por gerar uma obrigação a ser adimplida, somente pode ser estatuída por lei.

Na esfera tributária, a obrigação é principal ou acessória, sendo que esta decorre da legislação tributária, e não apenas da lei em sentido estrito, e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos exatos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)².

E, nos termos dos arts. 114 e 115 do CTN³, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, enquanto o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 616.

² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A obrigação acessória, quando descumprida, converte-se em principal relativamente à penalidade pecuniária - § 3º do art. 113 do CTN.

Trata-se, portanto, de um dever instrumental, consistente em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária – conforme consta no art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização dos tributos.

Informa o art. 96 do CTN que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Na ordem infraconstitucional, a Lei nº 8.212/91 – que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o Plano de Custeio – inseriu diversas obrigações acessórias criadas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, nos limites fixados pelo CTN.

O inciso III do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade⁴ definiu como obrigação acessória da empresa o dever de prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Na sequência, o art. 33 do mesmo Diploma Legal estabelece a obrigação acessória da empresa de exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta lei. E, não havendo a apresentação ou sendo ela deficiente, deve a Administração Fiscal lançar de ofício a penalidade cabível.

Confira-se, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

Cumpra-se destacar que, por força do art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91, as associações e as entidades de qualquer natureza ou finalidade estão equiparadas a empresa⁵.

⁴ Art. 32. A empresa é também obrigada a:
(...)

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

⁵ Art. 15. Considera-se:

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, estabelece que considera-se deficiente o documento apresentado que não preencha as formalidades legais, nos termos do parágrafo único do art. 233:

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Inexiste óbice para que a exigência de que o documento seja apresentado com as formalidades legais proceda de um Decreto, posto que o próprio CTN estabelece que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, nela compreendidos os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Misabel Derzi, nesse sentido, explica que “a lei cria os deveres acessórios, em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e enformados na própria lei”⁶.

Assim é o entendimento desse Tribunal Administrativo:

MULTA - INFRAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E TIPICIDADE FECHADA - ATIPICIDADE DA CONDUTA.

Em obediência aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao ramo do Direito Tributário, a Administração somente pode impor ao contribuinte o ônus da exação quando houver estrita adequação entre o fato e a hipótese legal de incidência da multa, ou seja, sua descrição típica, justificando-se a aplicação de sanção administrativa quando tipificada a conduta prevista em lei como infração. Precedentes do STJ.

(Acórdão nº 3402-002.347)

Ademais, a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Já restou esclarecido que este Tribunal não tem competência para analisar a constitucionalidade de norma tributária, que está circunscrito a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco. É o que dispõe a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, não merece prosperar o recurso neste tópico.

(...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

⁶ Nota de atualização in BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 709.

2. Da penalidade aplicada

Aduz a recorrente que nos dispositivos legais tidos por violados no Auto de Infração, inexistia a obrigação de que seja apresentado livro contábil com o Termo de Abertura e de Encerramento.

No tocante à exigência de que, entre as formalidade legais, o Livro contábil tenha Termo de Abertura e de Encerramento, esta decorre dos arts. 6º e 7º do Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969, que regulamenta o Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, que dispõe sobre escrituração e livros mercantis.

É possível que o legislador atribua ao regulamento a incumbência de complementar conceitos jurídicos indeterminados adotados pela lei; competindo ao Chefe do Poder Executivo a expedição de decretos e regulamentos para fiel execução das leis, nos termos do art. 84, IV, da Constituição Federal.

Veja-se o teor dos arts. 6º e 7º do Decreto nº 64.567/69:

Art. 6º Os livros deverão conter, respectivamente, na primeira e na última páginas, tipograficamente numeradas, os **têrmos de abertura e de encerramento**.

§ 1º Do têrmo de abertura constará a finalidade a que se destina o livro, o número de ordem, o número de folhas, a firma individual ou o nome da sociedade a que pertence, o local da sede ou estabelecimento o número e data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão de registro do comércio e o número de registro no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

§ 2º O têrmo de encerramento indicará o fim a que se destinou o livro, o número de ordem, o número de folhas e a respectiva firma individual ou sociedade mercantil.

Art. 7º Os **têrmos de abertura e encerramento** serão datados e assinados pelo comerciante ou por seu procurador e por contabilista legalmente habilitado.

Parágrafo único. Nas localidades em que não haja profissional habilitado, os têrmos de abertura e de encerramento serão assinados, apenas, pelo comerciante ou seu procurador. (destaquei)

E a obrigatoriedade do Livro Diário decorre do próprio Código Civil, art. 1.180:

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Essas diretivas estão em consonância com o art. 195 do CTN, que assim estabelece:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Ainda que a associação não exerça atividade mercantil e não tenha finalidade lucrativa, encontra-se obrigada a observar as formalidades exigidas pela legislação tributária por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, que a equipara a empresa para os efeitos desta Lei.

E o art. 225 do Regulamento da Previdência Social assim estabelece:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

(...)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do *caput*, **devidamente escriturados nos livros Diário e Razão**, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§ 14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

§ 15. A exigência prevista no inciso II do *caput* não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil. (destaquei)

Assim, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita a recorrente ao pagamento de penalidade pecuniária aplicada mediante o competente Auto de Infração.

No presente caso, a Fiscalização, mediante 3 Termos de Intimação Fiscal (fls. 11 a 16), intimou formalmente a recorrente a apresentar os Livros Diário e Razão referentes ao período de 01/2005 a 12/2005.

E, nos termos do Relatório Fiscal (fls. 6 e 7), os Livros Contábeis foram apresentados sem o Termo de Abertura e de Encerramento, infringindo os arts. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91; 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS.

Portanto, sem razão a recorrente.

3. Da manutenção do valor integral da multa

A recorrente alega que a impugnação foi julgada procedente em parte e, por isso, é desproporcionalidade na manutenção do valor integral da multa.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte sob o fundamento de que não cabe a exigência de autenticação do Livro Diário na Junta Comercial, no entanto, por persistir a infração quanto à ausência de Termo de Abertura e de Encerramento, manteve o valor integral da multa.

Em decorrência da apresentação deficiente dos documentos contábeis, por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.180.526-0 (fls. 1 a 7), foi aplicada a multa estabelecida nos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 e 283, II, “j”, 373 do RPS, no valor de R\$ 13.291,66, correspondente ao mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

Lei nº 8.212/91

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei.

§ 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo.

Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99)

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

(...)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

(...)

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Portaria MPS/MF nº 48/2009

Art. 8º A partir de 1º de fevereiro de 2009:

(...)

VI - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social é de R\$ 13.291,66 (treze mil duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos);

O valor da penalidade imposta é único e indivisível, de maneira que o *quantum debeatur* a ele associado independe da gravidade, tão menos do número de infrações cometidas, bastando para a sua caracterização e imputação a ocorrência de uma única infração à obrigação tributária violada.

Por todo o exposto, sem razão a recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira