



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.000222/2008-72
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Resolução nº **9101-000.015 – 1ª Turma**
Data 7 de abril de 2016
Assunto DECADÊNCIA E ÁGIO
Recorrentes BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
FAZENDA NACIONAL

Revolvem os membros do Colegiado, Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte: Recurso conhecido e negado provimento por unanimidade de votos.

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: Preliminares suscitadas pelo contribuinte:

a) de intempestividade dos embargos de declaração (Inexistência de interrupção do Prazo para Interposição do Recurso Especial): rejeitada por unanimidade. Afastada a proposta de converter o julgamento em diligência para que fossem juntados aos autos as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião das sustentações orais, formulada pelos Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

b) de intempestividade do recurso especial: após discussão, o Colegiado resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que o CARF adote as seguintes providências:

i) anexe as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião da sustentação oral;

ii) explique o funcionamento do sistema que, à época, controlava a movimentação de processos entre a PGFN e o CARF, informando quem fazia os registros e o grau de hígidez desse sistema quanto à inalterabilidade das informações nele registradas; e

iii) informe qual a data efetiva do registro do sistema e da entrada física do processo no CARF, tanto em relação aos embargos de declaração, quanto em relação ao recurso especial da Procuradoria.

Vencido o Conselheiro André Mendes Moura, por entender que a diligência não seria necessária.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES RÊGO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO, ANDRÉ MENDES DE MOURA, DEMETRIUS NICHELE MACEI (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 1.574/1.603, contra Acórdão nº 1402-00.802, de 21 de outubro de 2011 (fls. 1.125/1.250 do volume 6 do processo digitalizado) que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário impetrado por BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, nos seguintes termos:

ASSINTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa

para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DE CREDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E CSLL. Desqualificada a multa de ofício, a luz do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestado em recurso repetitivo, havendo antecipação do pagamento dos tributos, o transcurso do prazo decadencial ocorrerá em 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Preliminar de Preclusão Rejeitada. Preliminar de Decadência Acolhida. Recurso Provido no Mérito.

Alega a recorrente divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 105-17.219, que recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

Ementa: ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda destaca o tema contra o qual se insurge: que o ágio foi suportado por empresa estrangeira, a SANTANDER HISPANO que, posteriormente, o transferiu para a empresa brasileira SANTANDER HOLDING e, nessas circunstâncias, não foram cumpridas as condições para amortização previstas em lei, já que o ágio não foi registrado contabilmente pela adquirente estrangeira e o laudo de avaliação com base em rentabilidade futura não é contemporâneo aos fatos. Fala da ausência de incorporação do investimento e pede que seja reformado o acórdão

recorrido, restaurando-se o entendimento firmado na decisão de primeira instância, que manteve o lançamento, inclusive com multa qualificada, na pessoa jurídica sucessora.

Pelo Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - e-fls. 1.604/1.608 - o Presidente da Câmara *a quo* dá seguimento ao recurso.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1402-00.802, do Recurso Especial da PFN e do Despacho que o admitiu, em 26/11/2012, na pessoa de seu representante legal, como demonstram os elementos de e-fls. 1.623/1.629. Apresentou Contrarrazões na qual, em apertada síntese, requer a manutenção do acórdão recorrido aduzindo, em preliminares, que o recurso especial não pode ser admitido porque (i) apresentado intempestivamente, (ii) por não ter sido demonstrada a divergência, (iii) por apresentar inovação nas alegações de defesa.

No mérito, assinalou que as operações que levaram à aquisição das ações do Banespa teriam se desdobrado em 2 (dois) fatos jurídicos: (i) aquisição pelo SANTANDER HISPANO de ações do Banespa correspondentes a 97,02% de seu capital social, mediante o pagamento de R\$ 9,57 bilhões (de acordo com o Termo de Verificação Fiscal e a própria Impugnação, fl. 330 do volume 2, a compra das ações do Banespa em leilão foi no valor de RE 7.050.000.000,00), que corresponderia ao custo de aquisição cuja contabilização deveria seguir a legislação da Espanha e, (ii) a aquisição pela SANTANDER HOLDING de ações do Banespa correspondentes a 97,02% de seu capital social, por meio da integralização de capital social realizada pelo SANTANDER HISPANO, no valor de R\$ 9,57 bilhão, cujo registro deve seguir a legislação brasileira pelo método da equivalência patrimonial.

Afirma que, como resultado dessas operações, (i) o SANTANDER HISPANO deixou de possuir em seu ativo ações do Banespa e passou a possuir investimento em sociedade controlada - troca de ativos - no mesmo valor de R\$ 9,57 bilhões e, (ii) a SANTANDER HOLDING teve um aumento no seu ativo de R\$ 9,57 bilhões, correspondente ao investimento no Banespa avaliado pelo método da equivalência patrimonial, como contrapartida do aumento de capital social integralizado pelo SANTANDER HISPANO.

Salienta que, observando a legislação de regência, a SANTANDER HOLDING desdobrou o valor do custo de aquisição das ações do Banespa, de R\$ 9,57 bilhões, em custo de aquisição - R\$ 2,11 bilhões - e ágio - R\$ 7,46 bilhões. E após a incorporação do SANTANDER HOLDING pelo Banespa, o ágio passou a ser amortizável pelo cumprimento das regras previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

A contribuinte apresentou, também, Recurso Especial, protocolizado em 10/12/2012 (e-fls. 1.684/1.698), para invocar divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1402-00.802 que, apesar ter provido o mérito do Recurso Voluntário, negou provimento à questão preliminar nele suscitada, que se refere à decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio.

O Presidente da Câmara *a quo* deu seguimento ao Recurso Especial manejado pela contribuinte por meio do despacho e-fls. 1.881/1.885.

Na seqüência, a PFN oferece CONTRARRAZÕES (e-fls. 1.888/1.898), aduzindo que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submete ao prazo decadencial tributário, que deve ser aplicado à atividade tributante do Estado, ou seja, para constituição da correspondente obrigação tributária por meio do lançamento.

O processo foi, então, incluído na pauta da sessão de julgamento do dia 19 de janeiro de 2016, pauta esta publicada no DOU nº 5, de 8/1/2016, Seção 1 – Páginas 21/22.

Em 15/01/2016, a PFN apresenta Memoriais explicando que os autos contendo o seu Recurso Especial foram recepcionados no CARF em 21/03/2012, e não na data do protocolo que constou da primeira folha das razões recursais - 22/03/2012. Reforça os fatos alegados com a apresentação dos elementos acostados às e-fls. 1.956 e ss, e que correspondem ao histórico de movimento dos presentes autos.

Por meio do despacho de e-fl. 1.967, os autos foram retirados da pauta de julgamento, para que a contribuinte tivesse ciência dos Memoriais e documentos apresentados pela PFN.

Cientificada desses memoriais, em 01/02/2016, como comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fl. 1.971, a contribuinte apresentou, em 15/02/2016, suas considerações (e-fls. 1.974/2.002), instruídas com os elementos de e-fls. 2.003 e ss.

Inicia suas alegações apresentando um "histórico normativo" a respeito das "regras processuais" que tratam de "necessidade de protocolos físicos". Assim, depois de se referir às regras vigentes para os períodos: (i) até 2007; (ii) de 2007 a 30/06/2009; (iii) a partir de 01/07/2009 e, (iv) a partir de 09/11/2010, conclui que, a começar desta última data, passou-se a considerar tempestivo o REsp da PFN, nos casos de atos e termos processuais eletrônicos, o retorno dos autos ao CARF, no prazo de 15 dias, atestado no "documento de remessa e entrega". Por conseguinte, para as "petições físicas" juntadas em "processos físicos", deveria haver o "protocolo físico" e para as "petições digitais" juntadas em "processos eletrônicos," deveria haver o "Documento de Remessa e Entrega".

Afirma, então, que a PFN teria sido cientificada pessoalmente do acórdão recorrido, em 06/03/2012, atestada por assinatura do servidor do órgão e, dessa forma, o prazo para interposição do recurso especial teria findado em 21/03/2012, o que demonstraria inequivocamente a intempestividade do REsp da PFN.

Admite que todo o trâmite processual até este momento se deu de forma "física", com a juntada manual do REsp aos autos pelo carimbo de recepção em 22/03/2012, e que somente em 14/06/2012 é que o processo teria sido digitalizado, recebendo o primeiro termo processual eletrônico referente ao Despacho de Admissibilidade do REsp da PFN.

Alega que a turma de julgamento da CSRF não poderá tomar conhecimento dos elementos apresentados nos memoriais da PFN, mais especificamente do que consta no Anexo II, que se referem à cópia da RM nº 11552 e à contrafé do REsp, esta última por conter irregularidades como: (i) a falta de autenticação da assinatura ou falta de cópia autenticada do documento; (ii) não existir na contrafé uma assinatura efetiva, mas apenas uma rubrica; (iii) não estar identificado o nome do titular da rubrica ou do servidor competente.

Alega que a contrafé apresentada, em confronto com a original constante dos autos, não possui requisitos mínimos de autenticidade mostrando-se inábil para comprovar a tempestividade, pois contém irregularidades e elementos que as originais, constantes dos autos, não teriam.

Refere-se, ainda, ao *"equivocado entendimento acerca do suposto trâmite eletrônico paralelo ao trâmite físico dos presentes autos"*, afirmando que importa é como foi praticado o ato controvertido, e não o processo em si, concluindo que à época, o processo era físico, bem como físico o ato de protocolo do recurso, realizado de forma física e intempestiva.

Por último, assinala que, ainda que fosse possível aplicar a portaria do processo eletrônico no presente caso, o REsp ainda seria intempestivo, em razão da ausência do "documento de remessa e entrega" dos autos no CARF.

Às fls. 2.079/2.101, a contribuinte protocoliza, em 18 de março de 2016, petição para aduzir intempestividade dos Embargos de Declaração que haviam sido interpostos pela Procuradoria, em face do acórdão nº 1402-00.802. Segundo a contribuinte, a PGFN pretendeu justificar a tempestividade de seus embargos de declaração sob o fundamento de que teria tomado ciência em 5/1/2012; entretanto, à fl. 1.253, consta que a data efetiva de entrega dos autos à PGFN ocorreu em 4/1/2012, de forma que a data final para interposição dos embargos, já considerando a ciência ficta de que trata o §9º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, seria dia 8/2/2012 e não o dia 9/2/2012.

Na seqüência, a contribuinte registra que ao tempo dos embargos vigia o Regimento do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, de forma que não havia que se falar em registro na RM como suficiente para se considerar data de protocolo dos embargos em comento, e destaca que de acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores judiciais, a tempestividade é matéria de ordem pública, colacionando acórdãos nesse sentido.

Por fim, busca concluir que, sendo os embargos intempestivos, não teria havido a interrupção do prazo para a interposição do recurso especial previsto no art. 65, §5º, do antigo RICARF e que toda essa análise se faz necessária até porque o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial não teria feito essa análise da tempestividade da peça recursal, aduzindo, a partir daí, a nulidade do despacho de admissibilidade exarado pelo Presidente da 4ª Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

Por ser questão que, se admitida, implicaria em total prejuízo do exame do mérito do Recurso Especial da PFN, iniciei pela análise da divergência suscitada pela contribuinte em seu Recurso Especial e que diz respeito à decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio.

1 Recurso Especial da Contribuinte

Aduz a contribuinte que a auditoria fiscal não poderia questionar a legalidade dos atos que teriam dado direito ao aproveitamento do ágio surgido em 2001, porque transcorridos mais de 5 (cinco) anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, em 2001, e a lavratura dos autos de infração, em dezembro de 2008.

Nas contrarrazões apresentadas, a PFN afirma que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio não se submetem ao prazo decadencial tributário e que a preclusão, por ser instituto eminentemente processual, não se aplica à atividade fiscalizatória do Estado.

Em que pese muito bem fundamentada, não posso concordar com a tese da contribuinte e permitir seja dada tão extensa interpretação aos comandos que regem o prazo decadencial no Código Tributário Nacional.

Como leciona o Prof. Eurico Diniz de Santi, "*Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento*

tributário..." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo. Max Limonad, 2000, p. 141, 142).

Nesse mesmo sentido é o entendimento já pacificado pelo STJ, assentado em vários julgamentos de recursos, com efeito de repetitivo, aos quais se deu a mesma interpretação e aplicação ao instituto da decadência no âmbito do direito tributário, como se verifica do seguinte trecho do voto proferido pelo Exmo. Ministro Luiz Fux, no julgamento do REsp 973.733/SC.

Deveras, a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no pericimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

(*) destaquei

Portanto, os prazos decadenciais previstos no CTN - Lei nº 5.172, de 1966 - arts 150 e 173, aplicam-se exclusivamente à constituição de crédito tributário pelo lançamento.

É verdade que ao Fisco não compete desconstituir atos societários pactuados no passado, mas a validade desses instrumentos pode ser questionada, e até afastada, caso efeitos perniciosos decorrentes desses atos vierem a comprometer a apuração de tributos em períodos não alcançados pelo prazo decadencial, razão pela qual também não tem qualquer amparo a alegação da contribuinte de que existe preclusão processual no âmbito do procedimento fiscal.

No presente caso, o surgimento, em 2001, do ágio não produziu efeitos tributários dos períodos anteriores ao início da amortização, e, porque até então, então, não interferiu na apuração dos tributos ora em comento. Essa interferência veio a ser materializada com o início da amortização do ágio, no ano-calendário 2002 e, subseqüentemente, nos anos de 2003 e 2004. Foi, então, a partir do ano-calendário 2002, que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se viram reduzidas por influência direta da dedução do valor da amortização que passou a ser efetuada e é sobre esses anos-calendário que deve se dar a análise da ocorrência, ou não, da decadência.

Ou, em outras palavras, o prazo decadencial deve ser contado a partir do momento em que se verificam os efeitos tributários do ágio, pois é aí que surge o fato gerador decorrente de toda a operação. Assim, descabe falar em fatos geradores decorrentes do ágio por ocasião do seu surgimento, daí porque inexistente contagem de prazo decadencial nesse período.

Portanto, neguei provimento ao Recurso Especial do Contribuinte porque rejeitei a tese da decadência em relação a períodos que não dizem respeito aos fatos geradores objeto do lançamento de ofício ora em análise, nos termos do voto acima escrito e que foi lido e votado por ocasião desta sessão, de forma a se permitir adentrar na análise do conhecimento e mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2 Recurso Especial da PFN

No tocante à preliminar de intempestividade do recurso da Fazenda Nacional trazida pelo contribuinte, entendo pelos elementos de provas trazidos aos autos que o recurso

especial da Fazenda Nacional é tempestivo; contudo, em razão das arguições da contribuinte trazidas aos autos por meio dos documentos de e-fls. 1.974/2.074 de que a contrafé do recurso especial protocolado pela PGFN apresentava irregularidades, alguns conselheiros ficaram com dúvidas sobre a data efetiva de apresentação do recurso pela PGFN e sobre o funcionamento do sistema Comprot, bem com sua integração com o sistema eProcesso.

Assim, em respeito às dúvidas desses conselheiros, curvei-me à posição de converter o julgamento do presente processo em diligência para que os fatos fossem esclarecidos.

Além disso, como em sede de sustentação oral a PGFN trouxe certidões e documentos no intuito de demonstrar a tempestividade de seu recurso e alguns conselheiros alegaram não se sentir confortáveis para votar sem que essas informações constassem dos autos e fosse dada ciência à parte contrária, decidimos também que tais documentos fossem juntados aos autos e dele a contribuinte fosse intimada para eventualmente se manifestar.

No tocante à alegação de intempestividade dos embargos de declaração, o colegiado até já havia decidido por unanimidade de votos que os mesmos eram tempestivos, posto que o prazo final para a interposição foi dia 10/2/2012, e a peça teriam sido apresentada pela PGFN em 9/2/2012. Contudo, como a Procuradoria trouxe alegações em sede de sustentação oral que sua peça de embargos teria sido apresentada no CARF no dia 8/2/2012 e não no dia 9/2/2012, alguns conselheiros entenderam por bem aproveitar, já que o julgamento dos autos estava sendo convertido em diligência, para solicitar que o CARF informe, também, essa data efetiva.

Foi, então, lida e aprovada em sessão de julgamento, a seguinte proposta de ata a qual, para ser fiel ao teor do que foi decidido, simplesmente transcrevo no presente voto:

(...) após discussão, o Colegiado resolveu, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que o CARF adote as seguintes providências:

i) anexe as certidões e demais documentos trazidos pela PGFN por ocasião da sustentação oral;

ii) explique o funcionamento do sistema que, à época, controlava a movimentação de processos entre a PGFN e o CARF, informando quem fazia os registros e o grau de hígidez desse sistema quanto à inalterabilidade das informações nele registradas; e

iii) informe qual a data efetiva do registro do sistema e da entrada física do processo no CARF, tanto em relação aos embargos de declaração, quanto em relação ao recurso especial da Procuradoria. Vencido o Conselheiro André Mendes Moura, por entender que a diligência não seria necessária.

Em face de todo esse exposto, converto o julgamento em diligência para que o CARF adote as providências acima aprovadas. Após, os autos devem ser encaminhados às partes, para manifestação no prazo de 15 dias, após os quais devem ser devolvidos a este Conselho, para julgamento.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo