



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.723656/2011-26
ACÓRDÃO	2201-012.231 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHORES NO COMERCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA OU DECRETO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária ou de decretos que se prestam à sua regulamentação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ALÍQUOTA GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

A alíquota GILRAT é determinada pela atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa e respectivo grau de risco, sendo passível de revisão quando constatada incorreção. O permissivo legal e regulamentar

para a empresa realizar o autoenquadramento está restrito à apuração de sua atividade preponderante, não havendo amparo legal para que o contribuinte deixe de observar os graus de risco definidos no Anexo V do Decreto nº 3.048 de 1999.

É responsabilidade da empresa o autoenquadramento na atividade preponderante, cabendo ao Fisco, em caso de erro no autoenquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção.

Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. DIÁRIAS PARA VIAGENS. EMPREGADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Integram o salário-de-contribuição, pelo seu valor total, as diárias para viagens quando excedem a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal.

CUSTEIO ESTATUTÁRIO. VERBAS DE REPRESENTAÇÃO. REMUNERAÇÃO.

Valores pagos, com habitualidade, a segurados a serviço da empresa, a título de custeio estatutário e verbas de representação, sem comprovação de gastos, caracterizam remuneração, passível de incidência de contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NA FOLHA DE PAGAMENTO. MULTA CFL 30.

Constitui infração à legislação previdenciária, passível de aplicação de penalidade, a elaboração da folha de pagamento, pelo contribuinte, com omissão, no todo ou em parte, dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE. MULTA CLF 34.

Constitui infração o ato de deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Referida infração é fixa e independe da quantidade de condutas praticadas pela contribuinte.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CFL 59.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto da remuneração, a contribuição dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de autuação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DECLARAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. CFL 68.

Constitui infração à legislação tributária a apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO DA MULTA. FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449/2008. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário na parte relativa à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para: i) excluir da base de cálculo os valores lançados referentes aos pagamentos efetuados a Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, no lançamento “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”; ii) aplicar os reflexos das obrigações

principais no cálculo da multa CFL-68; e iii) determinar a aplicação da retroatividade benigna no cálculo das multas, conforme Súmula CARF Nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil Julgamento no Recife (PE), consubstanciada no Acórdão nº 11-52.574 (fls. 887/903), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado, mantendo parcialmente o crédito tributário em litígio.

Em face do sujeito passivo, foi efetuado lançamento fiscal referente às contribuições previdenciárias (patronal, segurados e terceiros), incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2007 a 12/2008.

Consoante relatório fiscal, referidas contribuições sociais não foram informadas em GFIP e correspondem a:

- a) auxílio alimentação (01/2007 a 11/2008), concedida sem inscrição no PAT;
- b) diárias excedentes a 50% da remuneração (diretores) e auxílios de viagem, sem demonstração de gastos;
- c) custeios estatutários, pagos aos secretários e presidente da CNTC;
- d) verbas de representação, pagas a diretores.

Também foram lançadas:

e) diferença de alíquota de SAT/RAT (a partir de 06/2007), correspondente a 2%, dado que, pelo CNAE da empresa, sua alíquota final é 3% e ela apenas declarou, nas GFIP correspondentes, 1%;

f) diferenças de remuneração em folhas de pagamento, sem declaração em GFIP, relativas aos segurados Antônio Alves Pereira e Célia Antunes Oliveira.

Foram constituídos, ainda, AIOA (CFL 30, 34, 59 e 68), envolvendo as citadas verbas (alimentação, diárias, auxílios de viagem, custeios estatutários e verbas de representação) e, especificamente, em relação ao CFL 68, também, diferenças de alíquotas SAT/RAT.

A Contribuinte apresentou Impugnação com os seguintes argumentos, em breve síntese:

I – Preliminares:

a) diferenças de matrícula da fiscal autuante;

b) imunidade tributária, por se tratar de entidade sindical (art. 150, VI, "c", CF/88);

II - imotivada cobrança de diferença alíquota RAT - assinala que seu CNAE tem risco de 1%, acusando ausência de perigo ou ameaça à integridade física dos segurados que justifique enquadramento maior que 1%. Alega inconstitucionalidade e ilegalidade do decreto nº 6.042/2007.

III - alimentação - sem contrapartida, desvinculada da natureza salarial.

IV – remunerações de folhas de pagamento não declaradas em GFIP - envolvem apenas 2 segurados, cf. anexo VII do fisco: Antônio Alves Pereira e Célia Antunes Oliveira. Diz que suas remunerações foram informadas corretamente nas GFIP, consoante documentos de fls. 592/661 e que houve equívoco do Fisco.

V - diárias:

a) os pagamentos foram destinados ao custeio de despesas com transporte e alimentação de delegados da CNTC, convocados para reuniões do Conselho de Representantes, que têm seus vínculos de origem às empresas/entidades de seus respectivos estados. Além disto, são proibidos de receber remuneração, por força do art. 521, b, da CLT.

b) os valores pagos a Sebastião Donizeti Machado são ajuda para transporte e alimentação de segurado vinculado ao Sind. de Empregados do Comércio do Estado de Goiás, cedido, graciosamente, a CNTC.

VI - custeio estatutário - não há contraprestação de serviços, mas dispêndio com o desempenho de mandato, por líder sindical, em defesa de interesse de categoria profissional.

VII - verba de representação - custeio de despesas de diretores e membros do Conselho de Representantes, no exercício de seus mandatos.

VIII - bitributação - não foram deduzidas as contribuições sociais já descontadas dos segurados em suas fontes pagadoras de origem. Anexa declarações de alguns segurados e se compromete a juntar outras.

IX - pedido de cancelamento da RFFP.

Houve diligência para que se esclarecesse o seguinte:

I - a dúvida suscitada quanto à matrícula fiscal;

II - alimentação - se os valores lançados correspondem, de fato, ao fornecimento de alimentação "in natura" ou a valores pagos aos segurados;

III - Folha de pagamento X GFIP - juntar ao feito os documentos de onde foram extraídos os valores elencados no anexo VII, que deram origem ao levantamento FP, tendo em conta serem superiores àqueles assinalados nas provas juntadas pela impugnante (fls. 592/661).

IV - bitributação - diz que parte dos segurados já sofreram arrecadações de contribuições sociais em outras empresas, alguns pelo teto, devendo-se proceder às deduções no presente crédito. Traz, como prova, as declarações de fls. 662/681.

Em resposta, a Fiscalização informou que:

I – trata-se da mesma auditora fiscal, dado que as duas matrículas a ela se referem;

II - no tocante à alimentação, foi a mesma concedida *in natura* e as bases de cálculo correspondem às importâncias despendidas pela empresa por obreiro beneficiado.

III - as diferenças do levantamento FP X GFIP são relativas aos segurados Antônio Alves Pereira e Célia Antunes Oliveira, os quais receberam, simultaneamente, remuneração pelo exercício de dois cargos. A Fiscalização elaborou quadro com as diferenças apuradas, que constituíram as bases de cálculo para o referido lançamento.

IV - no tocante ao lançamento das contribuições sociais descontadas dos segurados, diante das declarações trazidas pela Impugnante sobre os descontos em outras empresas, elaborou quadro retificador.

Destaca que não considerou, dentre as declarações trazidas pela Impugnante, somente as relativas a: a) José Francisco de Jesus Pantoja Pereira, porque não estava assinada pela empresa; b) Antônio Alves Pereira; José Mariano Barbosa de Sales; Maria de Fátima Montandon Gonçalves e Célia Antunes Oliveira, dado que não foram objeto de levantamento fiscal de contribuição social descontada de segurados.

Cientificada do resultado da diligência, a Contribuinte apresentou aditivo de impugnação, em 30/12/2015, reiterando suas argumentações iniciais, requerendo, ainda, que:

I - sejam deduzidas as contribuições sociais do segurado José Francisco de Jesus Pantoja, sofridas junto a seu órgão de origem, fazendo anexar nova declaração devidamente assinada pela empresa responsável pela retenção e recolhimento do referido tributo;

II - redução das multas de obrigações acessórias aplicadas, tendo em conta as retificações no lançamento do principal, propostas pelo Fisco;

III - exclusão das exações relativas ao auxílio alimentação, já que concedido *in natura*;

IV - inexistência das divergências do levantamento FP X GFIP - salienta erro, na folha de pagamento MANAD, nos códigos dos segurados Antônio Alves Pereira (000051) e Célia Antunes de Oliveira (000043), que são idênticos, respectivamente, aos de Juracy Martins dos Santos e

Expedito Domingos Bezerra, diretores da instituição, o que gerou, segundo informa, indevidamente, as diferenças consideradas pelo Fisco como sendo relativas aos dois primeiros segurados. Neste sentido, anexou folhas de pagamento da diretoria, assinalando a correspondência com os valores apurados pelo fisco, em cada competência.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil Julgamento no Recife (PE) julgou procedente em parte a Impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

DIÁRIAS. LIMITE. EXCESSO. TRIBUTAÇÃO.

Por expressa disposição legal, não de ser tributados, para fins previdenciários, os valores integrais de diárias, quando estas excedam 50% da remuneração auferida por seu beneficiário.

CUSTEIO ESTATUTÁRIO. VERBAS DE REPRESENTAÇÃO. REMUNERAÇÃO.

Valores pagos, com habitualidade, a segurados a serviço da empresa, a título de custeio estatutário e verbas de representação, sem comprovação de gastos, caracterizam remuneração, passível de incidência de contribuições sociais.

RAT/SAT. ALÍQUOTA. ENQUADRAMENTO.

O rol de atividades, constante do Regulamento da Previdência Social, para fins de fixação de alíquota destinada ao custeio do RAT/SAT, reflete mero enquadramento das atuações econômicas dos contribuintes, conforme o risco ambiental do trabalho, não inovando a ordem jurídica, dado que os elementos essenciais da exação estão na própria lei de custeio da Previdência Social, que, inclusive, confere ao Executivo competência para estabelecer o enquadramento das atividades econômicas, em razão do maior ou do menor risco laboral.

SEGURADOS. CONTRIBUIÇÃO. DESCONTO. DEDUÇÃO.

É de se retificar o crédito tributário constituído, quando comprovado haver ocorrido retenção de contribuição social do segurado em outra empresa, a fim de se respeitar o limite aplicável ao referido tributo.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

A jurisprudência dos tribunais superiores pátrios já reconheceu que a alimentação, quando concedida *in natura* aos obreiros, tem caráter indenizatório, não incidindo contribuições sociais sobre referidas rubricas, havendo, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o entendimento de que os créditos constituídos sobre mencionados valores devem ser retificados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão de primeira instância excluiu dos AI 37.339.661-9 (patronal) e 37.339.663-5 (terceiros) o levantamento "AL - Auxílio Alimentação", assim como retificou o levantamento "CC

- Contribuição Contribuinte Individual" do AI 37.339.662-7 (segurados), conforme tabela constante do voto (fls. 902/903).

Cientificada da decisão da DRJ em 06/06/2016, por via postal (fl. 966), a Contribuinte apresentou, em 24/06/2016, por meio de seu representante legal, o Recurso Voluntário de fls. 969/1.022, com os seguintes argumentos, em síntese:

DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE RAT

1. As atividades praticadas pela maior parte dos segurados não se classificam entre aquelas que representam algum tipo de perigo ou ameaça à integridade física dos trabalhadores, capaz de enquadrá-la nos riscos médio ou grave.
2. A maioria dos empregados atua em atividades de escritório ou relacionadas à atividade de hotelaria na recepção e hospedagem de sindicalistas, comerciários e participantes de eventos, cujo risco é mínimo.
3. Não se pode desconsiderar a competência e autoridade da Secretaria de Inspeção do Trabalho, do MTE, que estabeleceu o grau de risco mínimo para atividades de organizações sindicais, conforme Portaria nº 76, de 21/011/2008 (D.O.U de 25/11/2008).
4. Estabelece o Regulamento da Previdência Social que o cálculo da contribuição (GILRAT) ocorre em função da atividade preponderante, que é considerada levando em conta o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.
5. O STJ manifestou o mesmo entendimento de que o grau de risco será determinado pela atividade preponderante e não pela atividade registrada como CNAE principal.
6. Após a Impugnação, foram publicadas importantes decisões nesse sentido, tais como o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 e Soluções de Consulta da Receita Federal (SC Cosit nº 179/2015 e SC DISIT/SRRF06 nº 6.020/2016).
7. A IN RFB nº 971/2009 foi adequada ao Ato Declaratório nº 11, de 2011, que prescreve a atividade preponderante é a que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.
8. A majoração da alíquota pelo Decreto nº 6.042/2007, de 1% para 3%, violou diversos princípios constitucionais (legalidade tributária, publicidade, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade).

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO

9. Os créditos lançados a esse título foram excluídos pela decisão da DRJ.

FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP

10. Houve equívoco da Fiscalização, pois os segurados Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira não receberam as remunerações do Anexo VII, sendo que os valores efetivamente recebidos constam das folhas de pagamento e das GFIPs anexadas à Manifestação de Inconformidade.
11. Foi utilizada a mesma numeração para alguns empregados e diretores, por inconsistência no sistema da empresa. Essa repetição do número do cadastro para identificar duas pessoas diferentes levou a Fiscalização a considerar que a remuneração paga aos diretores teria sido paga aos empregados também.
12. Observa-se que Célia Antunes Oliveira e Juracy Martins dos Santos possuíam o mesmo número de cadastro (000051) e Antônio Alves Pereira e Expedito Domingos Bezerra possuíam também o mesmo número cadastral (000043).
13. No Anexo XI foram discriminados os valores pagos aos diretores Expedito Domingos Bezerra e Juracy Martins dos Santos, que serviram de base para o lançamento identificado como “Verba de Representação”.
14. No Anexo VII foram discriminados os valores que teriam sido pagos aos trabalhadores Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, que serviram de base para o lançamento intitulado “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”.
15. A simples comparação é suficiente para se concluir que os valores são exatamente os mesmos.

DIÁRIAS

16. No Levantamento “DA – Pagamento de Diárias a Beneficiários Sem Vínculo Com Entidade”, estão incluídos os segurados Expedito Domingos Bezerra e Juracy Martins dos Santos, diretores cujos nomes foram incluídos no levantamento “VR - Verba de Representação”, ou seja, seus vínculos eram de conhecimento da Fiscalização.
17. A finalidade das diárias era a cobertura de despesas com transporte e alimentação de delegado sindical para participar de reuniões na CNTC, não possuindo natureza remuneratória.
18. Em duas competências, o crédito foi lançado em valores superiores:
 - 01/2008: foram pagas 21 diárias de R\$ 700,00, totalizando R\$ 14.700,00. No DD – Discriminativo do Débito, a base de cálculo considerada foi R\$ 15.400,00.
 - 12/2008: foram pagas 31 diárias de R\$ 830,00, totalizando R\$ 25.730,00. No DD – Discriminativo do Débito, a base de cálculo considerada foi R\$ 26.560,00.

19. As diárias pagas são de baixos valores, o que certamente as enquadrariam em percentual inferior a 50% da remuneração que percebem em suas empresas/entidades de origem.
20. Os pagamentos de despesas com deslocamento dos delegados no cumprimento de seus mandatos não significam acréscimo patrimonial, pois eles permanecem vinculados às suas empresas/entidades de origem.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SEBASTIÃO DONIZETI MACHADO

21. O segurado é registrado como empregado no Sindicato dos Empregados do Comércio do Estado de Goiás, entidade vinculada à CNTC, no qual é mantido o seu vínculo empregatício.
22. A cessão é feita a título gracioso, que não desconta dos salários os dias em que ocorreram os deslocamentos a Brasília. Os valores são pagos em função do desconforto do deslocamento, ajuda para transporte e alimentação.

CUSTEIO ESTATUTÁRIO

23. Trata-se de custeio das despesas do Presidente, Secretário e Tesoureiro, incluindo medicamentos, vestuário, alimentação, transporte e outras despesas compatíveis com a representatividade dos cargos.
24. Não existe uma contraprestação de serviços, mas o exercício de um mandato em defesa de interesses, em nível nacional, de toda uma categoria profissional.

VERBA DE REPRESENTAÇÃO

25. A verba de representação é destinada exclusivamente ao exercício do mandato, não configurando vínculo empregatício, nem verba salarial ou contraprestação por serviços prestados na condição de contribuintes individuais.
26. Deve-se aos gastos extraordinários que o dirigente passou a ter em função do exercício do mandato sindical: participação em almoços, jantares e solenidades, vestuário, transporte, moradia, telefones etc.

Auto de Infração 37.339.662-7 – contribuições dos segurados

27. As razões que sustentam o recurso contra as contribuições patronais são as mesmas invocadas contra esses lançamentos, exceto o lançamento “Diferença de Alíquota de RAT”.
28. Ainda que fossem procedentes os lançamentos a cargo dos segurados, deveriam ser deduzidas as contribuições que já foram descontadas em suas fontes pagadoras de origem.

29. As contribuições foram lançadas sumariamente, sem que fossem solicitados os comprovantes. Foram anexadas à Impugnação as declarações de diversos segurados.

Auto de Infração 37.339.663-5 – contribuições de terceiros

30. As razões que sustentam o recurso contra as contribuições patronais são as mesmas invocadas contra esses lançamentos.

Autos de Infração – obrigações acessórias

31. Sendo esses decorrentes das obrigações principais, forçosa é a decretação da improcedência desses autos também, pelas mesmas razões.

Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP

32. Deve ser cancelada a referida Representação, uma vez que improcedentes os lançamentos fiscais.

33. Ao contrário do que afirma a decisão recorrida, a emissão da RFFP foi confirmada.

Cita decisões judiciais.

Ao final, requer:

- a. Sejam julgadas improcedentes as contribuições lançadas nos Autos de Infração nºs 37.339.661-9, 37.339.662-7 e 37.339.663-5;
- b. Sejam canceladas as multas impostas pelos Autos de Infração nºs 37.339.664-3, 37.339.666-0 e 37.339.667-8;
- c. Seja cancelada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Consta, ainda, às fls. 1.145/1.198, cópia do mesmo Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento fiscal referente às contribuições previdenciárias (patronal, segurados e terceiros), incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, no período de 01/2007 a 12/2008.

- DEBCAD 37.339.661-9: Contribuição da empresa e GILRAT
- DEBCAD 37.339.662-7: Contribuição dos segurados
- DEBCAD 37.339.663-5: Contribuição de terceiros

Consoante relatório fiscal, as referidas contribuições sociais não foram informadas em GFIP e correspondem a:

- a) auxílio alimentação (01/2007 a 11/2008), concedida sem inscrição no PAT;
- b) diárias excedentes a 50% da remuneração (diretores) e auxílios de viagem, sem demonstração de gastos;
- c) custeios estatutários, pagos aos secretários e presidente da CNTC;
- d) verbas de representação, pagas a diretores.
- e) diferença de alíquota de SAT/RAT (a partir de 06/2007), correspondente a 2%, dado que, pelo CNAE da empresa, sua alíquota final é 3% e ela apenas declarou 1% nas GFIPs correspondentes.
- f) diferenças de remuneração em folhas de pagamento, sem declaração em GFIP, relativas aos segurados Antônio Alves Pereira e Célia Antunes Oliveira.

Foram constituídos, ainda, os seguintes autos de infração de obrigações acessórias (AIOA), envolvendo as citadas verbas (alimentação, diárias, auxílios de viagem, custeios estatutários e verbas de representação) e, especificamente, em relação ao CFL 68, também, diferenças de alíquotas SAT/RAT.

- DEBCAD 37.339.664-3 – CFL 30: Deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço
- DEBCAD 37.339.665-1 – CFL 34: Deixar a empresa de 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
- DEBCAD 37.339.666-0 – CFL 59: Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço e/ou dos segurados contribuintes individuais
- DEBCAD 37.339.667-8— CFL 68: Apresentar a empresa Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

As matérias contestadas serão tratadas na ordem quem que foram apresentadas no Recurso Voluntário.

DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE RAT

Foi lançada a diferença de alíquota de SAT/RAT (a partir de 06/2007), correspondente a 2%, dado que, pelo CNAE da empresa, sua alíquota final é 3% e ela apenas declarou 1% nas GFIPs correspondentes.

Sustenta a Recorrente que as atividades praticadas pela maior parte dos segurados não se classificam entre aquelas que representam algum tipo de perigo ou ameaça à integridade física dos trabalhadores, capaz de enquadrá-la nos riscos médio ou grave.

Afirma que a maioria dos empregados atua em atividades de escritório ou relacionadas à atividade de hotelaria na recepção e hospedagem de sindicalistas, comerciários e participantes de eventos, cujo risco é mínimo.

Aduz que a Secretaria de Inspeção do Trabalho, do MTE, estabeleceu o grau de risco mínimo para atividades de organizações sindicais, conforme Portaria nº 76, de 21/11/2008 (D.O.U de 25/11/2008).

Argui que o STJ manifestou o entendimento de que o grau de risco será determinado pela atividade preponderante e não pela atividade registrada como CNAE principal.

Informa que, após a Impugnação, foram publicadas importantes decisões nesse sentido, tais como o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 e Soluções de Consulta da Receita Federal (SC Cosit nº 179/2015 e SC DISIT/SRRF06 nº 6.020/2016).

Pondera que a IN RFB nº 971/2009 foi adequada ao Ato Declaratório nº 11, de 2011, que prescreve a atividade preponderante é a que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Defende que a majoração da alíquota pelo Decreto nº 6.042/2007, de 1% para 3%, violou diversos princípios constitucionais (legalidade tributária, publicidade, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade).

Quanto às alegações de violação a princípios constitucionais, elas não são oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme estipula a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade, legalidade ou outros aspectos de sua validade.

Com a edição do Decreto nº 6.042/2007, que deu nova redação ao anexo V, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado, originariamente, pelo Decreto nº 3.048/99, o

referido CNAE (9420-100 - Atividades de Organizações Sindicais) passou, a partir de 06/2007, a ter a alíquota de SAT/RAT correspondente a 3%.

De acordo com as disposições constantes especificamente nos parágrafos §§ 3º a 5º do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, verifica-se ser de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco, constante no Anexo V, para fins de recolhimento da contribuição ao RAT, de acordo com a sua atividade econômica preponderante em cada estabelecimento que tenha número de CNPJ, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

SÚMULA Nº 351

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Por sua vez, uma vez constatado erro no autoenquadramento, o § 6º do referido artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, assim estabelece:

[...]

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

O CNAE (Classificação Nacional da Atividade Econômica) preponderante é a atividade na qual o empregador tem mais empregados atuando no mês no estabelecimento na atividade-fim.

Para as empresas que só têm uma atividade cadastrada, o CNAE preponderante sempre será a atividade cadastrada como CNAE Principal, que consta no cadastro do CNPJ. Se o empregador, além da atividade principal, executar outra atividade, deverá verificar mensalmente a quantidade de trabalhadores na atividade fim indicada e alterar a CNAE Preponderante, se for o caso.

Os mencionados Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 e as Soluções de Consulta da Receita Federal (SC Cosit nº 179/2015 e SC DISIT/SRRF06 nº 6.020/2016) apenas reforçam o acima descrito, de que a alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. Também dispõem que a atividade econômica preponderante deve ser identificada a partir da Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, constante no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 dispõe no mesmo sentido acima.

No presente caso, a Recorrente não logrou comprovar que a atividade preponderante dos seus estabelecimentos é diversa daquela estabelecida no seu CNAE e prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, que passou a vigorar a partir de junho de 2007.

Acerca dos requisitos da impugnação, assim dispõe o 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Cabe destacar que é regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Nesse caso, a recorrente apenas alegou, mas não logrou provar e, segundo brocardo jurídico por demais conhecido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

Portanto, diante da ausência de comprovação pela Recorrente acerca da atividade preponderante alegada, não merece reparo a decisão recorrida.

Quanto à alegação de que a Secretaria de Inspeção do Trabalho, do MTE, estabeleceu o grau de risco mínimo para atividades de organizações sindicais, conforme Portaria nº 76, de 21/11/2008, também não lhe cabe razão, uma vez que a referida portaria dispõe sobre o grau de risco para fins de dimensionamento do SESMT - Serviço Especializado em Engenharia de Segurança e em Medicina do Trabalho – não podendo se sobrepor ao disposto no Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), que trata inclusive da arrecadação das contribuições previdenciárias.

FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP

Afirma a Recorrente que houve equívoco da Fiscalização, pois os segurados Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira não receberam as remunerações do Anexo VII, sendo que os

valores efetivamente recebidos constam das folhas de pagamento e das GFIPs anexadas à Manifestação de Inconformidade.

Argumenta que foi utilizada a mesma numeração para alguns empregados e diretores, por inconsistência no sistema da empresa, sendo que essa repetição do número do cadastro para identificar duas pessoas diferentes levou a Fiscalização a considerar que a remuneração paga aos diretores teria sido paga aos empregados também.

Sustenta que os valores são exatamente os mesmos, o que é simples de concluir mediante a simples comparação entre os valores pagos aos diretores Expedito Domingos Bezerra e Juracy Martins dos Santos, que serviram de base para o lançamento identificado como “Verba de Representação”, e os valores que teriam sido pagos aos trabalhadores Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, que serviram de base para o lançamento intitulado “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”.

Destaca que Célia Antunes Oliveira e Juracy Martins dos Santos possuíam o mesmo número de cadastro (000051) e Antônio Alves Pereira e Expedito Domingos Bezerra possuíam também o mesmo número cadastral (000043).

Nesse ponto, a Recorrente tem razão.

Analizando as provas que constam dos autos, constata-se que, de fato, os valores pagos aos diretores Expedito Domingos Bezerra e Juracy Martins dos Santos, que serviram de base para o lançamento identificado como “Verba de Representação”, são exatamente os mesmos pagos aos empregados Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, que basearam o lançamento intitulado “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”, em virtude de erro no cadastro, com matrículas duplicadas.

Portanto, devem ser excluídos da tributação os valores referentes aos pagamentos efetuados a Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, no lançamento “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”.

DIÁRIAS

Segundo a Recorrente, a finalidade das diárias era a cobertura de despesas com transporte e alimentação de delegados sindicais para participarem de reuniões na CNTC, não possuindo natureza remuneratória.

Afirma que, em duas competências, o crédito foi lançado em valores superiores:

- 01/2008: foram pagas 21 diárias de R\$ 700,00, totalizando R\$ 14.700,00. No DD – Discriminativo do Débito, a base de cálculo considerada foi R\$ 15.400,00.
- 12/2008: foram pagas 31 diárias de R\$ 830,00, totalizando R\$ 25.730,00. No DD – Discriminativo do Débito, a base de cálculo considerada foi R\$ 26.560,00.

Argui que as diárias pagas são de baixos valores, o que certamente as enquadrariam em percentual inferior a 50% da remuneração que percebem em suas empresas/entidades de origem.

Aduz que os pagamentos de despesas com deslocamento dos delegados no cumprimento de seus mandatos não significam acréscimo patrimonial, pois eles permanecem vinculados às suas empresas/entidades de origem.

Em sua Impugnação, não houve nenhuma contestação de valor, mas apenas alegações sobre a não incidência de contribuições sobre essas verbas. Assim, as arguições do Recurso Voluntário sobre erros da base de cálculo não serão aqui apreciadas, pois se trata de matéria não impugnada, a qual não faz parte do litígio, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).*

Quanto ao mérito da incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de diárias, não há reparo a fazer na decisão recorrida.

Assim dispõe a legislação:

Lei nº 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

A Fiscalização elaborou as planilhas (Anexos VIII – fl. 200; e IX – fls. 231/233), nas quais estão discriminados os valores recebidos de diárias excedentes a 50% da remuneração de cada trabalhador, assim como anexou os documentos comprobatórios dos pagamentos.

Portanto, deve ser mantida a decisão de primeira instância nessa matéria.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SEBASTIÃO DONIZETI MACHADO

O Recorrente assevera que o segurado é registrado como empregado no Sindicato dos Empregados do Comércio do Estado de Goiás, entidade vinculada à CNTC, no qual é mantido o seu vínculo empregatício. A cessão é feita a título gracioso, que não desconta dos salários os dias em que ocorreram os deslocamentos a Brasília. Os valores são pagos em função do desconforto do deslocamento, ajuda para transporte e alimentação.

Assim estabelece a Lei nº 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Conforme decidiu a DRJ, os valores pagos enquadram-se nos ganhos remuneratórios que compõem os salários de contribuição, pois não há provas nos autos que tais valores foram utilizados para transporte e alimentação, além do que as despesas suportadas pela Recorrente ocorreram em decorrência de serviços prestados pelo trabalhador para ela mesma.

Mantém-se, portanto, a decisão recorrida nesse ponto.

CUSTEIO ESTATUTÁRIO E VERBA DE REPRESENTAÇÃO

As alegações da Recorrente são no sentido de que se trata de custeio das despesas do Presidente, Secretário e Tesoureiro, incluindo medicamentos, vestuário, alimentação, transporte e outras despesas compatíveis com a representatividade dos cargos, não existindo uma contraprestação de serviços, mas o exercício de um mandato em defesa de interesses, em nível nacional, de toda uma categoria profissional.

Defende que a verba de representação é destinada exclusivamente ao exercício do mandato, não configurando vínculo empregatício, nem verba salarial ou contraprestação por serviços prestados na condição de contribuintes individuais.

Afirma que se deve aos gastos extraordinários que o dirigente passou a ter em função do exercício do mandato sindical: participação em almoços, jantares e solenidades, vestuário, transporte, moradia, telefones etc.

Aqui, também não lhe cabe razão.

Não consta dos autos nenhuma comprovação de que os referidos gastos possuíam caráter de reembolso por despesas efetuadas, de modo que possuem natureza remuneratória, enquadrando-se no conceito de salário de contribuição, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS

As razões que sustentam o recurso contra as contribuições patronais são as mesmas invocadas contra esses lançamentos, exceto o lançamento “Diferença de Alíquota de RAT”.

Assim, devem ser mantidas as conclusões deste voto relativas às contribuições patronais.

Alega que, ainda que fossem procedentes os lançamentos a cargo dos segurados, deveriam ser deduzidas as contribuições que já foram descontadas em suas fontes pagadoras de origem.

Afirma que as contribuições foram lançadas sumariamente, sem que fossem solicitados os comprovantes, e que foram anexadas à Impugnação as declarações de diversos segurados.

A decisão recorrida acolheu parcialmente os argumentos da Contribuinte fiscalizada, tendo recusado as suas alegações apenas em relação aos segurados Antônio Alves Pereira; José Mariano Barbosa de Sales; Maria de Fátima Montandon Gonçalves e Célia Antunes Oliveira, em virtude de não terem sido objeto do lançamento fiscal.

Observa-se, portanto, que não há mais litígio quanto à exclusão de segurados, uma vez que aqueles relacionados no seu recurso, cujas declarações foram apresentadas junto à Impugnação, já foram excluídos do lançamento pela Fiscalização, conforme Informação Fiscal em resposta à diligência (fl. 693).

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

Sustenta as mesmas razões do recurso contra as contribuições patronais.

Desse modo, aqui devem ser mantidas as conclusões deste voto relativas às contribuições patronais.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Segundo a Recorrente, sendo as obrigações acessórias decorrentes das obrigações principais, forçosa é a decretação da improcedência desses autos também, pelas mesmas razões.

Inicialmente, cabe destacar que o recurso é desprovido de argumentos específicos de defesa sobre a lavratura dos autos de infração relativos às obrigações acessórias, limitando-se a contestar o lançamento fiscal das obrigações principais.

CFL-30: Deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso I, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 225, inciso I e §9º, tendo em vista que a empresa não incluiu em suas folhas de pagamento a remuneração paga a segurados, conforme auto de infração de obrigação principal.

As exclusões efetuadas pela decisão recorrida e por este voto do crédito tributário da obrigação principal não tem efeitos sobre essa multa, pois seu valor é fixo e independe do montante do crédito tributário principal.

Assim, a multa aplicada deve ser mantida.

CFL-34 – Deixar a empresa de 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.

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso II, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 225, inciso II e parágrafos.

As exclusões efetuadas pela decisão recorrida e por este voto do crédito tributário da obrigação principal não tem efeitos sobre essa multa, pois seu valor é fixo e independe do montante do crédito tributário principal.

Assim, a multa aplicada deve ser mantida.

CFL-59 – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e dos Contribuintes individuais a seu serviço.

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 30, inciso I, “a”, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 216, inciso I, “a”.

As exclusões efetuadas pela decisão recorrida e por este voto do crédito tributário da obrigação principal não tem efeitos sobre essa multa, pois seu valor é fixo e independe do montante do crédito tributário principal.

Assim, a multa aplicada deve ser mantida.

CFL-68 – Apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, §5º, combinado com o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, artigo 225, inciso IV e § 4º.

Em se tratando de obrigação previdenciária acessória vinculada à obrigação principal, por consequência lógica, o resultado do julgamento da obrigação acessória deve seguir a mesma sorte da obrigação principal.

Assim, as exclusões do crédito tributário da obrigação principal efetuadas pela decisão recorrida e por este voto produzem efeitos, devendo serem deduzidos os valores lançados referentes aos pagamentos efetuados a Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, no lançamento “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”, além dos valores excluídos pela DRJ.

Ademais, diante do novo posicionamento do CARF, com a revogação da Súmula nº 119 e a edição da Súmula nº 196, deve ser aplicada a retroatividade benigna nos termos desta última, abaixo transcrita.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da

Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Portanto, no presente caso, deve ser aplicado o entendimento acima sumulado.

DECISÕES JUDICIAIS

O Recorrente cita diversas decisões judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Sobre a questão da Representação Fiscal para Fins Penais, esta Turma de Julgamento está impedida de se manifestar, em razão da Súmula CARF nº 28, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Registre-se, entretanto, que a Representação Fiscal Para Fins Penais somente será enviada ao Ministério Público Federal se o contribuinte não adimplir com sua obrigação tributária, conforme previsto no art. 15 da Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário na parte relativa à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, por dar-lhe provimento parcial para: i) excluir da base de cálculo os valores lançados referentes aos pagamentos efetuados a Antônio Alves Pereira e Celia Antunes Oliveira, no lançamento “Folha de Pagamento Não Declarada em GFIP”; ii) aplicar os reflexos das obrigações principais no cálculo da multa CFL-68; e iii) determinar a aplicação da retroatividade benigna no cálculo das multas, conforme Súmula CARF Nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa