



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.727761/2014-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.792 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VIPSERV GESTÃO EMPRESARIAL E CONSTRUÇÕES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

COMPENSAÇÃO. LEIS 8.383/1991 E 8.212/1991. ARTS. 170 E 170-A DO CTN.

A compensação realizada com base na Lei 8.383/1991 ou na Lei 8.212/1991 deve observar as normas gerais estabelecidas pelos artigos 170 e 170-A do CTN.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o arrolamento dos sócios-administradores no polo passivo.

FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO - FAP. ALÍQUOTA. INCORREÇÃO. DIFERENÇA. LANÇAMENTO.

É procedente o lançamento que vise à cobrança da diferença de contribuição previdenciária resultante da aplicação da alíquota do FAP em percentual menor que o divulgado pela Previdência Social.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e nº Código Tributário Nacional - CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da

multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Data do fato gerador: 29/09/2014

MULTA POR INFRAÇÃO. ENTREGA DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA. CFL 38.

Constitui infração a empresa deixar de apresentar os documentos devidamente solicitados pela fiscalização.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CANCELAMENTO DO ARROLAMENTO DE BENS. INCOMPETÊNCIA.

Enunciado Súmula CARF nº 109

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. INCOMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Enunciado Súmula CARF nº 2.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Enunciado Súmula CARF nº 163.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto às matérias alheias à competência do CARF, nos termos do voto do relator. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 06-53.535 - 5ª Turma da DRJ/CTA de 17 de novembro de 2015 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

### Relatório Fiscal (fls 23/37)

O procedimento fiscal abrangeu o período de 01/2012 a 12/2012 e teve início em 19/09/2014, com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) nº 0510100.2014.00566 que culminou com lavratura de auto de infração em 29/09/2014.

Durante a auditoria, foram analisados o contrato social da empresa e suas alterações, bem como os arquivos GFIPWEB de 2012, emitidos através do Sistema Corporativo da Receita Federal do Brasil. Um dos primeiros desafios encontrados foi a não localização da empresa em seu endereço cadastral, o que impossibilitou a comunicação presencial e a obtenção de esclarecimentos sobre as compensações realizadas. A cientificação do início do procedimento fiscal foi feita por edital, publicado nas dependências do Edifício Sede da Receita Federal do Brasil em Salvador, e por comunicação postal que resultou em Aviso de Recebimento (AR) frustrado, conforme o Decreto n. 70.235/72, art. 23.

A análise da documentação verificada revelou uma série de infrações. Primeiramente, constatou-se que a empresa declarou nas GFIPs das competências de 01/2012 a 12/2012 e no 13º salário de 2012 uma alíquota de RAT ajustado de 1,80%, quando, de fato, deveria ter aplicado 3%, resultante da multiplicação do FAP (Fator Acidentário de Prevenção) de 1% pelo GILRAT com alíquota de 3%. Essa diferença gerou contribuições previdenciárias a menor.

Em segundo lugar, foram identificadas compensações indevidas de contribuições previdenciárias nas GFIPs referentes às competências de 01 a 05/2012, 08 a 11/2012 e 13/2012, as quais não possuíam o respectivo suporte legal. O valor glosado correspondeu exatamente ao valor compensado, corrigido pelos índices legais. A Lei nº 8.212/1991, artigo 89, parágrafos 9º e 10º, fundamentou a exigência desses valores com acréscimos moratórios e a aplicação de multa isolada, respectivamente.

Além disso, a não localização da empresa e a comprovação de falsidade na declaração em GFIP, caracterizando sonegação e fraude conforme os artigos 71 e 72 da Lei

4.502/1964, e a presunção de dissolução irregular conforme Súmula 435 do STJ, resultaram na qualificação da multa.

Especificamente, a fiscalização aplicou multas de ofício com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que prevê 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição em casos de falta de pagamento, recolhimento, declaração ou declaração inexata.

No caso da compensação indevida, comprovada a falsidade da declaração, a multa isolada foi aplicada em dobro, totalizando 150%, conforme o artigo 89, parágrafo 10º, da Lei 8.212/91 combinado com o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Essa qualificação para 150% foi justificada pelo fato de a empresa não ter sido localizada, evidenciando um intuito de fraudar a legislação.

Por fim, a auditoria constatou o descumprimento de obrigações acessórias, notadamente a não apresentação de documentos solicitados durante o procedimento fiscal, em infração ao artigo 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei 8.212/91. Esta omissão resultou na aplicação de uma penalidade de R\$ 18.128,43, com base nos artigos 92, 283, II, “j” e 373 do Regulamento da Previdência Social.

Em virtude das infrações e da dissolução irregular da empresa, os sócios administradores Renato Barreto Martinez e Luciana Pinho Quaresma foram considerados solidariamente responsáveis pelos débitos, conforme o artigo 135 do Código Tributário Nacional, uma vez que as ações que geraram as infrações foram praticadas com excesso de poderes ou em infração à lei.

A fiscalização resultou na constituição de débitos formalizados em diferentes Autos de Infração (AI):

- AI Debcad nº 51.065.955-1: Notificação para recolher R\$ 211.294,50 referente à diferença de RAT/FAP não declarada.
- AI Debcad nº 51.065.956-0: Notificação para recolher R\$ 674.617,70 referente à glosa de compensação indevida, sem suporte legal.
- AI Debcad nº 51.065.957-8: Notificação para recolher R\$ 732.81,48 referente à multa de 150% sobre o valor da compensação indevida.
- AI Debcad nº 51.065.958-6: Multa de R\$ 18.128,43 pelo descumprimento das obrigações acessórias, especificamente a não apresentação de documentos solicitados.

Como desdobramento da auditoria, foi formalizado o Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), em função da ocorrência, em tese, de crime de Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, Inciso I, do Código Penal) e Falsificação de documento (art. 297, Inciso I, do Código Penal), devido à declaração de informações falsas nas GFIPs. Adicionalmente, dado que a soma dos créditos tributários de responsabilidade do sujeito passivo excedia simultaneamente 30% de seu patrimônio conhecido e o valor de R\$ 2.000.000,00, foi

emitido o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (TAB), conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.171/2011. Anexos ao Auto de Infração, além do presente Relatório Fiscal, encontram-se relatórios como o Demonstrativo de Débito (DD), Relatório de Lançamento (RL), Relatório de Débitos Apropriados (RDA), Fundamentos Legais do Débito (FLD) e o Relatório de Vínculos.

### **Impugnação (fls 102/153)**

Inconformado o Sujeito Passivo, juntamente com os seus sócios, apresentou impugnação em 06/11/2014, na qual apresentou como principal argumento a inexistência de infração tributária por parte da RECORRENTE, bem como de seus sócios, buscando a anulação das cobranças e penalidades impostas pela fiscalização.

Inicialmente, sustentou-se que a compensação das contribuições previdenciárias, objeto da autuação, foi realizada com base em decisões judiciais que garantiam o direito ao contribuinte, notadamente os mandados de segurança nº 16949-79.2010.4.01.3300 e 45350-88.2010.4.01.3300. De acordo com a defesa, a compensação tributária se deu no regime de lançamento por homologação, conforme previsto no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, o que afastaria qualquer alegação de irregularidade, uma vez que a fiscalização tem o poder de homologar ou não os créditos, sem que isso implique infração à legislação vigente.

Outro ponto central da impugnação foi a ausência de responsabilidade tributária dos sócios da empresa, refutando a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN). A defesa argumentou que não houve prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto que justificasse a atribuição de responsabilidade pessoal. Além disso, apontou a falta de individualização dos atos imputados aos sócios, sustentando que a fiscalização não demonstrou de forma clara e objetiva quais condutas específicas teriam levado à suposta infração, violando assim os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

Ademais, contestou-se a exigência de contribuições previdenciárias sobre verbas que, por sua natureza, não deveriam ser incluídas na base de cálculo do tributo, como o salário-maternidade, o terço constitucional de férias, os primeiros quinze dias de afastamento por doença e o aviso prévio indenizado. Para embasar essa alegação, foram citadas diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que reconhecem a não incidência da contribuição previdenciária sobre essas verbas, tendo em vista que não representam remuneração por trabalho prestado. A defesa sustentou que a exigência fiscal desconsiderou o entendimento consolidado das cortes superiores, o que tornaria a cobrança indevida e contrária ao princípio da legalidade tributária, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), a defesa argumentou que sua instauração era prematura. A impugnação suspendia a exigibilidade do crédito tributário, e este somente poderia ser considerado definitivamente constituído após o encerramento do processo administrativo. Citou-se a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (STF), que estabelece a atipicidade do crime material contra a ordem tributária antes do lançamento

definitivo do tributo. Assim, solicitou-se que a RFFP permanecesse no âmbito da Receita Federal do Brasil até o esgotamento da via administrativa e a eventual constituição definitiva do crédito.

Diante desses argumentos, a impugnação concluiu pela nulidade do auto de infração, sustentando a ausência de fundamento legal para a cobrança imposta pela fiscalização. Requereu-se, portanto, o reconhecimento da legalidade das compensações realizadas, a exclusão dos sócios do polo passivo da obrigação tributária e a anulação das exigências fiscais relacionadas à cobrança indevida de contribuições previdenciárias. Além disso, pleiteou-se a desconstituição do termo de arrolamento de bens e direitos, sob o argumento de que este se baseava em exigências tributárias ilegais e arbitrárias.

### **Acórdão 1ª Instância (fls.358/379)**

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA.

Não se cogita em contraditório ou em amplo direito de defesa e nem em direito à produção de provas durante o procedimento de fiscalização, cuja natureza é inquisitória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

COMPENSAÇÃO. LEIS 8.383/1991 E 8.212/1991. ARTS. 170 E 170-A DO CTN.

A compensação realizada com base na Lei 8.383/1991 ou na Lei 8.212/1991 deve observar as normas gerais estabelecidas pelos artigos 170 e 170-A do CTN.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o arrolamento dos sócios-administradores no pólo passivo.

FATOR ACIDENTÁRIO PREVIDENCIÁRIO - FAP. ALÍQUOTA.

INCORREÇÃO. DIFERENÇA. LANÇAMENTO.

É procedente o lançamento que vise à cobrança da diferença de contribuição previdenciária resultante da aplicação da alíquota do FAP em percentual menor que o divulgado pela Previdência Social.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. MULTA ISOLADA. PERCENTUAL EM DOBRO.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e nº Código Tributário Nacional - CTN, e não comprovada a certeza e liquidez dos créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados, com o conseqüente lançamento de ofício das importâncias que deixaram de ser recolhidas.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/09/2014

MULTA POR INFRAÇÃO. ENTREGA DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA. CFL 38. Constitui infração a empresa deixar de apresentar os documentos devidamente solicitados pela fiscalização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Recurso Voluntário (fls.390/437)**

Irresignado o contribuinte e os responsáveis solidários arrolados interpuseram Recurso Voluntário conjunto em 11/01/2016 argumentando que a exigência fiscal se baseou em interpretação equivocada da legislação tributária e desconsiderou precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Fundamenta sua defesa na inconsistência das cobranças e penalidades, argumentando que a fiscalização desconsiderou preceitos legais e jurisprudenciais consolidados. A empresa destaca que os autos de infração e as multas aplicadas carecem de amparo legal e factual, resultando em uma autuação indevida e confiscatória.

A defesa argumenta, primeiramente, que não incide contribuição previdenciária patronal sobre verbas como os primeiros quinze dias de afastamento por doença ou acidente, o salário-maternidade e o terço constitucional de férias, incluindo as férias gozadas. Alega que esses pagamentos não configuram remuneração por serviços prestados, possuindo natureza indenizatória ou sendo benefícios previdenciários, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recurso repetitivo. Refuta, ademais, a cobrança de multa isolada, sustentando que não houve falsidade nas declarações prestadas, mas sim o exercício de um direito de compensação de créditos, independentemente de trânsito em julgado de ação judicial, e que a aplicação da penalidade de 150% é confiscatória e desprovida de comprovação de dolo ou má-fé, elementos subjetivos indispensáveis para sua imposição.

A empresa também contesta a responsabilização solidária de seus sócios, afirmando que a fiscalização não demonstrou a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, condições essenciais para que se configure a responsabilidade pessoal prevista no Código

Tributário Nacional. A mera discordância interpretativa ou o inadimplemento tributário não são suficientes para redirecionar a cobrança aos administradores.

Outro ponto crucial da defesa reside na contestação do arrolamento de bens, argumentando que não se preenchem os requisitos legais para sua formalização, como a insuficiência patrimonial da empresa, e que tal medida constitui um atentado indevido ao direito de propriedade e à privacidade, uma vez que não há crédito tributário definitivamente constituído. Alega também que não há qualquer suporte fático e legal que respalde a emissão da RFFP, devendo ter seu seguimento suspenso.

Além disso, a RECORRENTE questiona a multa aplicada por não apresentação de documentos, ressaltando que a finalidade da solicitação foi atingida através da obtenção de informações em bases de dados da Receita Federal. Argumenta ainda que a alíquota do RAT ajustado utilizada em suas declarações está correta, e que seria necessária uma revisão por parte da própria fiscalização. A defesa invoca a necessidade de conversão do julgamento em diligência para a elucidação de pontos controversos e a verificação da aplicação de decisões vinculantes de tribunais superiores, em respeito ao princípio da ampla defesa.

Diante do exposto, a RECORRENTE formula pedidos cruciais. Preliminarmente, requer a devolução dos autos à instância anterior, nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF e da Lei nº 10.522/02, para que a decisão proferida pelo STJ em recurso repetitivo seja aplicada imediatamente, determinando a revisão ou retificação do auto de infração. Pede, igualmente, a conversão do julgamento em diligência, visando à correta apuração dos fatos e valores, assegurando a legitimidade do processo administrativo.

No mérito, o pedido principal da Impugnante é o provimento integral do recurso voluntário, julgando-se totalmente improcedentes os Autos de Infração e, conseqüentemente, anulando-se os DEBCADs referentes à diferença de RAT/FAP, à multa, à glosa de contribuições previdenciárias e à multa isolada, afastando-se qualquer exigência de recolhimento indevido. Busca-se, assim, o reconhecimento da insubsistência da dívida e a convalidação das compensações realizadas, bem como a exclusão da responsabilização dos sócios e o cancelamento do arrolamento de bens.

A defesa enfatiza que a fiscalização não produziu prova concreta de qualquer irregularidade dolosa, o que tornaria nula a autuação nesse ponto.

Não houve contrarrazões por parte da PGFN.

Eis o relatório.

## VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

## Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido parcialmente, exceto quanto à matéria não devolvida, dissolução irregular da empresa, além do arrolamento de bens e da representação fiscal para fins penais uma vez que tais matérias não são de competência do CARF, conforme enunciados das súmulas a seguir transcritas:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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

Súmula CARF nº 109

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

Assim, conheço parcialmente do RECURSO somente em relação às matérias devolvidas e às de competência deste CONSELHO.

## Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE alega A OBRIGATORIEDADE de se aplicar a decisão proferida pelo STJ em recurso repetitivo quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas cuja compensação foi pleiteada e a conversão do julgamento em diligência.

Quanto ao pedido de conversão do julgamento em diligência, constata-se que a defesa o justifica com a seguinte finalidade (fl. 436):

- 1- Se no presente Auto de Infração está sendo cobrada a parcela indevida da Contribuição Previdenciária relativa aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidentado e de 1/3 (um terço) de férias conforme decisão proferida nos Mandados de Segurança informado, bem com na decisão proferida pelo STJ em sede de RECURSO REPETITIVO;
- 2- Se os créditos tomados e cuja compensação restou glosada referem-se aos valores pagos nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado doente ou acidente maternidade e férias e adicional de 1/3 (um terço) de férias valores cuja inclusão na base de cálculo da Previdenciária é totalmente controversa à luz do atual posicionamento da jurisprudência.

Neste ponto, se manifestou o Acórdão recorrido (fls. 378/379):

13. Da conversão do julgamento em diligência. O contribuinte não pode pretender suprir mediante diligência o que era obrigação de sua parte. Ainda, os documentos deveriam ter sido apresentados com a impugnação, lembrando que a apresentação das provas que subsidiam a alegação da defesa, mais do que um direito é um ônus legal do impugnante, conforme determinam os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, aliado ao fato dessas informações encontrarem-se à disposição da impugnante.

13.1. Em suma, a realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento e, portanto, tais procedimentos visam à formação de convicção do julgador, conforme dispõe o artigo 18, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no artigo 28, "in fine".*

13.2. Não vislumbro, assim, motivação suficiente nas alegações da impugnante a ensejar o aceite de seu pedido de diligência, uma vez que não havia óbice a que trouxesse ao processo os documentos com as informações pretendidas. A menos que se demonstre a impossibilidade de sua oportuna apresentação, seja em razão de força maior, fato ou direito superveniente ou, ainda, que a prova se destine a contrapor fatos ou razões trazidas posteriormente aos autos, situações estas que não se vislumbrou no caso sob análise, ficando por isso afastado o pedido.

Logo, não se vislumbra necessidade de se proceder com a diligência solicitada, uma vez que o que se discute são os fundamentos do pedido de compensação, a saber as LEIS 8.383/1991 E 8.212/1991, além de decisões judiciais não transitadas em julgado ou que não abarcam o RECORRENTE. Não há que se falar sobre a procedência ou não da incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, posto que tal discussão foge ao escopo do lançamento, que consiste, repise-se na legalidade do procedimento compensatório levado a efeito pelo CONTRIBUINTE.

Acrescenta-se que o pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria. Aplicação do Enunciado da Súmula CARF 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Desta feita, rejeita-se as preliminares suscitadas.

**Mérito**

Os lançamentos aqui guerreados que devem ser analisados referem-se a diferença de RAT/FAP, a responsabilização solidária de seus sócios, à multa aplicada por não apresentação de documentos, à glosa de contribuições previdenciárias e à multa isolada pela compensação falsa.

Portanto, quanto ao mérito, deve-se analisar inicialmente a compensação tributária realizada pela empresa. O Acórdão manteve a glosa das compensações sob o fundamento de que os créditos não foram previamente habilitados e não possuíam liquidez e certeza conforme exigido pelo artigo 170-A do CTN e pelas normas infralegais da Receita Federal. Quanto a este ponto, considerando que não houve inovações por parte da defesa em relação ao que foi julgado quando da apreciação da impugnação, e há concordância do relator com os fundamentos da decisão recorrida, adoto as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão nos termos do Art. 114, §12, I da PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 importante relembrar trecho do Acórdão da DRJ (fls. 369/373):

8. Da origem dos créditos glosados. Ao contrário do que alega a impugnante, os mandados de segurança impetrados nos 16949-79.2010.4.01.3300 e 45350-88.2010.4.01.3300 não albergam a compensação lançada em GFIP pela VIPSERV.

8.1. Mandado de segurança 16949-79.2010.4.01.3300. Cuida-se de mandado de segurança proposto pelo SEAC/BA - SINDICATO DAS EMPRESAS DE ASSEIO E CONSERVAÇÃO DA BAHIA, com pedido de liminar, objetivando a declaração de inexistência de relação jurídica que a obrigue e os seus associados ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre o auxílio-doença ou auxílio-acidente (quinze primeiros dias), salário maternidade, férias e adicional de 1/3 (um terço) e, ainda, aviso prévio indenizado e 13º proporcional, bem como o direito à repetição/compensação dos créditos recolhidos nos últimos 10 (dez) anos, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem limitações (Lei n. 9.129, art. 170-A do CTN e normas infralegais).

8.1.1. Conforme informação disponível no sítio da Justiça Federal, Seção Judiciária da Bahia, foi deferida liminar em parte e mantida quando do julgamento do mérito pela 1ª instância em 16/06/2011 nos seguintes termos:

*Com esses fundamentos, resolvo o mérito do processo para **CONCEDER EM PARTE A SEGURANÇA** (art. 269, I, CPC) exclusivamente para assegurar à Impetrante o direito de não recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22 da Lei n. 8.212/91 sobre a remuneração devida aos empregados nos 15 (quinze) dias que antecedem o afastamento do trabalho por motivo de doença ou acidente, adotando a mesma orientação para o aviso prévio indenizado e o 13º salário resultante da sua repercussão, reconhecendo-lhes, por consequência, o direito de*

*proceder à compensação do quanto recolhido indevidamente com dívidas relativas à mesma contribuição (Lei n. 8.212/91, arts. 11, parágrafo único a, 22 e 89), ressaltando, entretanto, que os eventuais créditos somente poderão ser compensados após o trânsito em julgado da decisão definitiva desta ação, face ao disposto no art. 170-A do CTN, obedecida, ainda, a restrição de trinta por cento por competência a que alude o art. 89, §3º, da Lei n. 8.212/91, e observada a **prescrição** nos moldes antes disciplinados, ou seja, quinquenal para eventuais recolhimentos posteriores à vigência da Lei Complementar n. 118/2005, e sujeita à contagem de cinco anos a partir da homologação do pagamento, que, se for tácita, ocorre cinco anos após o fato gerador (tese dos “cinco mais cinco”), para os pagamentos realizados anteriormente a tal marco temporal, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da LC 118/05.*

*Sobre os valores a serem compensados deverão incidir correção monetária e juros de mora da seguinte forma: em relação aos índices de correção, (a) IPC, de março/1990 a janeiro/1991; (b) INPC, de fevereiro a dezembro/1991; (c) UFIR, a partir de janeiro/1992; (d) taxa SELIC, exclusivamente, a partir de janeiro/1996; quanto aos juros de mora, antes do advento da Lei 9.250/95, incide a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/95, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 1º.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, enquanto estiver em vigor a SELIC, pois essa inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real.*

*Custas recolhidas integralmente, conforme certidão de fl. 65.*

*Sem honorários (art. 25, lei n. 12016/09).*

*Sentença que se submete ao duplo grau de jurisdição obrigatório, na forma do art. 12, parágrafo único, da Lei n. 1.533/51. 3*

3 Texto extraído da sentença de 2ª instância, publicada em 13/01/2012, disponível no endereço: <http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=169497920104013300&pA=&pN=169497920104013300>. Acesso em 09/10/2015.

8.1.2. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, decide em remessa oficial e ante às apelações da impetrante e da Fazenda Nacional, que a segurança concedida passa, acórdão publicado em 13/01/2012, a assegurar à impetrante: o direito de:

a) não recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/1991 sobre a remuneração devida aos empregados nos 15 (quinze) dias que antecedem o afastamento do trabalho por motivo de doença ou acidente; sobre terço constitucional de férias e sobre o aviso prévio indenizado e o 13º salário resultante da sua repercussão.

b) proceder à compensação do quanto recolhido indevidamente com qualquer tributo pela SRF, ressaltando, entretanto, que os eventuais créditos somente poderão ser compensados após o trânsito em julgado da decisão definitiva desta ação, face ao disposto no art. 170-A do CTN, observada a prescrição quinquenal para eventuais recolhimentos posteriores à vigência da Lei Complementar nº 118/2005, e sujeita à contagem de cinco anos a partir da homologação do pagamento, que, se for tácita, ocorre cinco anos após o fato gerador (tese dos “cinco mais cinco”), para os pagamentos realizados anteriormente a tal marco temporal, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da LC 118/05.

c) o dever à observância da legislação infralegal relativa ao procedimento da compensação.

d) à incidência, desde o recolhimento dos valores indevidos, da correção monetária pela taxa Selic, sem cumulação com juros de mora ou qualquer outro índice de correção monetária.

8.1.3. Em sede de Embargos de Declaração oposto pela Fazenda Nacional foi modificado parte do dispositivo do item “b” acima para declarar prescritos os créditos anteriores a 20/04/2005 (EDcl na Ap. 0016949-79.2010.4.01.3300/BA, Rel. Clodomir Sebastião Reis, 17/08/2012)4.

4 Despacho de 11/01/2013 determinou que os autos ficarão suspensos/sobrestados até o deslinde da controvérsia debatida nos paradigmas REsp 1.230.957/RS, RE 565.160/SC, RE 593.065/SC e RE 576.967/PR. Sem movimentações posteriores. Consulta em 09/10/2015.

8.2. Mandado de segurança 45350-88.2010.4.01.3300 – Pedido Improcedente. Cuida-se de mandado de segurança proposto pelo SEAC/BA - SINDICATO DAS EMPRESAS DE ASSEIO E CONSERVAÇÃO DA BAHIA, com pedido de liminar, objetivando a declaração da inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre valores relativos aos adicionais de horas extras, noturno, periculosidade, insalubridade e transferência.

8.2.1. Conforme informações disponíveis nos sítios da Justiça Federal, Seção Judiciária da Bahia, e Tribunal da Regional Federal da 1ª Região, esse pedido foi denegado em primeira instância e a sentença foi mantida pelo tribunal nos seguintes termos

(EDcl ao acórdão 45350-88.2010.4.01.3300, 8ª Turma do TRF1, Rel. Des. Maria di Carmo Cardoso, 16/06/2015):

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RGPS. ADICIONAL DE HORA EXTRA. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, DE INSALUBRIDADE E DE TRANSFERÊNCIA. PRESCRIÇÃO.*

*1. A segunda parte do art. 4º da LC 118/2005 foi declarada inconstitucional, e considerou-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos para as ações*

*ajuizadas a partir de 9/6/2005 — após o decurso da vacatio legis de 120 dias (STF, RE 566621/RS, rel. ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe de 11/10/2011).*

*2. Consoante orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.358.281/SP, julgado em 23/4/2014 – acórdão não publicado), deve incidir contribuição previdenciária sobre os adicionais de horas extras, noturno, de periculosidade, de insalubridade e de transferência. Ressalva do entendimento da relatora, em sentido contrário.*

*3. Apelação do impetrante a que se nega provimento. Recurso adesivo da União a que se dá provimento.*

8.3. Ainda, quanto ao dever à observância da legislação infralegal relativa ao procedimento da compensação tratada no acórdão do MS 16949-79.2010.4.01.3300, nos termos dos arts. 34 a 39, 44 a 47 e 70 a 71 da IN RFB 900/2008, há que se promover a prévia habilitação administrativa dos créditos a serem compensados. Isso, nas palavras do TRF1: *“as condições e exigências impostas pela aludida instrução normativa são de todo razoáveis e não podem ser inquinadas de ilegais porque buscam identificar e certificar a existência do crédito e as condições em que foi reconhecido e a legitimidade do contribuinte, informações que devem ser predefinidas ao pedido de compensação.”*

8.4. Há de se saber se a inobservância do art. 170-A do CTN, conforme determinação judicial, seria motivo legítimo para acarretar a glosa das compensações nos casos dos tributos lançados por homologação, em particular as contribuições previdenciárias. Isto porque, o contribuinte sustenta em sua defesa que o regime jurídico de compensação de que trata a Lei 8.383/1991 (art. 66) não se confunde com o do art. 170, *caput*, do CTN, pelo que não se sujeitaria ao requisito concernente à espera do trânsito em julgado da decisão judicial.

8.4.1. O retrocitado *caput* do art. 170 do CTN estatui o seguinte:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010). (griso nosso)*

8.4.2. A norma, na verdade, não introduziu um regime jurídico específico para a compensação – seja para tributos lançados de ofício ou declaração, seja para tributos lançados por homologação, mas, sim, conferiu ao legislador ordinário de cada ente tributante a faculdade de criar o seu próprio regime jurídico, observadas as normas gerais ali previstas, nos termos do art. 146, III, b, da CF/88.

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

8.4.3. Assim, tanto o art. 66 da Lei 8.383/1991 quanto o art. 89 da Lei 8.212/1991, que tratam de compensação dos tributos de competência da União, devem ser interpretados em conformidade com o diploma legal de normas gerais em matéria tributária. Vale dizer, os valores compensados decorrentes de recolhimentos indevidos ou a maior que o devido deverão atender aos requisitos de liquidez e certeza exigidos pela norma, bem como ao preceptivo do art. 170-A do CTN.

8.5. E no mais, o que à primeira vista, tributo declarado inconstitucional pelo STF, em sede de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, geraria o direito à compensação administrativa pelo contribuinte não prospera. Pois, o STJ decidiu vedar a compensação de créditos ainda que o STF já tenha declarado o tributo indevidamente recolhido inconstitucional. Por unanimidade, os ministros da Corte pacificaram o tema pela aplicação do art. 170-A do CTN:

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. ARTIGO 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE. MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO/STJ Nº 8/2008 (RECURSOS REPETITIVOS). 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.167.039/DF, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), firmou o entendimento de que, "Nos termos do art. 170-A do CTN, 'é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial', vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido." 2. Agravo regimental improvido. (AGREsp 201000535844, Min. Hamilton Carvalhido, STJ - Primeira Turma, 16/12/2010).*

Assim, a compensação fica condicionada ao ajuizamento de ação pelo contribuinte e ao seu respectivo trânsito em julgado.

8.6. Conseqüentemente, além do fato da impugnante não estar amparada em lei/legislação tributária, nem em decisão judicial em ação da qual seja parte, tampouco a jurisprudência por ela invocada legitimam as compensações lançadas em GFIP e que foram glosadas pela fiscalização (Auto de Infração DEBCAD 51.065.956-0).

Em relação à imputação de responsabilidade tributária aos sócios, o Acórdão fundamentou a inclusão dos administradores no polo passivo com base na dissolução irregular da empresa, presumida a partir da sua não localização no endereço cadastrado. O STJ, por meio da Súmula 435, reafirmou que a empresa que encerra suas atividades sem comunicar os órgãos

competentes é considerada dissolvida irregularmente, o que justifica a responsabilização dos sócios com base no artigo 135, III, do CTN.

A multa isolada de 150% aplicada com base na falsidade da declaração de compensação também foi mantida pelo Acórdão, sob o argumento de que a empresa inseriu informações indevidas nas GFIP para compensar créditos ainda não reconhecidos judicialmente. A jurisprudência dominante do STJ e do próprio CARF tem admitido a imposição da multa em casos de compensação indevida acompanhada de erro deliberado ou omissão intencional. Como o Acórdão concluiu pela existência de falsidade nas declarações prestadas, a multa deve ser mantida, salvo comprovação de erro escusável, o que não foi demonstrado nos autos. Neste sentido tem-se a Súmula CARF 206:

Súmula CARF nº 206

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A compensação de valores discutidos em ações judiciais antes do trânsito em julgado, efetuada em inobservância a decisão judicial e ao art. 170-A do CTN, configura hipótese de aplicação da multa isolada em dobro, prevista no § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Acrescenta-se que não compete a instância administrativa julgar eventual inconstitucionalidade de norma, Súmula CARF Nº2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em relação a diferença de RAT/FAP e a multa aplicada por não apresentação de documentos, adoto as razões e fundamentos de decidir do Acórdão recorrido (fls. 376/378), nos termos do Art. 114, §12, I da PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023, como transcrito:

10. Do DEBCAD - 51.065.955-1 – RAT Ajustado. Apesar das informações prestadas pela VIPSERV com relação ao RAT – Ajustado terem sido com base nos percentuais estabelecidos para a sua atividade, são procedentes as diferenças de contribuição previdenciária calculadas pela fiscalização à alíquota de 3% frente à de 1,8% adota pela empresa, nas competências de 01/2012 a 13/2012.

10.1. A Lei nº 8.212/1991 teve sua redação alterada pela Lei nº 9.732/1998, e traz no inciso II do art. 22, a definição: a empresa contribuirá, entre outras parcelas destinadas à Seguridade Social, para o financiamento do benefício Aposentadoria Especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados

empregados e trabalhadores avulsos: a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

10.2. A Lei nº 10.666/2003 possibilitou a redução ou majoração da contribuição (RAT Ajustado), recolhida pelas empresas, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. A referida Lei, em seu art. 10, prescreve que as alíquotas de 1%, 2% ou 3%, por empresa, poderão variar entre a metade e o dobro, de acordo com a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS.

10.3. A expressão RAT Ajustado foi cunhada pela Receita Federal do Brasil – RFB e equivale à alíquota que as empresas terão de recolher, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a partir de janeiro de 2010, para custear as Aposentadorias Especiais e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. O cálculo do RAT Ajustado é feito mediante aplicação da fórmula:

$$\text{RAT Ajustado} = \text{RAT} \times \text{FAP}$$

10.4. O FAP (Fator Acidentário de Prevenção) é um multiplicador, que varia de 0,5000 a 2,000 pontos, a ser aplicado às alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarifaço coletiva por subclasse econômica, incidentes sobre a folha de salários das empresas para DJ DRJ09 PR Fl. 376 Original Processo 10580.727761/2014-96 Acórdão n.º 06-53.535 DRJ/CTA Fls. 20 20 custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho. O FAP varia anualmente. É calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social, por empresa.

10.5. A metodologia de cálculo do FAP foi aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social – CNPS mediante Resolução MPS/CNPS nº 1.308/2009, DOU de 05/06/2009, e complementada pela Resolução MPS/CNPS nº 1.309/2009, DOU de 07/07/2009.

10.6. Pela metodologia do FAP, as empresas que registrarem maior número de acidentes ou doenças ocupacionais, pagam mais. Por outro lado, o Fator Acidentário de Prevenção aumenta a bonificação das empresas que registram acidentalidade menor. No caso de nenhum evento de acidente de trabalho, a empresa paga a metade da alíquota do SAT/RAT.

10.7. Após a obtenção do índice do FAP, conforme metodologia definida no item 3 do Anexo da Resolução MPS/CNPS Nº 1.308/2009, não será concedida a bonificação para as empresas cuja taxa média de rotatividade for superior a setenta e cinco por cento.

10.8. A taxa média de rotatividade por empresa corresponde à média aritmética resultante das taxas de rotatividade verificadas anualmente na empresa, considerando o período total de dois anos. A taxa de rotatividade anual é a razão entre o número de admissões e rescisões, sobre o número de vínculos na empresa no início de cada ano de apuração, descontando as admissões que representarem aumento e as demissões que representarem redução no quadro de funcionários da empresa.

10.9. Verifica-se que pelas informações existentes no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto ao FAP da VIPSERV que vigeu em 2012, foi alterado por travamento, Trava por taxa de rotatividade maior que 75%, passando de 0,6710 para 1,0000. Devendo, portanto, ser mantido o AI DEBCAD - 51.065.955-1.

11. Do DEBCAD - 51.065.958-6 (CFL 38) - Obrigação Acessória Descumprida. Apesar de regularmente notificada, a VIPSERV deixou de atender à intimação para apresentação dos documentos solicitados mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 66, infringindo o que a Lei nº 8.212/1991 estabelece, nos §§ 2º e 3º do art. 33 que:

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

11.1. A ciência desse Termo realizou-se por meio de edital, onde consta:

*Pelo presente Edital, com fundamento nos incisos II do parágrafo 1º e IV do parágrafo 2º, ambos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 113 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 e pelo art. 25 da Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, fica CIENTIFICADO o contribuinte acima identificado, no 15º (décimo quinto) dia contado a partir da data de publicação deste edital, do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, objeto do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0510100.2014.00566 e cuja cópia poderá ser obtida na Equipe de Fiscalização 05, situada na Rua Alceu Amoroso Lima, nº 862, 8º andar, Caminho das Árvores, em Salvador/Bahia, fone 3416-1453.*

*O contribuinte deverá, no prazo de 15 (QUINZE) dias contados da ciência, apresentar, no endereço acima especificado, a documentação solicitada no referido Termo de Intimação.*

11.2. O descumprimento dessa obrigação acessória acarretou o lançamento da multa prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 92 e 102 c/c art. 283, inc. II, alínea "a" e art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

11.3. E, pelo descumprimento da obrigação acessória, surge para a Receita Federal do Brasil o poder/dever de lavrar o Auto de Infração, que se converte em obrigação principal pela multa aplicável. Ainda, por se tratar de infração meramente formal, não há que se fazer juízo da relevância, ou não, dos documentos que deixaram de ser apresentados pela impugnante para a lavratura dos AI e do TAB. Devendo, portanto, ser mantido o AI DEBCAD - 51.065.958-6.

Diante do exposto, não devem ser acolhidos os pedidos remanescentes.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço parcialmente o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, nego provimento. É como voto

*Assinado Digitalmente*

**José Márcio Bittes**

*te*