



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11330.000977/2007-96
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-011.279 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/12/2003

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO PARA DEPENDENTES.
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO
LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias patronais, das dos segurados e daquelas devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações paga a segurados empregados e a contribuintes individuais.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 68/82.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 311/340, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ às fls. 508/520.

Cientificado do acórdão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário às fls. 527/560.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção deu-lhe provimento parcial por meio do acórdão 2401-009.084 – fls. 580/598.

Não conformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 601/624, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, com visas a reforma do acórdão recorrido para que fossem restabelecidas as exigências sobre os valores pagos a título de “abono especial” e “auxílio educação”.

Em **19/4/21** - às fls. 683/692 - foi dado seguimento **parcial** ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria “**Auxílio Educação aos dependentes de empregados**”. Não houve seguimento quanto à matéria “Abono único”.

Não satisfeita, a Fazenda Nacional opôs Agravo às fls. 694/704, que foi rejeitado pela então Presidente da CSRF às fls. 707/710.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União, do despacho que lhe dera seguimento à fl. 717, em 8/2/22, o sujeito passivo apresentou petição em 23/2/22 (fl. 719), propugnando, ao seu final, pelo “*prosseguimento do feito fiscal para que sejam decotadas a parcelas vencida, nos termos do transitu em julgado, com apresentação do saldo remanescente*”. – fls. 720/722.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 4/3/21 (processo movimentado em 5/2/21 - fl. 600) e apresentou seu recurso tempestivamente em 27/2/21, conforme se observa de fl. 680. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento. Não havendo questionamento em contrarrazões, melhor dizendo, sequer houve a apresentação de contrarrazões, e preenchido os demais pressupostos para a sua admissibilidade, dele conheço.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**Auxílio Educação aos dependentes de empregados**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva. O advento da Lei n.º 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

Por outro lado, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: a) reconhecer a decadência das competências lançadas até maio/2002; e b) excluir do lançamento as importâncias pagas a título de “abono especial” e “auxílio educação”. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Rodrigo Lopes Araújo, que davam provimento parcial em menor extensão para reconhecer a decadência parcial e excluir do lançamento apenas os valores pagos a título de “abono especial”. Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier que dava provimento parcial em menor extensão apenas para reconhecer a decadência parcial.

Como já dito, trata-se de lançamento para cobrança das contribuições previdenciárias patronais, das dos segurados e daquelas devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações paga a segurados empregados e a contribuintes individuais.

Em discussão, os valores pagos a título de AUXÍLIO EDUCAÇÃO em benefício dos dependentes dos empregados - que foram pagos a eles (empregados), por força da cláusula Vigésima Quarta do Acordo Coletivo de Trabalho de 09/09/2003 (cópia no anexo V) que determina o pagamento de certa quantia a todos os empregados da empresa que tenham **filhos** na idade de 8 a 16 anos que estejam matriculados e estudando na **1ª a 8ª** série do ensino fundamental, desde que atendam as normas de acompanhamento e controle interno da empresa; e que foram considerados como não sujeitos à incidência da exação, nos termos a seguir:

Pois bem. Sobre este ponto, entendo que assiste parcial razão ao recorrente, devendo ser afastada a incidência tributária apenas sobre o AUXÍLIO EDUCAÇÃO, mantida, portanto, em relação ao AUXÍLIO EDUCAÇÃO ESPECIAL/EXCEPCIONAL.

Isso porque, a circunstância de o auxílio ter sido pago em benefício dos dependentes dos empregados, não altera a natureza jurídica da referida verba que, a meu ver, permanece desvinculada do salário.

A propósito, aproveito para transcrever abaixo as razões explicitadas no voto vencido do Acórdão n.º 9202-006.502, as quais concordo na integralidade, de lavra da Ilma. Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, exarado pela 2ª Turma CSRF, nos autos do processo n.º 15582.000114/2007-16, adotando o entendimento lá exposto como razões de decidir:

[...]

Tem-se, pois, que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm

caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Diante deste contexto, entende-se que os valores relativos ao AUXÍLIO EDUCAÇÃO concedido aos dependentes de seus funcionários, não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias.

Em seu recurso, a União sustenta a incidência da contribuição sobre tais verbas, uma vez que elas não constam do rol taxativo do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91. Para tanto, indicou os acórdãos **9202-006.502** e **9202-003.013**, desta 2ª turma, como paradigmas a demonstrar a divergência jurisprudencial que busca ser resolvida a seu favor.

Pois bem. Trata-se de assunto deveras debatido neste Colegiado.

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)*

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nessa seara, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário**.

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que o conceito de “salário-de-contribuição” e “empregado” encontra-se, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput*, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, sim e *a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter –por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de a verba ter sido paga pelo ou para o trabalho, se é indenizatória ou não ou ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente” fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito.

Vejam-se como exemplos a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base impositiva do tributo.

O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a intenção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i)** ganhos eventuais

expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente – à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas.

Dáí este Relator entender que estes conceitos e/ou os reflexos na tributação da exação sobre determinada verba, no âmbito do contenciosos administrativo, devem ser extraídos do texto da lei.

Posto desta forma, tenho que as bolsas de estudo (*ou auxílio educação, como constou do recorrido*), quando pagas em desacordo com o que prescreve a alínea "t" do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, devem – sim – compor a base de cálculo do tributo, independentemente de haverem sido, ou não, instituídas (*as bolsas*) por meio de Acordos Coletivos de Trabalho reiterados, habitualmente, ano após ano. Vejamos o que dizia referida alínea:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e **que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo**;

Fixado a incidência, passo a analisar a temática da retroatividade da Lei n.º 12.513/2011 em relação ao auxílio educação destinados aos dependentes dos empregados.

Nesse ponto, é de se afastar eventual tentativa de se empregar efeitos retroativos ao disposto na Lei 12.513/2011.

Sempre é bom frisar que **a regra** para aplicação da legislação tributária no tempo é aquela preconizada pelo artigo 144 do CTN, que aduz:

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em outras palavras: aplica-se, quando do lançamento, a legislação vigente à época do fato gerador.

Por outro lado, o artigo 106 traz exceções a essa regra em prol do sujeito passivo. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Perceba-se que o inciso II elenca 3 situações que autorizariam aplicar retroativamente, determinado dispositivo legal, quando não se tratar de ato definitivamente julgado **em matéria de infrações**. São elas:

O dispositivo deixar de **i)** definir o ato como infração; **ii)** cominar penalidade menos severa ou **iii)** deixar de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, de que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Veja-se que as alíneas “b” e “c” flagrantemente não se aplicam ao caso, seja por ter havido a falta de pagamento de tributo¹, por não ter observado a exigência de ação, seja por não se tratar de norma que preveja a cominação de penalidade.

Por sua vez, no que pertine à alínea “a”, expressamente apontado pelo recorrente, é de se destacar que ela é voltada à prática de determinado ato tido como infração pela legislação anterior.

Penso não ser o caso dos autos. A não extensão do plano educacional a todos os trabalhadores e dirigentes não é ato infracional perpetrado pelo recorrente capaz de dar ensejo a cominação de qualquer penalidade, mas sim de não cumprimento de condição sem a qual é de se considerar a incidência do tributo.

O que se tem, em verdade, é uma norma de não incidência que demanda aplicação literal, a teor dos incisos I e II do artigo 111 do CTN e não, repita-se, de dispositivo que trate de infrações.

Ou, como nas palavras de Luciano Amaro²: “Nas alíneas *a* e *c* temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se o sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício

do acusado, eximindo- de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado); É óbvio que, se a lei nova *agravar* a punição, ela não retroage.”

Perceba-se a consequência “...**ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena..**”, que procura relacionar a retroatividade benigna a matéria de infrações, não se confundindo, assim sendo, com a dispensa de tributos, por força do artigo 3º do CTN.

João Marcelo Rocha, ainda tratando desse mesmo inciso II, assim leciona³:

Neste ponto, o Código Tributário incorpora um princípio típico do direito penal – o da retroatividade da lei mais benéfica ao infrator.

¹ Penso que referida alínea se aplica às obrigações acessórias.

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo:Saraiva, 2005. p. 203.

³ ROCHA, João Marcelo.Direito Tributário. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira,, 2009. p.268 e 269.

Significa dizer que, sobrevindo uma lei nova que trate o infrator de forma mais branda – deixando de tratar o ato como infração ou estabelecendo pena menos severa – ela, será aplicável também às infrações perpetradas em época anterior à sal vigência.

É importante que se note que o fenômeno da retroatividade benigna só se opera no campo do direito tributário penal, ou seja, em relação às normas de direito tributário que cuidam de infrações e respectivas penalidades. É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações o descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades (multas, principalmente).

Nessa perspectiva reafirmo que não se pode dizer que a inobservância da norma vigente à época do fato gerador teria trazido qualquer reprimenda ao sujeito passivo que tivesse sido revogada ou abrandada *a posteriori*, mas sim a simples cobrança do tributo devido.

Malgrado entender que o dispositivo em voga, dada a sua natureza, não está contemplado dentre as hipóteses do inciso II daquele artigo 106, é de se registrar, apenas por amor ao debate, que não vejo que a norma abstrata posterior tenha sido mais benéfica, mas sim diferente.

Comparemos, assim sendo, ambas as disposições daquela alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Nada data do fato gerador:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Com a edição da Lei 12.513/2011:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior

Esmiuçando-as, pode-se dizer que além daquela que prescreve a não substituição da parcela salarial, as condições para que não haja a incidência do tributo são as seguintes:

Legislação da data do fato gerador:

i) Educação básica, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e

ii) acessível a todos os empregados e dirigentes.

Legislação superveniente;

- i) Educação básica dos **empregados e seus dependentes**, cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e
- ii) imposição de um limite objetivo em termos de valor individual.

Veja-se que embora a nova redação tenha alterado a abrangência do plano educacional, estendendo-a também aos dependentes dos trabalhadores e não mais exigindo – textualmente - seu acesso a todos os empregados e dirigentes, também criou nova condição, de sorte que o valor pago passou a, doravante, observar um limite individual.

Com isso, por mais que em determinado caso possa ter havido um proveito *in concreto*, o mesmo não se pode dizer quando analisado o dispositivo em abstrato, partindo-se de um outro caso hipotético.

Melhor explicando: imaginemos que determinado contribuinte, que tenha ofertado o plano a todos os dirigentes e empregados e somente a estes e não a seus dependentes, tivesse efetuado o pagamento acima do *novel* limite trazido na norma, ainda assim poder-se-ia dizer que o dispositivo alterado lhe seria mais benéfico ? Parece-me que não.

Nessa toada, penso que não deve prosperar eventual pretensão no sentido de ver empregado efeito retroativo às alterações promovidas pela Lei 12.513/2011, seja em relação às bolsas destinadas a dependentes dos empregados, seja em relação aos auxílios não ofertados a todos os dirigentes e empregados.

No mesmo sentido, os arestos n.º 9202-006.658, 2402-002.539, 9202-005.507, 2402-002.559, 9202-005.759 e o recente de n.º 9202-008.421, de cujo julgamento participei, que embora tenham abordado a questão da extensão do auxílio educacional aos dependentes dos empregados, enfrentaram a temática da retroatividade da Lei 12.513/2011. Confira-se a ementa deste último naquilo que importa ao caso:

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

SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDOS PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão, do salário de contribuição, de valores relativos a bolsas de estudos destinadas aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Destarte, à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, encaminho por dar provimento parcial ao REsp da União em relação às matérias citadas no início deste voto.

Forte no exposto, CONHEÇO do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

