



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13855.002709/2007-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.647 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ACEF S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2007

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO A DEPENDENTES.

As bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados e diretores, sob a forma de descontos nas mensalidades, assumem a feição de remuneração e estão sujeitas à incidência da tributação.

BOLSAS DE PESQUISA FORNECIDAS A EMPREGADOS. BOLSA DE ESTUDOS PAGAS A MÉDICOS RESIDENTES. EDUCAÇÃO BÁSICA E EDUCAÇÃO PROFISSIONAL. NÃO ENQUADRAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não se enquadram no conceito de educação básica, e educação profissional e tecnológica, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, as bolsas de pesquisa concedidas aos segurados empregados e as bolsas de estudo pagas a médicos residentes.

As bolsas de pesquisa pagas aos segurados empregados, não concedidas nos termos da Lei nº 8.958/94, integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Incide contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos pagas aos médicos residentes, na qualidade de contribuintes individuais.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. CFL 68. MULTA MANTIDA

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

MPF. CIENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo será cientificado do MPF através de seu representante legal, mandatário ou preposto.

NULIDADE. PREJUÍZO. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais do Auto de Infração e, inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

PROCESSO DE CONSULTA FISCAL.

Não produz efeito a consulta formulada por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. REPLEG. SÚMULA CARF Nº 88.

Nos termos da Súmula CARF nº 88, a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Conforme Súmula CARF nº 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Recurso Voluntário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 13855002709/2007-15, em face do acórdão nº 14-28.744, julgado pela 6ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão realizada em 04 de maio de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata o presente Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AI – CFL 68, Debcad n.º 37.105.250-5, com ciência do contribuinte em 05/10/2007, lavrado por ter o sujeito passivo apresentado Guias de Recolhimento do Fimdo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de cumprir a obrigação prevista no art. 32, IV e §§ 3.º e 5.º da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.528/97, combinado com art. 225, IV e § 4.º do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração - RF (fls. 23/25), a autuada, no período de 01/2002 a 01/2007, deixou de informar em GFIP como salário de contribuição as bolsas de estudo e pesquisa pagas aos seus professores empregados e residentes, através da Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular FUNADESP e as bolsas de estudos concedidas aos filhos e dependentes dos seus empregados.

Foi aplicada multa no montante de R\$ 742.123,47 (setecentos e quarenta e dois mil, cento e vinte e três reais e quarenta e sete centavos), fundamentada no art. 32, § 5.º da Lei 8.212/91 combinado com os art. 284, II e 373 do RPS, com valor atualizado pela Portaria MPS n.º 142, de 11 de abril de 2007 (DOU 12/04/2007).

Ainda conforme o RF, a autuada incorreu em reincidência, nos termos do art. 290, V, § único do RPS, mas, visto tratar-se de multa fixa, a agravante não foi considerada para efeito de gradação da multa, em atendimento ao contido no art. 655. § 4.º da Instrução Normativa - IN MPS/SRP n.º 03, de 14/07/2005, não tendo ocorrido outras circunstâncias agravantes.

O sujeito passivo, dentro do prazo regulamentar, apresentou impugnação de fls. 353/388, na qual, apresentando jurisprudência, alega, em síntese:

- É nula a NFLD tendo em vista que os Mandados de Procedimento Fiscal - MPF e os tenenos enviados pela fiscalização não são válidos, pois entregues a pessoas sem autorização para a prática de tais atos. Menciona, neste particular, artigos de seu Estatuto Social e o art. 23 do Decreto 70.23 5/72, acrescentando que a apresentação de defesa não supre a nulidade em questão;

- Pende de apreciação junto à Secretaria da Receita Federal, consulta formulada sobre o objeto da presente autuação (anexa cópia), protocoladas antes do início da ação fiscal, levando-se em conta a nulidade do início da fiscalização como argumentado e provado no tópico anterior;

- Não incidência de contribuição social sobre bolsas pagas a título de pesquisa. Tece longo arrazoado no sentido de demonstrar a não incidência sobre tal benefício e esclarece sobre a instituição e forma de atuar da FUNADESP;

- Não incidência de contribuição social sobre acordos coletivos. No presente caso não ocorre a hipótese de incidência dos tributos cobrados, pois as bolsas de estudo são concedidas em decorrência de instrumentos normativos (com força de lei), de caráter transitório (com prazos de vigência determinados), não se configurando a habitualidade (cita definição contida em dicionário do termo "habitual"), não podendo o cumprimento ao disposto na CLT ser utilizado para compelir a empresa ao pagamento do tributo;

- Como inexistente o fato gerador do tributo, inexistente a obrigação da impugnante de registrar- contabilmente as operações que se entendeu como tributadas, não existindo a obrigação acessória da escrituração, sendo indevida a multa aplicada;

- Como a impugnante é primária e tem bons antecedentes, em caso de procedência da autuação requer-se seja relevada a multa na forma da legislação previdenciária;

- A multa aplicada é confiscatória, posto que superior a vinte por cento, devendo assim ser cancelada, pois infringe o disposto no art. 150, IV da Constituição Federal – CF

- Afigura-se a impossibilidade de comunicação ao Ministério Público Federal de suposta prática criminosa, posto que ainda não exaurida a via administrativa;

- Ofensa ao princípio da legalidade, vez que existe óbice para o apontamento de corresponsável legal por mero agente fiscalizador, constituindo-se verdadeira aberração jurídica o constante no "Relatório de Co-responsáveis - CORESP",

representando arbitrariedade a desconsideração da personalidade jurídica da entidade.

Finalmente, anexando documentos de fls. 389/554, requer:

- A nulidade do AI por serem nulos os mandados de procedimento fiscal que deram termo inicial ao AI e, uma vez reconhecida tal nulidade, seja a Secretaria da Receita Federal impossibilitada de autuar a empresa até a resposta das consultas por ela formuladas;*
- Caso não acolhida a nulidade arguida, decretação da improcedência do AI, vez que inviável a tributação de contribuições sociais sobre verbas que não compõem o salário ou porque não tem legitimidade passiva a impugnante em pagar tais contribuições, bem como porque a impugnante simplesmente cumpriu os acordos coletivos;*
- Caso superados os argumentos anteriores, seja cancelada a multa por ter efeito confiscatório, ou seja, relevada pelos bons antecedentes e primariedade da impugnante;*
- Cancelamento do CORESP feito pela fiscalização e,*
- Independente do resultado do procedimento administrativo, que não seja feita nenhuma comunicação ao Ministério Público Federal antes de exaurido o presente.*

Quando do julgamento do presente processo, concluiu-se pela necessidade de manifestação da autoridade autuante através de informação complementar quanto a todos os motivos do não enquadramento dos valores pagos a título de bolsas de estudo e pesquisa na alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91, em função do contido no RF quanto ao tema:

“Após análise dos documentos apresentados ficou constatado tratar-se de mecanismo triangular de pagamento de bolsas, efetuado da seguinte forma:

A ACEF realizou mensalmente, a partir de 11/2002, o repasse de valores para a F UNADESP, que englobava o valor das bolsas, acrescido de 8% a título de contribuição conforme demonstram os seguintes documentos, anexos ao presente por amostragem:

- requisição de compra/autorização de pagamento;*
- transferência bancárias de créditos, e*
- listas mensais de beneficiários das bolsas*

(...)

A fundação ao receber referidas importâncias, na forma de doações, repassava aos destinatários finais, na forma de bolsas de estudos;

Os beneficiários das bolsas eram informados pela ACEF, que enviava para a F UNADESP lista com os respectivos nomes, inclusive com as informações bancárias, para que em seguida as doações efetuadas por ela à fundação fossem repassadas diretamente nas contas dos bolsistas, menos do desconto da contribuição (8% sobre o total das bolsas).

Os valores desembolsados na forma do item anterior se destinavam ao pagamento de bolsas de estudo para remunerar as atividades de pesquisa realizadas pelos docentes da UNIFRAN - Universidade de Franca, da qual a autuada é mantenedora e a remunerar os residentes do hospital veterinário e de fisioterapia, que são ex-alunos que cursam residência e recebem bolsas em decorrência da carga horária prestada a UNIFRAN. (...). Remunera-se pelo desempenho de atividades profissionais e prática prestadas pelos residentes.

Desta forma os valores pagos a título de bolsas de estudo, na forma citada acima, são considerados “salário indireto” e constituem Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, por não se enquadrar na hipótese de não incidência prevista no parágrafo 9º, alínea “t” deste mesmo artigo, e, portanto deveriam ter sido adicionados à remuneração mensal dos segurados e inseridos nas Folhas de Pagamentos mensais.

Tal informação complementar deveria ser expressa através de Relatório Fiscal Complementar, com ciência à autuada e reabertura do prazo de defesa sobre os pontos ali contidos. A autoridade fiscal se manifestou através do Relatório Fiscal Complementar de fls. 564/565, no qual esclarece que a alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212/91 dispõe que não integra o salário-de-contribuição:

“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

Em relação à primeira condição: valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, as bolsas em questão não se enquadram, uma vez que a educação básica é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, ou seja, não inclui a educação superior, conforme o art. 21, I da Lei 9.394/96:

“Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - Educação superior.

Não se enquadram também na segunda condição, cursos de capacitação e qualificação profissionais, por se tratar de bolsas de estudos destinadas a remunerar as atividades de pesquisa realizadas pelos docentes da UNIFRAN e a remunerar os residentes do Hospital Veterinário e da Fisioterapia, e não a bolsas de estudos para cursos de capacitação ou qualificação.

Não se enquadram ainda na terceira condição, que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, pois a autuada, a seu livre arbítrio, estabelece os requisitos e aprova os projetos cujos autores-empregados se tornam aptos a receberem as bolsas, disto resultando que a empresa escolhe e indica o beneficiário a quem a bolsa será dada, não a oferece a todos os empregados, deixando de cumprir este requisito de não incidência. ”

Cientificado, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, defesa administrativa de fls. 568/590, na qual repete os comentários e argumentações sobre a concessão de bolsas de estudo a título de pesquisa através da FUNADESP, sobre a não incidência de contribuição social sobre acordos coletivos e sobre a impossibilidade de autuação pela inexistência de obrigação acessória de registro contábil por inexistência do fato gerador do tributo, nada acrescentando à discussão, vez que todos esses comentários, argumentações e pedidos já haviam sido apresentados em sua primeira impugnação.

Tendo retomado o processo a esse órgão julgador, ante a superveniência de modificação introduzida no cálculo da penalidade aplicada, pela Medida Provisória n.º 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/2009, que revogou o § 5.º do art. 32 e introduziu o art. 32-A, ambos da Lei 8.212/91, bem como em razão do disposto no art. 106, II, “c” do CTN, que determina, ao ato não definitivamente julgado, a aplicação retroativa de lei posterior que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, fez-se necessário o exame e nova manifestação da autoridade autuante quanto à penalidade mais benéfica ao autuado, motivo pelo qual foi proposto o retomo deste processo à DRF de origem para as providências necessárias.

Tendo em vista o fato de que o processo referente ao descumprimento da obrigação principal, que necessariamente deve ser usado na referida comparação para a determinação da multa mais benéfica já ter sido anteriormente julgado, retomou o processo a esse órgão julgador face à impossibilidade de atendimento ao solicitado.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo-se, assim o crédito tributário lançado na integralidade. A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 661/692, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminares.

Preliminarmente alega que há nulidade da autuação porque o MPF foi entregue a pessoa que não detinha poderes para recebê-lo.

Na visão da recorrente o MPF somente poderia ter sido entregue ao seu Diretor Presidente ou Diretor Superintendente, aos quais cabem os poderes de representação.

Questão similar relativa à ciência da própria notificação fiscal de lançamento já foi superada nesse Conselho, o qual admite sua validade ainda que o recebedor não detenha poderes de representação. Nesse sentido a Súmula CARF 09:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Por decorrência lógica, se é válida a ciência do lançamento ainda que o recebedor não detenha poderes para tanto, quanto mais o MPF que demarca o início da fiscalização.

Assim, presentes os requisitos legais do auto de infração e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

O lançamento contempla todas as informações previstas na Legislação Previdenciária e no Código Tributário Nacional, com correta identificação e demonstração do sujeito passivo, da matéria tributada, do montante devido e da fundamentação legal que ampara o lançamento do crédito previdenciário, viabiliza ao contribuinte o direito de defesa e a produção de provas, não há que se falar em nulidade.

Rejeitam-se, portanto as preliminares de nulidade suscitadas.

Consulta fiscal.

Sustenta o recorrente que não poderia ter sido lavrada a NFLD uma vez que havia processo de consulta pendente com o mesmo matéria objeto do lançamento. Acerca do processo de consulta dispõe do artigo 48 do Decreto 70.235/72:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I- de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II -de decisão de segunda instância

Como se vê nenhum procedimento será instaurado quando o sujeito passivo tenha iniciado, previamente, o processo de consulta, cuja matéria seja semelhante. No caso dos autos, como bem apontado pela r. decisão recorrida o pedido de consulta protocolado pelo recorrente foi posterior ao procedimento fiscal, em setembro/2007, enquanto que a fiscalização teve início em 07 de março de 2007, antes portanto, das consultas trazidas aos autos.

Uma vez que o sujeito passivo já estava sob procedimento fiscal quando da formulação das consultas em questão, não se verifica qualquer óbice à lavratura fiscal consubstanciada no presente lançamento.

Logo, rejeito também a preliminar.

Alegações de inconstitucionalidade. Caráter confiscatório da multa.

A análise da alegação do efeito confiscatório da multa aplicada e sua consequente inconstitucionalidade esbarra no fato de que este órgão julgador não dispõe de competência para analisá-la, pois isso implicaria em adentrar na suscitada colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário. Ademais, prevê a Súmula CARF nº 02 o seguinte:

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

Diante disto, não há acolher os argumentos da contribuinte quanto as alegações de inconstitucionalidade.

Representação Fiscal Para Fins Penais.

Quanto à questão argüida pela Autuada, referente à Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP noticiada nos autos, cabe esclarecer que este órgão julgador não dispõe de competência para apreciar o inconformismo externado pelo sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 28 abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, rejeita-se a alegação da contribuinte.

Relatório de Representantes Legais.

A contribuinte também se mostra irredutível em relação ao item "11" do Relatório Fiscal, redigido nos seguintes termos:

"Os responsáveis legais pelo débito encontram-se discriminados no Relatório de Co-responsáveis — CORESP, anexo."

Cumpre esclarecer que o Relatório de Co-responsáveis - CORESP, previsto na redação original do artigo 660, X da Instrução Normativa MPS SRP 03/2005 (DOU de 15/07/2005) foi substituído pelo Relatório de Representantes Legais - REPLEG, conforme alteração do citado dispositivo pela Instrução Normativa SRP 20, de 11/01/2007 (DOU de 16/01/2007).

Assim, não existe nos autos o relatório CORESP, mas sim o REPLEG, o qual, em seus próprios dizeres, *"...lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação."*

Esclarece-se que a menção ao CORESP no Relatório Fiscal não gera qualquer efeito em relação ao lançamento fiscal realizado, conclusão extraída da análise dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 e artigos 27 e 28 da Portaria RFB 10.875/2007, sobre os quais já se discorreu anteriormente no presente voto. Salienta-se o disposto na Súmula CARF nº 88, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não existe fundamentação jurídica nem fática para a argumentação e o pedido de exclusão de sócios, cumprindo notar que a autoridade administrativa age por força de ato vinculado e obrigatório, devendo revesti-lo de todas as formalidades legais, face ao artigo 202 do CTN, ressaltando-se, porém, que eventual responsabilidade de cada um somente será posteriormente apurada, em sede de execução fiscal.

Deste modo, rejeita-se a alegação da contribuinte.

Mérito.

Relativamente aos benefícios concedidos a título de bolsa de estudos, a autoridade recorrida, acompanhando o entendimento da autuante, ficou adstrita à previsão constante no art. 28, § 9º, "t" da Lei 8.212/1991:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

.....

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: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

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; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Não obstante as limitações impostas na referida lei, acompanho integralmente o entendimento pacífico do STJ no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, já que a verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. Transcrevem-se as ementas dos julgados:

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004). 2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002). 3. Agravo regimental desprovido.

(STJ AgRg no Ag: 1330484 RS 2010/01332373, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/11/2010, T1 PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados ou aos filhos destes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial provido.

(STJ – RESP 921.851/SP. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Julgamento: 11/09/2007)

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pósgraduação.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 182495 / RJ Relator(a) Ministro Herman Benjamin (1132) Órgão Julgador

Data da Publicação/Fonte DJe 07/03/2013

Corroborando, o voto proferido pelo Ministro Luis Roberto Barroso no RE nº 593.068, afirmou que “o conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os ganhos habituais e os que têm reflexos para aposentadoria.” Com efeito, a Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu art. 458, §2º, II, afasta a natureza salarial de benefícios pagos a título de bolsa de estudos, verbis:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

Este Conselho possui julgados afastando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica, conforme ementa de julgado abaixo transcrita, julgado por unanimidade pela 1a. Turma Ordinária da 2a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento, de Relatoria do Conselheiro Eduardo Tadeu Farah:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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.

Isso posto, os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes do nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Multa aplicada - CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

No entanto, prevalecendo o entendimento de que não integra o salário-de-contribuição as bolsas de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes do nível básico, fundamental, médio e superior, temos que sobre ela não estariam sujeita a incidência de contribuição previdenciária.

Diante disso, não subsiste, *in casu*, a possibilidade de aplicação da multa, pois demonstrada a inexistência do caráter remuneratório das bolsas de estudos

Conclusão.

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora designada

Congratulo o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênia para divergir de seu posicionamento quanto ao mérito.

O i. Relator votou pela impossibilidade de aplicação da multa, entendendo que o valor pago a título de bolsa de estudos aos empregados e dependentes não integra o salário de contribuição. Entretanto, ressalto que o auto de infração foi lavrado por ter deixado a recorrente de declarar em GFIP os valores relativos a bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes, assim como, a bolsas de pesquisa para os professores (empregados), e pagamento de bolsa de estudos a médicos residentes (contribuintes individuais).

Observo que a multa aqui analisada se originou dos mesmos fatos dos processos nº 13855.002592/2007-70 (julgado em 20/01/2016, em que foi exarado o Acórdão nº 2301-004.301), e nº 13855.002706/2007-81 (que foi julgado neste 07/08/2018, em que foi exarado o Acórdão nº 2202-004.645). Na ocasião do julgamento do processo nº 13855.002592/2007-70, prevaleceu o mesmo entendimento do processo nº 13855.002591/2007-25, que foi julgado neste 07/08/2018, em que foi exarado o Acórdão nº 2202-004.644). Por isso, peço vênia para usar nas linhas seguintes as mesmas razões dos votos vencedores nos Acórdãos nº 2202-004.644 e nº 2202-004.645, ambos de minha redatoria.

Em relação às bolsas de estudo aos dependentes dos segurados (processo nº 13855.002591/2007-25), entendo que tais verbas decorrem da relação de trabalho dos segurados empregados com a recorrente, portanto, não é um benefício para o trabalho e sim pelo trabalho, caracterizando-se como remuneração. De outra sorte, a Lei vigente à época dos fatos geradores não incluía os dependentes na hipótese de exclusão da incidência de Contribuição Previdenciária, assim como, não inclui a educação superior, conforme se vê:

Lei nº 8.212/91

Art. 28 [...]

§ 9º [...]

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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Lei nº 9.394/96

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

Portanto, nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento deve ser mantido nessa parte.

Aliás, tal fato já foi julgado neste Conselho onde foi exarado o Acórdão nº 2301-004.301, de 20/01/2016, no julgamento do processo nº 13855.002592/2007-70, onde se tratou da mesma matéria, lançada no mesmo procedimento fiscal, em que a recorrente era sujeito passivo, cuja única distinção foi em relação ao período, que a fiscalização achou por bem, lançar em número de Debcads diferentes. Por isso, peço vênia para transcrever trechos do voto vencedor, por concordar com as razões nele tratadas, no que respeita ao pagamento de bolsa aos dependentes:

11. Ainda que contenha inegável valor econômico, a bolsa de estudo ao trabalhador constitui um evidente investimento na qualificação deste, fornecendo-lhe meios para exercer a atividade profissional e a cidadania, cuja formação educacional reverte-se em favor da empresa e da sociedade. Ao não se destinar a retribuir o trabalho efetivo, é uma verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.

12. Porém, a bolsa escolar concedida ao dependente do segurado empregado ou diretor, sob a forma de desconto na mensalidade, revela situação bem distinta.

13. Com efeito, esse tipo de concessão advém apenas da relação de trabalho e tem por finalidade precípua acrescer vantagem contraprestativa ao trabalhador, com ou sem vínculo empregatício, configurando clara remuneração indireta, na medida em que a utilidade é fornecida "pelo trabalho", e não "para o trabalho".

14. Ressalvo que, a meu sentir, a Lei nº 10.243, de 19 de junho de 2001, ao proporcionar nova redação ao art. 458, § 2º, da CLT, conforme já mencionado pelo relator, pretendeu excluir da remuneração, sob o prisma trabalhista, tão somente os valores despendidos com educação dos empregados, e não indistintamente os dispêndios com empregados e seus dependentes.

15. Entretanto, ainda que o conceito de remuneração, retirado da legislação trabalhista, influencie sobremaneira a seara previdenciária, os princípios basilares tributários, tais como legalidade e tipicidade, cuja aplicação é obrigatória ao custeio das prestações securitárias, impõem observar nas relações entre Fisco e contribuintes, entre outros, as regras matrizes de incidência e as hipóteses de exclusão tributária.

16. Nesse contexto, o legislador elegeu como base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária as parcelas remuneratórias destinadas a retribuir o trabalho, conforme expressam os arts. 22 e 28, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 1991.

17. Este mesmo legislador achou por bem explicitar, no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, parcelas que estão fora do campo de incidência, seja pela ausência intrínseca da natureza remuneratória, sejam verbas que, mesmo destinadas a retribuir o trabalho, devem ser excluídas da tributação por opção legislativa.

[...]

19. *Nota-se que os dispêndios com a educação do trabalhador, em harmonia com o conceito de remuneração "para o trabalho", escapam à tributação, ainda que o legislador tenha limitado e condicionado a não integração à base de cálculo ao atendimento de certas condições.*

20. *Por outro lado, a extensão da não incidência a qualquer gasto com a educação de familiares depende da expressa previsão em lei, dado o seu caráter de remuneração "pelo trabalho".*

21. *Apenas no ano de 2011, com a Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011, que deu nova redação à alínea "t" do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, o valor relativo a bolsa de estudo que vise à educação dos dependentes foi excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária, nesses termos:*

Art 28(...) §9º(...)

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 9394, 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;

22. *Essa exclusão, porém, não se aplica aos autos, pois o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (art. 144, do CTN).*

Contudo, faço a ressalva que, mesmo nos casos em que a bolsa é paga ao empregado, mas para educação superior, entendo que não haveria incidência da Contribuição Previdenciária desde que o curso se enquadrasse como de "*capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa*", sendo necessário avaliar caso a caso; fora isso, haveria incidência de contribuição previdenciária, tanto antes quanto depois da alteração na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, porque se assim quisesse, o legislador teria ampliado ao nível da educação superior, mas a despeito de estender a bolsa aos dependentes, achou por manter apenas a educação básica.

No caso dos autos, as bolsas de estudo, mediante desconto nas mensalidades, foram concedidas aos dependentes dos segurados empregados e dirigentes, e, portanto, não se enquadram na norma de não incidência de contribuição previdenciária, não merecendo reparos o acórdão recorrido.

Em relação ao pagamento de bolsa de pesquisa para os professores e pagamento de bolsa a médicos residentes (processo nº 13855.002706/2007-81), como

ressaltado pela auditoria, a natureza desses pagamentos não se enquadra como plano educacional que vise à educação básica, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Assim, não estão amparados pela não incidência da letra “t” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, a norma exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária as seguintes bolsas:

Art. 28 [...]

§ 9º [...]

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

[...]

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:(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Pelo que se verifica, as bolsas concedidas pela recorrente não se enquadram em nenhuma das bolsas de que trata a norma de não incidência.

Ademais, tendo em vista que a recorrente afirma a não incidência de tributação sobre as bolsas, vez que não existe contraprestação de serviço, nem benefício direto para o doador, há que se observar, em primeiro lugar, que a auditoria fiscal relata o pagamento de bolsas de estudo a médicos residentes. Nesse aspecto, ressalto que existem dispositivos normativos que demonstram o contrário do afirmado pela defesa, e, por isso colaciono-os:

Lei nº 8.212/91

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Decreto nº 3048

Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

V- como contribuinte individual:

[...]

j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

[...]

*§15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do **caput**, entre outros: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

[...]

X- o médico residente de que trata a Lei nº-6.932, de 7 de julho de 1981. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

[...]

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

[...]

II- vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III- quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos §§7º e 8º do art. 219; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

*§2º Integra a remuneração para os fins do disposto nos incisos II e III do **caput**, a bolsa de estudos paga ou creditada ao médico-residente participante do programa de residência médica de que trata o art. 4º da Lei nº-6.932, de 7 de julho de 1981, na redação dada pela Lei nº-10.405, de 9 de janeiro de 2002. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003) (Grifei).*

Assim, não há como negar a incidência de contribuição previdenciária, dada a natureza dessas bolsas apuradas pela fiscalização.

Em segundo lugar, em relação à bolsa de pesquisa concedida aos empregados (professores), também não está inclusa nas hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária de que trata o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não se enquadra

como educação profissional e tecnológica ou educação básica, como corretamente exposto no relato fiscal.

Ademais, a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 e o Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004, que a regulamentou, ambos vigentes à época dos fatos geradores, estabeleciam o seguinte:

Lei nº 8.958/94

Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

Decreto nº 5.205/2004

Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

[...]

§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

[...]

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.
(Grifei)

Assim, para saber se a bolsa de pesquisa fornecida a seus empregados (professores) não estava passível de contribuição previdenciária, restaria verificar se era concedida nos termos da Lei nº 8.958/94 e do Decreto nº 5.205/2004.

Essa análise foi abordada pelo julgador *a quo* (13855.002706/2007-81), de cujo voto extraio os seguintes trechos, que acolho como razões de decidir:

Em razão da defesa fazer menção à Lei nº 9.250/95 - art. 26 e também que a forma de atuar da FUNADESP é análoga a outras Entidades Públicas, vale dizer que encontramos no inc. XXVII do art. 72 da Instrução Normativa MPS SRP 3 de 14 de julho de 2005 (DOU de 15/07/2005), a previsão de não incidência de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, mas que diz respeito especificamente às bolsas concedidas em conformidade com a Lei nº 8.958, de 20/12/94, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio, e o Decreto nº 5.205 de 14/09/04, que Regulamenta a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, o que não se aplica a este caso.

A Lei nº 8.958/94, e o Decreto nº 5.205/04 regem, tão somente, as relações entre instituições federais de ensino superior e pesquisa científica e as fundações de apoio, dispondo sobre a participação de servidores/professores das instituições federais contratantes nas atividades da contratada, não amparando a concessão de bolsa de ensino, pesquisa e extensão a alunos de qualquer outra instituição de ensino. (Grifei)

Mais uma vez extraio trecho do acórdão recorrido (13855.002706/2007-81) que acertadamente estabelece a natureza remuneratória das bolsas de pesquisa concedidas aos empregados:

Não se pode esquecer que a Defendente tem fins lucrativos e realiza atividades de ensino e pesquisa para atingir esses fins. Beneficia-se com o trabalho dos pesquisadores-bolsistas, pois a realização das pesquisas e a divulgação de seus resultados servem para difundir e elevar o nome da Instituição, aumentando a procura por seus cursos de graduação e pós-graduação e maximizando seus lucros. Dessa forma, não é possível falar-se em simples doação ou em inexistência de prestação de serviços: A Notificada beneficiava-se do trabalho dos bolsistas.

Neste passo e, ante a descrição dos fatos feita pela fiscalização, restou evidenciado que os resultados das atividades desenvolvidas pelos segurados empregados e também dos residentes, representam uma vantagem para o "doador" e uma contraprestação de serviços por parte dos mesmos, não importando o nome que se dê à atividade e ao pagamento, por força da legislação previdenciária, referida parcela tem natureza salarial e integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições sociais.

Considerando que não há qualquer dispositivo que albergue a não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas aqui debatidas, não merece reparos o acórdão recorrido.

Conclusão

Processo nº 13855.002709/2007-15
Acórdão n.º **2202-004.647**

S2-C2T2
Fl. 776

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.