



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16641.720086/2018-12
ACÓRDÃO	2401-012.337 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE SANTA CRUZ DO SUL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO.

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, cabe o lançamento da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

INAPLICABILIDADE DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, contudo, não a apresentou.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra o município em epígrafe, com lançamento de contribuição previdenciária patronal, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declarada em GFIP.

Consta do detalhado Relatório Fiscal, fls. 19/51, resumidamente, que:

Preliminarmente, procedeu-se a procedimento de diligência no contribuinte, Município de Santa Cruz do Sul, e na Associação de Educação Familiar e Social do Rio Grande do Sul (92.826.072/0001-00), claramente identificada com uma escola de educação infantil e conhecida no município como Casa da Criança.

Foram celebrados convênios e os programas de saúde (programa de Saúde da Família – ESF, Agentes Comunitário de Saúde – PACS e Programa de Prevenção de DST e AIDS, especialmente em relação ao PRD - Programa de prevenção de danos) foram executados

através de repasses financeiros para a Associação de Educação Familiar e Social do Rio Grande do Sul, identificada no Relatório Fiscal como Casa da Criança.

Os trabalhadores foram contratados pela Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, através de terceirização da mão de obra e registrados como segurados empregados na citada entidade. Restou evidenciado que esta terceirização ocorreu de forma irregular, mediante a utilização de expediente ilícito. Estes trabalhadores foram, então, considerados como segurados empregados vinculados à Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul e lançadas as contribuições previdenciárias decorrentes desta contratação.

A Associação de Educação Familiar e Social do Rio Grande do Sul é uma associação civil, de direito privado, beneficente de assistência social, de fins não lucrativos, que tem por finalidade precípua os serviços na área de educação e cultura, na forma da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e Plano Nacional da Educação, podendo desenvolver, administrar, e executar projetos, programas, serviços e ações na área da assistência social, de forma gratuita, continuada e planejada, para usuários da Política Nacional de Assistência Social, de interesse geral e a quem da assistência necessitar, na forma de atendimento, assessoramento, inclusive técnico e na garantia e defesa de direitos, observada a legislação aplicável, com integração, participação e cooperação com as políticas públicas priorizando a garantia de direitos e a Seguridade Social. (ANEXO - Associação –Estatuto).

No Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, a entidade tem como atividade principal a educação e está enquadrada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, sob código "8512-1/00" - Educação Infantil - Pré-escola. Em consulta ao sistema de gerenciamento de informações do Ministério da Educação, denominado SISCEBAS Educação - Sistema de Certificação das Entidades de Beneficentes de Assistência Social na área de Educação, foi apurado que a entidade teve deferido o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, no nível/segmento "educação Básica", [...] foi apurado que a entidade não possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da Saúde, [...].

Da prática da evasão fiscal mediante terceirização irregular. Na análise documental restou evidenciado que a Prefeitura de Santa Cruz do Sul ao celebrar convênio com a Casa da Criança, deixou de observar normas constitucionais e legais bem como princípios da administração pública e do direito do trabalho ficando, assim, caracterizada a terceirização irregular de programas de saúde pública. Em consequência da interposição de entidade isenta de recolhimentos previdenciários patronais, o município de Santa Cruz do Sul, na contratação de mão de obra, furtou-se do recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados para atuar em programas de saúde pública que são de sua responsabilidade. Esta forma de proceder, configura a prática de evasão fiscal mediante terceirização irregular de mão de obra e, sendo assim, os trabalhadores foram considerados como segurados empregados vinculados ao município de Santa Cruz do Sul.

[...] a entidade envolvida não possuía nem capacidade nem objetivos em comum com o ente municipal. A entidade não possuía capacidade de atender aos convênios, uma vez que os recursos humanos disponíveis não foram utilizados para a execução das ações de saúde pública, ao contrário, houve necessidade de contratação extra e específica.

O Município de Santa Cruz do Sul beneficiou-se com a isenção de recolhimentos previdenciários de que goza a entidade conveniada e utilizou-se do artifício da

terceirização, também, para manter-se em cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao não incluir tais dispêndios como gastos com pessoal.

Em que pese o convênio Programa de Agentes Comunitários de Saúde - PACS celebrado com a Casa da Criança permanecer em vigor durante o período de apuração desta auditoria, a contratação de mão de obra terceirizada de Agentes Comunitários de Saúde estava expressamente proibida desde 14/02/2006 por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 51.

O município efetuou a admissão de pessoal sem concurso público, o que viola o disposto no inciso II, do artigo 37 da Constituição Federal. Todas estas inconstitucionalidades foram apontadas por sucessivas auditorias do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS.

Em 11/04/2005, nos autos do Procedimento Preparatório de Inquérito Civil Público nº 342/01, perante o Ministério Público do Trabalho, foi firmado termo de compromisso de ajustamento de conduta, vigorando por prazo indeterminado, no qual o Município de Santa Cruz do Sul comprometeu-se a abster-se de contratar e/ou manter trabalhadores sem prévia aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração e as contratações por tempo determinando para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos dos incisos II e IX do art. 37 da Constituição Federal. (ANEXO - TAC).

Da contratação de trabalhadores pela Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, registrados como segurados empregados da Casa da Criança. [...] A Prefeitura de Santa Cruz do Sul assim procedeu, porém buscou dissimular a contratação dos trabalhadores mediante a interposição de outra pessoa jurídica. [...] Tais convênios possibilitaram ao Poder Executivo repassar recursos para o atendimento de todas as despesas referentes à execução dos programas respectivos, em especial os valores dos salários dos profissionais contratados, encargos sociais, vale-alimentação, vale-transporte, custos de contratação em geral, exames médicos admissionais, demissionais e demais exames médicos periódicos exigidos pelas normas de Medicina e Segurança no Trabalho, elaboração da folha de pagamento, execução dos pagamentos, recolhimento da contribuição sindical, prestação de contas, contabilidade, despesas com treinamento, cursos de atualização e qualificação profissional, custo operacional bancário, manutenção de conta-corrente e tarifas de transferência de folha de pagamento.

A entidade também se obrigava a contratar os profissionais, selecionados de acordo com os critérios da Secretaria Municipal de Saúde e Ministério de Saúde; advertir, aplicar penalidades e/ou substituir os profissionais que a critério da Secretaria Municipal de Saúde não satisfizessem as condições requeridas pela natureza dos serviços; submeter-se à supervisão e orientação técnica promovida pelo município.

O Município responsabilizava-se por toda e qualquer reclamatória trabalhista oriunda da execução dos convênios, inclusive daquelas ajuizadas até dois anos após expirado o seu prazo de vigência, podendo realizar repasses de valores em data diversa da acordada (último dia do mês), quando ocorressem despesas eventuais, tais como férias, rescisões, reclamatórias trabalhistas, treinamentos, cursos, vale-transporte e qualquer outra despesa decorrente do vínculo empregatício gerado com as equipes ou profissionais contratados para os programas, demonstrando claramente que as respectivas contratações somente ocorreram a fim de atender aos convênios.

Da admissão e desligamento de trabalhadores, da definição do local de trabalho, da assiduidade e da jornada dos trabalhadores. A Prefeitura de Santa Cruz do Sul, através da Secretaria Municipal de Saúde, efetivamente selecionava e determinava à Casa da Criança que efetuasse a contratação dos trabalhadores que desempenhariam atividades nos programas de saúde objeto dos convênios celebrados. Além de ser responsável pela escolha dos trabalhadores, o Município, atuando como real empregador que era, também decidia sobre o desligamento dos mesmos e eventuais alterações contratuais. [...] O gozo de férias dos trabalhadores era definido pela Secretaria Municipal de Saúde [...].

Do décimo quarto salário aos agentes comunitários de saúde.

O incentivo financeiro [...], conhecido como "14º salário" foi pago aos Agentes Comunitários de Saúde e Agentes de Combate às Endemia. O pagamento do incentivo - 14 salário é comprovado pelos empenhos 20141003242, 20141003243, 200151005825, 20151005826, 20161006598, 20161006599, 20171010774 e 20171010775.

Das despesas diversas. Analisando-se os documentos constantes das prestações de contas apresentadas pela Casa da Criança à Prefeitura Municipal, verificou-se que toda e qualquer despesa relativa a contratação dos segurados relacionados ao convênio é repassada ao seu real empregador, tais como honorários advocatícios para atuação em processo trabalhista, despesas com honorários para elaboração e processamento da folha de pagamento, serviços contábeis, impostos (IRRF, INSS, FGTS, PIS), aquisição de vale-transporte, despesas bancárias, medicina e segurança do trabalho, honorários de auditoria independente, Contribuição e taxa assistencial ao SINIBREF (Sindicato Interestadual das instituições beneficentes, religiosas, assistenciais e filantrópicas do RGS) e SINBRAFI (Sindicato dos empregados em instituições beneficentes, religiosas e filantrópicas do Estado do RGS), seguro e plano odontológico. (ANEXOS - PC - Despesas diversas)

Das reclamações trabalhistas. Em atenção a intimação quando da diligência realizada junto à Casa da Criança, informou a entidade que os valores pagos relativos à condenação em reclamação trabalhista são devidamente ressarcidos pela Prefeitura Municipal, como despesa diversa relacionada ao convênio firmado.

Apurou-se a existência de recorrentes ações trabalhistas ajuizadas por empregados contratados especificamente para a execução dos respectivos convênios, tendo como reclamadas tanto a Casa da Criança quanto o Município de Santa Cruz do Sul.

[...] verifica-se que a receita de programas para fins específicos, referente aos convênios com o Poder Público (PACS, PSF e PRD) representam mais de 80% (oitenta por cento) do total das receitas auferidas, enquanto que as receitas da área educacional, que seriam o seu foco e área de atuação principal, ficaram entre 10% a 16% (dez a dezesseis por cento).

Do termo de constatação.

[...] a Casa da Criança, muito embora figure como empregador formal dos contratos de trabalho respectivos, não é a real administradora e gerenciadora dos respectivos contratos de trabalho.

Ficou demonstrado que quem determina a contratação de trabalhadores, bem como determina as férias, rescisão, aviso-prévio, horas extras, desconto de faltas ao trabalho é a Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, através da Secretaria Municipal de Saúde, a quem os empregados dos referidos convênios estão efetivamente subordinados.

Da entrevista. Entre os documentos apresentados pela Casa da Criança encontrava-se uma carta esclarecimento encaminhada pela EBL Auditoria e Assessoria Ltda datada de 29/10/2012. (ANEXO - Correspondência EBL) Inicia esclarecendo que, em atendimento ao pedido do Sr. João da Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, à época da celebração do convênio entre a Prefeitura e a Associação, ficou acordado que operacionalmente a elaboração da folha de pagamento seguiria os seguintes critérios:

- a) Já havia um "modus operandi" em prática entre a Prefeitura Municipal e a instituição anterior à Associação, com a qual estavam findando o convênio;
- b) Que nós "herdaríamos" e deveríamos continuar com as práticas até então existentes, e que estavam dando certo, embora alertados para inconsistências de ordem legal;
- c) Que todo o controle de efetividade, horas-extras, faltas, admissões, demissões, férias, ou outras quaisquer ocorrências mensais com reflexos na folha de pagamento seriam controladas pelas coordenadoras dos projetos (Sra. Birtia e Sra. Naiara), e que a Prefeitura Municipal, por seus canais competentes enviaria ofício para a Associação solicitando qualquer alteração que se fizesse necessária e que envolvesse elaboração de folha de pagamento;
- d) Que a Ir Jurema ou a Ir Silvia fariam a ligação entre a Associação e a Prefeitura, inclusive participando mensalmente das reuniões dos grupos (PSF e PACS) para tomar conhecimento de fatos e assuntos que eventualmente refletissem na folha de pagamento;
- e) Que a Prefeitura não forçaria admissões que contrariassem cultura interna existente (salário diferente para cargos já existentes e coisa do tipo). A Prefeitura, de comum acordo com a Associação buscava solução para eventual conflito; (...)

Prossegue, esclarecendo que:

Inúmeras vezes contatamos com o Sr. Cássio e Sra. Fernanda, com conhecimento do Sr. João, sobre esclarecimentos de horas extras em excesso, admissões em quantidade e localização de postos de trabalho onde haveria a efetivação da ocupação dos cargos. A resposta sempre era que eram necessários e muitas vezes designados de cargos "volantes" não especificando tampouco esclarecendo.

E conclui:

Portanto, não temos, bem como a instituição não tem ingerência nenhuma sobre seleção, operacionalização dos programas e distribuição dos recursos humanos e sua efetividade a não ser realizar a admissão, executar a folha de pagamento, fazer o orçamento necessário e enviá-lo, bem como realizar a prestação de contas dos recursos repassados pelo erário público conforme convênio celebrado. Ainda, as coordenadoras são indicadas pelo órgão público responsável pelos Programas.

Do procedimento fiscal anterior. [...] procedimento fiscal nº 1011100.2010.00392 instaurado em 29/12/2010 foi o Município de Santa Cruz do Sul autuado pela mesma infração, ou seja, contratação e remuneração de trabalhadores por interposta pessoa, no caso, pela Casa da Criança, no período de 01/2007 a 12/2008. Restou configurado no Processo nº 13005.722827/2011-31 - DEBCAD nº 37.124.533-8 que o Município foi o real empregador dos trabalhadores cujo contrato de trabalho foi formalmente firmado com a Casa da Criança.

Em 22/06/2017 foi o referido processo objeto de pedido de parcelamento especial.

Das conclusões. Diante de todos os fatos apurados, resta configurado o enquadramento dos trabalhadores dos programas citados, como segurados empregados vinculados ao Município de Santa Cruz do Sul, efetiva beneficiária e gerenciadora do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviço através de entidade interposta, conforme disposto na legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91, artigo 12, inciso I, alínea "a").

A não eventualidade, a subordinação e a remuneração foram demonstradas de forma inequívoca nos parágrafos acima, na medida que: a necessidade dos serviços é permanente e os mesmos são prestados de forma continuada; coube ao Município de Santa Cruz do Sul, diretamente, proceder a seleção dos trabalhadores, supervisionar e avaliar os serviços prestados, controlar o cumprimento da jornada de trabalho e a assiduidade, ordenar a admissão e desligamento dos trabalhadores e definir a remuneração e os reajustes salariais; e os serviços foram prestados mediante o pagamento de salários, cujo ônus foi suportado pelo ente público municipal.

Do planejamento tributário e do princípio da primazia da realidade

sobre a forma. A criação de situação jurídica completamente divergente da situação fática, mesmo que o propósito principal não fosse a dissimulação do fato gerador das contribuições previdenciárias, caracterizou planejamento tributário abusivo por parte da Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul. A Casa da Criança, detentora de isenção das contribuições para a Seguridade Social, simulou a contratação de profissionais para o atendimento de demandas de saúde pública, estranhas a seus objetos sociais e de competência do Município de Santa Cruz do Sul. Desta forma o município beneficiou-se indevidamente ao eximir-se das obrigações previdenciárias, cuja isenção se dá somente em obrigações que nascem na execução das atividades-fim da entidade isenta, na forma do inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.

[...]

Nesta premissa, os trabalhadores contratados para trabalhar nos citados programas, que haviam sido registrados pela Casa da Criança foram considerados como vinculados diretamente ao Município de Santa Cruz do Sul. Essa decisão tem fundamento nos artigos 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

[...]

As bases de cálculo das contribuições lançadas no Auto de Infração estão discriminadas no demonstrativo "Base de Cálculo" e correspondem ao total das remunerações mensais pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, registrados pela Casa da Criança, contratados para trabalhar nos citados programas de saúde.

[...]

Da multa aplicada. Foi constatado que o contribuinte, utilizou a prática de simulação mediante contratação de segurados empregados por pessoa jurídica interposta. Agindo desta forma reduziu e deixou de recolher a efetiva contribuição devida à previdência social e em consequência, a multa aplicada foi qualificada em 100% (cem por cento) conforme estabelecido no parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Apurado nesta forma, o percentual aplicado a título de multa é, portanto, de 150% (cento e cinquenta por cento).

Em impugnação de fls. 1.766/1.800, o contribuinte alega que é legal a execução indireta de políticas públicas, que os convênios celebrados possuem autorização legislativa, que a entidade imune contratada tem como fim a promoção da saúde, que não é possível a imputação direta do lançamento fiscal ao município. Alega que a alíquota GILRAT seria de 1%, questiona a multa qualificada.

Foi proferido o Acórdão **14-90.291 - 12ª Turma da DRJ/RPO**, fls. 1.814/1.901, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO. EFEITO AUTOMÁTICO ENQUANTO PENDENTE A LIDE ADMINISTRATIVA.

No âmbito do lançamento do crédito tributário, constitui causa de suspensão da sua exigibilidade, de forma automática, a apresentação pelo sujeito passivo de instrumento tempestivo de impugnação administrativa, desde que preencha os elementos necessários à sua formalização como tal e que não encontre óbices legais ou preclusivos ao seu conhecimento.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

A impossibilidade de reconhecimento da inconstitucionalidade decorre de uma natural atribuição constitucional de competências, não impedindo que autoridade tributária, no âmbito das suas funções, reconheça, como fundamento de irregularidade apontada na relação jurídica tributária desenvolvida pelo sujeito passivo, a violação de preceitos constitucionais no desenvolvimento dela. No caso, não se reconhece a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, mas sim a

incompatibilidade de um ato administrativo com os preceitos constitucionais que o regem.

TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS. CONDIÇÃO DE ENTE PÚBLICO QUE NÃO AFASTA A IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE.

Configura-se ilícita a terceirização quando, a partir dos elementos de prova dispostos nos autos, fica evidenciado que houve a interposição irregular de uma pessoa jurídica, servindo esta como mero ente formal a intermediar contratação de profissionais de saúde para a execução de serviço público. Hipótese na qual, a condição de ente público do contribuinte não afasta a imputação da sua responsabilidade quanto às contribuições previdenciárias, porque fica cabalmente demonstrada sua relação pessoal e direta com os fatos geradores. Inteligência do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. ADICIONAL DE FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

No âmbito da incidência do adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT, é de responsabilidade do contribuinte proceder ao seu auto-enquadramento, cabendo à fiscalização a verificação de sua correção. Uma vez feito o auto-enquadramento pelo contribuinte, conforme sua atividade preponderante, por estabelecimento, caso a fiscalização discorde do auto-enquadramento deve, proceder à demonstração das razões pelas quais outro deve ser o enquadramento, não podendo pura e simplesmente definir um grau de risco em caráter geral, nos termos do Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA FRAUDE. SONEGAÇÃO. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício a verificação da fraude com que age o contribuinte ao se aproveitar de pessoa jurídica interposta, na qualidade de isenta de contribuições previdenciárias, beneficiando-se da exoneração tributária respectiva.

Hipótese na qual há flagrante contexto de utilização da empresa interposta, configurada, dentre vários fatores, pelo absoluto esvaziamento da atividade administrativa da pessoa interposta relativamente à mão de obra que formalmente lhe é vinculada.

Intuito doloso do contribuinte reconhecido a partir da reiteração da conduta ao longo do tempo, constituindo fato notório o expediente simulado, inclusive por apontamentos da sua irregularidade pelos órgãos de conta, Poder Judiciário e mesmo a Receita Federal do Brasil.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Consta do voto que a procedência parcial se deve ao restabelecimento da alíquota GILRAT ao percentual de 1%. Não houve recurso de ofício.

Cientificado do Acórdão em 26/2/2019 (Aviso de Recebimento - AR à fl. 1.931), o município apresentou recurso voluntário em 25/3/2019, fls. 1.934/1.970, que contém, em síntese:

Diz haver legalidade da execução indireta de políticas públicas, como os programas de saúde. Discorre sobre prestação de serviços públicos de forma indireta.

Alega que os convênios celebrados são regulares, pois existe autorização legislativa (Lei Municipal 4.706/05). Informa que os programas de saúde são federais e o município é mero executor. Esses programas poderiam colapsar as contas públicas municipais, por impossibilidade de absorção dos profissionais no quadro de servidores públicos concursados. Por isso a opção pelo convênio. Conforme estabelecido nos convênios, o custeio dos encargos sociais decorrentes das contratações ficariam a cargo da entidade contratada.

Entende que deve ser reformada a decisão recorrida, por contradições no acórdão, especialmente na aplicação do princípio da legalidade. O relator decide que a legislação local é ilegal, embora tenha assentado que a administração não pode afastar norma válida.

Discorre sobre a imunidade tributária da associação conveniada, que tem Cebas regular. Extrai do art. 3º do estatuto da entidade trecho que menciona “promoção da saúde”, alegando que ela tem como objetivo estatutário a prestação de serviços na área de saúde, mesmo que sua atividade preponderante seja na área de educação. Cita a Lei 12.101/2009, art. 22, parágrafo único, segundo o qual a atividade preponderante é a atividade econômica principal declarada no CNPJ.

Afirma que o acórdão recorrido não enfrentou esse argumento o que caracteriza nulidade, pois incumbe à autoridade administrativa julgadora enfrentar todos os argumentos capazes de influenciar no julgamento da lide.

Conclui que, conforme convênio, não se exigia a certificação como pressuposto para execução dos projetos. Que havendo necessidade de recolhimento das contribuições patronais, o encargo ocorreria por conta da associação. Afirma que a imunidade da entidade não foi condição para manutenção do convênio, pois os custos poderiam ser repassados para o município.

Aduz ser impossível o reconhecimento da inconstitucionalidade no âmbito administrativo e repete o argumento que o lançamento e o julgamento ocorreram em face do reconhecimento da invalidade da legislação local. Cita decisões e a súmula CARF nº 2.

Afirma que o Ministério Público tem ciência do modelo de contratação utilizado, sendo que as adequações estão sendo operacionalizadas. O município vem absorvendo em seu quadro de pessoal servidores concursados para a continuidade do programa. Diz que em 2015

havia 225 pessoas contratadas pela Casa da Criança para trabalhar nos programas de saúde e atualmente são apenas 69 pessoas.

Entende não ser possível a imputação direta e exclusiva do lançamento fiscal ao município. Diz que a Casa da Criança é o efetivo devedor de eventual contribuição patronal e o município teria, eventualmente, responsabilidade subsidiária. Cita jurisprudência no sentido de que a contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com órgãos da administração pública.

Alega ser inaplicável a IN nº 001/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional ao município, argumento não enfrentado pela DRJ.

Questiona a multa qualificada, afirmando que não foi caracterizado o dolo. Alega que não houve simulação, que o convênio é documento público oficial. Que há *bis in idem*, pois a mesma conduta foi considerada para imputar a multa e a qualificadora. Acrescenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

Requer seja reformada a decisão de primeira instância e reconhecida a insubsistência do auto de infração. Caso seja mantido o lançamento, sucessivamente, requer seja afastada a majorante da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, devendo ser conhecido.

PRELIMINAR

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Entende o recorrente que houve omissão e contradição, pois a autoridade julgadora se contradiz na aplicação do princípio da legalidade e não enfrentou o argumento sobre inaplicabilidade da IN nº 001/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional ao município.

Não se verifica a contradição arguida. De fato, a administração não pode afastar a aplicação da legislação sob o argumento de inconstitucionalidade, mas também não pode acatar legislação municipal que contraria a Constituição Federal, legislação trabalhista e previdenciária vigente.

Quanto a eventual omissão, o julgador, ao decidir, não está obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pela parte, principalmente quando, no voto, há fundamentos suficientes para legitimar a conclusão por ele abraçada.

Assim, não se verifica a contradição e omissão alegadas, que sob a visão do recorrente, teria havido apreciação insuficiente da matéria, não havendo que se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

A nulidade do acórdão de impugnação configura medida extrema e desprovida de razoabilidade, que não se coaduna com a finalidade do processo administrativo.

Não se verifica prejuízo concreto à parte e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser examinado pelo colegiado, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.

MÉRITO

O lançamento efetuado foi detalhadamente explicado no relatório fiscal, com riqueza de detalhes e documentos anexados.

A Lei 8.212/91, que estabelece as regras que regem a filiação obrigatória de trabalhadores ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, dispõe que:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Assim, uma vez constatado que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao RGPS, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação aplicável.

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação dada antes da criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, determina:

Art.229.

[...]

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

A despeito dos vários elementos trazidos no relatório fiscal, de ser o autuado órgão público e a Casa da Criança imune, os fatos listados a seguir são suficientes para confirmar que os profissionais foram diretamente contratados pelo município autuado e este é o verdadeiro

empregador, logo responsável pelo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos segurados empregados. Trechos do relatório fiscal:

Da contratação de trabalhadores pela Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, registrados como segurados empregados da Casa da Criança.

[...]

Conforme os artigos 1º das Leis 4.706 e 4.707, ambas de 20/12/2005, foi autorizado ao Poder Executivo a realização de **convênio** com a Associação de Educação Familiar e Social do Rio Grande do Sul, para o desenvolvimento e execução dos programas de Saúde da Família - PSF e de Agentes Comunitários de Saúde - PACS. **Tais convênios possibilitaram ao Poder Executivo repassar recursos para o atendimento de todas as despesas referentes à execução dos programas respectivos, em especial os valores dos salários dos profissionais contratados, encargos sociais, vale-alimentação, vale-transporte, custos de contratação em geral, exames médicos admissionais, demissionais e demais exames médicos periódicos exigidos pelas normas de Medicina e Segurança no Trabalho, elaboração da folha de pagamento, execução dos pagamentos, recolhimento da contribuição sindical, prestação de contas, contabilidade, despesas com treinamento, cursos de atualização e qualificação profissional, custo operacional bancário, manutenção de conta-corrente e tarifas de transferência de folha de pagamento. Nos parágrafos primeiros dos artigos 2º das referidas leis foi autorizado ao Poder Executivo efetuar o pagamento de eventuais indenizatórias trabalhistas oriundas da execução dos convênios, inclusive daquelas ações ajuizadas até 2 (dois) anos após expirado o prazo do convênio firmado. (grifo nosso)**

[...]

A entidade também se obrigava a contratar os profissionais, selecionados de acordo com os critérios da Secretaria Municipal de Saúde e Ministério de Saúde; advertir, aplicar penalidades e/ou substituir os profissionais que a critério da Secretaria Municipal de Saúde não satisfizessem as condições requeridas pela natureza dos serviços; submeter-se à supervisão e orientação técnica promovida pelo município. (grifo nosso)

[...]

Da admissão e desligamento de trabalhadores, da definição do local de trabalho, da assiduidade e da jornada dos trabalhadores. (grifo nosso)

A Prefeitura de Santa Cruz do Sul, através da Secretaria Municipal de Saúde, efetivamente selecionava e determinava à Casa da Criança que efetuassem a contratação dos trabalhadores que desempenhariam atividades nos programas de saúde objeto dos convênios celebrados. Além de ser responsável pela escolha dos trabalhadores, o Município, atuando como real empregador que era, também decidia sobre o desligamento dos mesmos e eventuais alterações contratuais. (grifo nosso)

Das conclusões.

[...]

A não eventualidade, a subordinação e a remuneração foram demonstradas de forma inequívoca nos parágrafos acima, na medida que: a necessidade dos serviços é permanente e os mesmos são prestados de forma continuada; coube ao Município de Santa Cruz do Sul, diretamente, proceder a seleção dos trabalhadores, supervisionar e avaliar os serviços prestados, controlar o cumprimento da jornada de trabalho e a assiduidade, ordenar a admissão e desligamento dos trabalhadores e definir a remuneração e os reajustes salariais; e os serviços foram prestados mediante o pagamento de salários, cujo ônus foi suportado pelo ente público municipal. (grifo nosso)

Como se vê, a relação se deu, diretamente, entre os trabalhadores e o município.

Não ocorreu a alegada terceirização. Trabalho Terceirizado ou Terceirização é o acordo comercial efetuado entre uma empresa “contratante” (ou tomadora de serviços) e outra “contratada” (ou prestadora de serviços) que fornece **serviços especializados realizados de forma independente**. Não existe pessoalidade e nem subordinação jurídica entre os trabalhadores da terceirizada e a empresa tomadora de serviços.

No trabalho terceirizado, a contratada inclui no preço do serviço prestado todos os seus custos inerentes à prestação dos serviços, inclusive valores para cobrir eventuais riscos na atividade. Não há que se falar em repasse dos valores relativos a salários e demais despesas com empregados como vale transporte ou exames admissionais.

O que a fiscalização fez foi desconsiderar o negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária - o vínculo formal estabelecido com a Casa da Criança (entidade imune ao pagamento das contribuições patronais) - e apurar os valores devidos em face do real empregador.

Diante da realidade fática, a fiscalização verificou que nas prestações de serviços estavam presentes todos os requisitos necessários à caracterização dos segurados na qualidade de empregados do município (pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação), nos termos da Lei 8.212/91, art. 12, I, acima citado. E assim, corretamente apurou as contribuições sociais previdenciárias devidas.

Acrescente-se que, uma vez verificado que o sujeito passivo se utiliza de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio,

interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

Aplica-se ao caso o **conceito amplo de simulação**, segundo a qual **o sujeito passivo, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica que de outra forma não seria aplicável, usa a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos esvaziando-os de qualquer substância jurídica real.**

O CTN assim determina:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Passa-se a analisar os argumentos trazidos no recurso.

Não se discute aqui a legalidade da execução indireta de políticas públicas. O que se verificou no presente caso, conforme disposto acima, é a vinculação dos trabalhadores diretamente com o município, não havendo que se falar em terceirização ou execução indireta.

Os convênios celebrados, podem até ser regulares, “aos olhos do município”, mas conflitam diretamente com a Constituição Federal/88, legislação trabalhista e previdenciária acima citada.

O §13 do artigo 40 da Constituição Federal de 1.988, dispõe que:

Art. 40 [...]

§ 13. Aplica-se ao agente público ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, de outro cargo temporário, inclusive mandato eletivo, ou de emprego público, o Regime Geral de Previdência Social.

E a EC 51/2006, determina:

Art. 2º Após a promulgação da presente Emenda Constitucional, os agentes comunitários de saúde e os agentes de combate às endemias somente poderão ser contratados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios na forma do § 4º do art. 198 da Constituição Federal, observado o limite de gasto estabelecido na Lei Complementar de que trata o art. 169 da Constituição Federal. (grifo nosso)

Logo, a Constituição Federal impõe a vinculação ao RGPS de servidores não concursados, ocupantes de cargo em comissão, cargo temporário ou emprego público.

Uma vez que todo o vínculo foi pactuado diretamente entre prestadores e município, caberia a ele cumprir com todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias, **não sendo**

lícito à lei municipal ou o convênio firmado normatizarem sobre matéria que não são de sua competência legislativa.

Também não se verifica eventual “colapso das contas públicas”, pois para o cumprimento do programa de saúde criado pelo governo federal, haveria o necessário repasse de verbas públicas.

Uma vez que os tais convênios não se prestam para justificar as relações previdenciárias estabelecidas com o município, sem valor a cláusula que estabelece que os encargos sociais ficariam a cargo da “contratada”. Aliás, nem haveria encargos sociais, uma vez que a entidade era imune.

Irrelevante para a caracterização do vínculo previdenciário dos segurados com o município se a entidade contratada é portadora de Cebas ou não, se tem em seu estatuto trecho que se refira à “promoção da saúde”, qual é a sua atividade principal, se é a declarada no CNPJ ou a econômica principal preponderante (a fiscalização informa que 80% do valor auferido era para o serviço de saúde).

A ciência do Ministério Público do modelo utilizado não afasta a obrigação da apuração do crédito tributário, nos termos do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

E, que ótimo que o município vem realizando concurso público para a contratação dos profissionais, aliás, assinou termo de ajuste de conduta com o MPT em 2005.

Uma vez que os contratados foram considerados empregados do município, não há que se falar em imputação do lançamento fiscal à Casa da Criança. Inaplicável ao caso a jurisprudência citada no recurso que cuida de terceirização lícita, com falhas na contratação de trabalhadores pela empresa interposta.

Quanto à IN nº 001/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional e demais elementos trazidos aos autos pela fiscalização para formar sua convicção, são informações adicionais que apenas reforçam a motivação do lançamento.

MULTA QUALIFICADA

A aplicação da multa qualificada foi devidamente justificada pela autoridade lançadora que comprovou a simulação e a evidente sonegação, nos termos da Lei 9.430/96, art. 44, c/c Lei 4.502/64, art. 71:

Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Restou devidamente comprovado nos autos que não houve terceirização, que é o município o verdadeiro empregador dos profissionais de saúde, que os contratos de trabalho foram formalizados com a Casa da Criança (entidade imune na área de educação) para afastar a incidência da contribuição patronal previdenciária.

Como era o município que repassava para a entidade interposta todos os valores de remuneração, benefícios e encargos trabalhistas (fl. 38 do relatório fiscal), qual o motivo para não contratar diretamente os profissionais de saúde? A resposta é óbvia: contratar por meio de uma entidade beneficente imune para não pagar a contribuição patronal previdenciária.

A fraude fica ainda mais explícita às fls. 42/43 do relatório fiscal:

DOS ESCLARECIMENTOS – EBL AUDITORIA E ASSESSORIA LTDA

112. Entre os documentos apresentados pela Casa da Criança encontrava-se uma carta esclarecimento encaminhada pela EBL Auditoria e Assessoria Ltda datada de 29/10/2012. (ANEXO – Correspondência EBL)

113. Inicia esclarecendo que, em atendimento ao pedido do Sr. João da Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul, à época da celebração do convênio entre a Prefeitura e a Associação, ficou acordado que operacionalmente a elaboração da folha de pagamento seguiria os seguintes critérios:

a) Já havia um “modus operandi” em prática entre a Prefeitura Municipal e a instituição anterior à Associação, com a qual estavam findando o convênio;

b) Que nós “herdaríamos” e deveríamos continuar com as práticas até então existentes, e que estavam dando certo, embora alertados para inconsistências de ordem legal;

c) Que todo o controle de efetividade, horas-extras, faltas, admissões, demissões, férias, ou outras quaisquer ocorrências mensais com reflexos na folha de pagamento seriam controladas pelas coordenadoras dos projetos (Sra. Birtia e Sra. Naiara), e que a Prefeitura Municipal, por seus canais competentes enviaria ofício para a Associação solicitando qualquer alteração que se fizesse necessária e que envolvesse elaboração de folha de pagamento;

d) Que a Ir Jurema ou a Ir Silvia fariam a ligação entre a Associação e a Prefeitura, inclusive participando mensalmente das reuniões dos grupos (PSF e PACS) para tomar conhecimento de fatos e assuntos que eventualmente refletissem na folha de pagamento;

e) Que a Prefeitura não forçaria admissões que contrariassem cultura interna existente (salário diferente para cargos já existentes e coisa do tipo). A Prefeitura, de comum acordo com a Associação buscaria solução para eventual conflito; (...)

114. Prossegue, esclarecendo que “Inúmeras vezes contatamos com o Sr. Cássio e Sra. Fernanda, com conhecimento do Sr. João, sobre esclarecimentos de horas extras em excesso, admissões em quantidade e localização de postos de trabalho onde haveria a efetivação da ocupação dos cargos. A resposta sempre era que eram necessários e muitas vezes designados de cargos "volantes" não especificando tampouco esclarecendo.”

Quanto ao argumento sobre a multa ser confiscatória, ele não pode ser apreciado em processo administrativo.

A validade ou não da lei, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, cabe ao Poder Legislativo, revê-la, ou ao Poder Judiciário, declarar sua ilegitimidade em face da Constituição. Assim, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade tributária está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A Súmula CARF nº 2 determina:

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

O Regimento Interno do CARF impõe:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto**. (grifo nosso)

RETROATIVIDADE BENIGNA

A Lei 14.689, de 20/9/2023, alterou a Lei 9.430/1996, art. 44, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Sendo assim, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier