



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.725797/2014-61  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.178 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não há óbice ao conhecimento de Recurso Especial, quando os acórdãos recorrido e paradigmas, tratando do mesmo Grupo Econômico, interpretam de forma diversa a legislação que trata da aplicação da solidariedade a todas as empresas integrantes do grupo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti. – Relator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o Acórdão n.º 2201-004.462 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 8 de maio de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 922 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário:2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS. PERIODICIDADE SEMESTRAL.

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

PLR. PAGAMENTO. ADIANTAMENTOS. CORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Deve ser excluída da base de cálculo sujeita à tributação os valores que, embora constantes da folha de pagamentos, correspondem a adiantamentos pagos em outras competências.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE.

Devem ser excluídas do polo passivo as pessoas a quem foi atribuída responsabilidade solidária, quando a fiscalização não apresenta fundamentos suficientes para essa caracterização.

O resultado foi assim registrado:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para determinar a exclusão do valor de R\$ 7.315.399,94 da base de cálculo relativa à competência 02/2010. Quanto ao recurso voluntário das responsáveis solidárias, em dar-lhe provimento.

No que se refere ao Recurso Especial da Procuradoria, fls. 939, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 955 e seguintes, para rediscutir a matéria: **caracterização de grupo econômico para fins de atribuição de responsabilidade solidária entre as empresas integrantes.**

Em seu **recurso, aduz a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, em síntese, que:

a) ‘há unicidade de comando estratégico entre as empresas, e que as empresas se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e recursos humanos,

além de estarem subordinadas a um mesmo comando. Devendo, pois, ser reconhecida a existência do grupo econômico;

b) o instituto “grupo econômico”, possui definição no Direito Privado. Logo, se pode extrair o efeito tributário pretendido pelo art. 30, IX da Lei n 8.212/1991, que é o seguinte: configurado o grupo econômico, haverá responsabilidade solidária no tocante às obrigações tributárias (pagamento contribuições previdenciárias).;

c) o art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/1991, que cuida da responsabilidade solidária das empresas de um grupo econômico pelas dívidas para com a Seguridade Social, refere-se a uma solidariedade prevista em lei, logo não depende de demonstração de qualquer interesse comum;

d) essa solidariedade fixada na legislação previdenciária das empresas do mesmo grupo econômico é bastante ampla. Basta um dos integrantes do grupo econômico descumprir as obrigações fiscais (não efetuar o pagamento das contribuições previdenciárias), para os outros terem que assumir a responsabilidade por via de solidariedade, sendo isso o que ocorreu in casu;

e) considerando a documentação constante dos autos que demonstra a participação societária comum entre as empresas, bem como a ausência de qualquer prova em contrário trazida pela empresa – até uma concordância nesse sentido – resta caracterizada a formação do grupo econômico e a conseqüente responsabilização solidária de todas as pessoas jurídicas dele integrantes.

Intimado, o **Sujeito passivo** apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 1000 e seguintes, sustentando, em suma:

a) preliminarmente que o Recurso Especial apresentado pela procuradoria não preenche a exigência prevista no art. 67 do Regimento Interno do CARF e que, em verdade, pretende mero reexame do material probatório. Portanto, não merece ser conhecido;

b) no mérito, O Código Tributário Nacional ao dispor sobre a solidariedade, em seu art. 124, prever duas modalidades de solidariedade, doutrinariamente alcunhadas por (a) solidariedade de fato e (b) solidariedade de direito. No caso em questão, diga-se logo, não está configurada qualquer dessas hipóteses;

c) a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar que os Recorridos possuíam interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal a cargo do Banco Mercantil do Brasil S/A (empresa originariamente atuada no Auto de Infração cm epígrafe);

d) em momento algum restou demonstrada a participação ou realização, por parte dos Recorridos, na situação que constituía o fato gerador da contribuição supostamente recolhida a menor pelo Banco Mercantil do Brasil S/A

e) por tais motivos, o acórdão recorrido não merece reforma ao afastar a responsabilidade solidária atribuída às empresas listadas na fl. 5 do relatório fiscal, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional, caso conhecido, deve ser desprovido.

Cientificado da decisão em 21/08/2018, o Contribuinte interpôs Recurso Especial, fls. 1016, admitido por meio de Despacho de fls. 1110 e seguintes, para rediscutir a matéria: **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições apenas sobre as parcelas pagas irregularmente.**

Em seu recurso, argumentou em síntese:

a) a Autoridade Fiscal equivocou-se ao descaracterizar todas as parcelas pagas no ano de 2010. Isso porque, se o programa de PLR estabelecido no Acordo e na Convenção Coletiva foi formulado com observância aos pressupostos da Lei n. 10.101/00, mas apenas a sua execução (ou seja, o ato do efetivo pagamento) se deu de forma indevida,

somente a parcela que desrespeitou os requisitos legais poderia sofrer a incidência das contribuições previdenciárias (no caso, a parcela paga em 11/2010);

b) a parcela relativa a novembro de 2010, única que poderia ser considerada irregular pelo Fisco (numa análise superficial do contexto fático e jurídico), foi paga pelo Recorrente em razão de determinação expressa da Convenção Coletiva de Trabalho que lhe era aplicável. Logo, diante da força normativa da Convenção (art. 611 da CLT), não haveria como atribuir natureza salarial a esta parcela;

c) a Lei n. 10.101/00, em momento algum, dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano de PLR, logo o descumprimento da regra prevista no § 29 do art. 39 da Lei nº 10.101/00 não macula todo o programa de pagamento da PLR, mas apenas aquela parcela que tenha sido paga em desacordo com a lei;

d) no que tange à parcela paga em fevereiro de 2010, a tributação não pode ser mantida, pois ela se refere ao ajuste da PLR apurada no ano de 2009, não havendo se falar que tal pagamento comprometeu aqueles efetuados em 2010 (pois não se refere a este exercício);

e) quanto à parcela paga em agosto de 2010, a tributação também não pode ser mantida, pois ela se refere ao adiantamento da PLR de 2010, previsto no plano próprio do Recorrente (que prevê dois pagamentos: adiantamento feito em agosto/10 e ajuste final quitado em fevereiro/11). Visto por outro aspecto, esta parcela, portanto, também respeita a semestralidade mínima, caso se considere que o primeiro pagamento realizado em fevereiro de 2010 deve ser computado. Assim, incluída dentro dos dois pagamentos anuais previstas pela Lei n. 10.101, tal parcela não poderia ser objeto de tributação, conforme acórdão da CSRF do CARF 9202-003.192;

Intimada, a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional** apresentou tempestivamente suas Contrarrazões, acostadas às fls. 1116 e seguintes, sustentando, em suma:

a) Não se faz suficiente para fazer impedir a cobrança de contribuição previdenciária a existência da lei reguladora e a denominação de participação nos lucros e resultados; deve-se observar em tudo e por tudo a legislação pertinente;

b) pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

c) a Lei n. 10.101/00, em momento algum, dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano de PLR, logo o descumprimento da regra prevista no § 29 do art. 39 da Lei nº 10.101/00 não macula todo o programa de pagamento da PLR, mas apenas aquela parcela que tenha sido paga em desacordo com a lei;

d) o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados;

e) o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

### **1. Do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional**

#### **1.1. Do conhecimento**

A ação fiscal que deu origem ao processo sob análise também originou os seguintes processos:

PROCESSO	DEBCAD	FASE
15504.724958/2014- 08	51.061.698-4 (Emp. e SAT)	Acórdão CSRF n.º 9202-008.080
15504.724960/2014-79	51.061.699-2 e 51.065.208-5 (Terceiros)	Acórdão CSRF n.º 9202-008.081
15504.724961/2014-13	51.041.828-7 (SAT)	Acórdão CSRF n.º 9202-007.495
15504.725110/2014-98	51.061.697-6 (SAT)	Acórdão CSRF n.º 9202-007.496
<b>15504.725797/2014-61</b>	<b>51.061.700-0 (SAT)</b>	<b>Recurso Especial</b>

Quanto ao conhecimento, é importante destacar que a matéria objeto do Recurso, consoante consta do Despacho de Admissibilidade, fls. 956, é a **caracterização de grupo econômico para fins de atribuição de responsabilidade solidária entre as empresas integrantes.**

Em seu Recurso a Procuradoria traz como argumentos centrais os transcritos abaixo:

Quanto ao objeto de insurgência do presente recurso, importante destacar que o acórdão recorrido partiu do pressuposto de que **o grupo econômico não se encontrava devidamente caracterizado para haver a responsabilização das demais empresas.** (...).

Assim, cotejando o acórdão recorrido juntamente com os acórdãos trazidos à divergência, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em ambos os casos, a fiscalização caracterizou a ocorrência de grupo econômico, tendo em vista sua condição de responsáveis solidárias.

Contudo, em que pese reportarem-se à caracterização de grupo econômico, a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas chegaram a conclusões opostas.

A decisão recorrida entendeu que, para caracterização do grupo econômico, deveria haver uma comprovação expressa com apontamentos específicos. Em sentido diverso, os paradigmas entenderam configurado o grupo econômico a partir da constatação de sua existência mediante análise dos documentos juntados aos autos, com a consequente responsabilidade solidária de todas as empresas dele integrantes.

Tratam-se, portanto, de critérios jurídicos diversos para configuração do grupo econômico, interpretando e aplicando de forma mais rigorosa ou mais flexível o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 e art. 124 da Lei 5.172/66 (CTN).

O Sujeito Passivo sustenta, em sede de contrarrazões, a impossibilidade de conhecimento do recurso por considerar inexistente a divergência jurisprudencial suscitada quanto à legislação tributária, mas sim divergência quanto a fatos e provas.

Esse Colegiado, ao analisar argumento semelhante, em processo oriundo da mesma ação fiscal, no mesmo contexto, no âmbito do Acórdão n.º 9202-008.080, assim tratou:

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando o não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória em Recurso Especial de Divergência. Nessa esteira, argumenta que as conclusões diversas verificadas entre o acórdão recorrido e os paradigmas não decorreriam de divergência interpretativa de lei e sim de provas.

Com efeito, trata-se de Recurso Especial de Divergência e esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em função de interpretações diferentes conferidas à legislação tributária, de plano descartando-se a divergência que envolva simplesmente a valoração de provas.

Entretanto, a jurisprudência desta Turma sempre ressaltou as situações específicas em que, embora se trate de provas, é possível a demonstração de divergência, a saber: casos em que se coteja não a prova, em si, mas sim um critério de análise da prova, relativamente a uma mesma matéria de mérito (ex: glosa de despesas médicas, depósitos bancários sem identificação de origem e outras); casos em que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui identidade (ex: caso "Beacon Hill", cujas autuações são ancoradas em um único procedimento fiscal, em que se aplica a mesma metodologia); e os casos que envolvam a chamada "divergência pura", como passaram a denominar os próprios recorrentes, ou seja, os casos em que recorrido e paradigma tratam de processos de mesma matéria, ou da mesma operação, envolvendo o mesmo Contribuinte.

Nesse passo, esclareça-se que tanto o acórdão recorrido como os paradigmas tratam da caracterização de grupo econômico referente ao mesmo Contribuinte, e a legislação que cada um deles interpreta é exatamente a divergência arguida: art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, trata-se efetivamente de "divergência pura", registrando-se que, a esse respeito, não foi trazido em Contrarrazões qualquer argumento no sentido de que os paradigmas não estariam a tratar do mesmo grupo de empresas de que se ocupou o Auto de Infração ora em julgamento. Tampouco consta dos paradigmas - seja no relatório ou voto - qualquer discussão acerca da existência, em si, do grupo econômico, restringindo-se os julgados a debaterem se caberia ou não a responsabilidade solidária. (...).

Ainda em sede de Contrarrazões, o Contribuinte colaciona julgados para demonstrar a impossibilidade de caracterização de divergência em matéria de prova, posicionamento este sobre o qual, conforme já explicitado, não há discordância por parte desta Relatora, com as ressalvas já elencadas. Assim, resta trazer à colação, a seguir, os casos tratados nesses julgados citados pelo Contribuinte, a ver se contemplariam as exceções que, conforme jurisprudência desta 2ª Turma da CSRF, comportam a demonstração de divergência: critério de análise de prova, relativamente à mesma matéria de mérito; procedimentos fiscais idênticos; ou mesma matéria ou operação, relativa ao mesmo Contribuinte.

Nesse contexto, entendo que o recurso merece ser conhecido, com base no Acórdão Paradigma n.º 2302-002.526, do mesmo Sujeito Passivo, tal como admitido pelo Despacho de Admissibilidade.

## 1.2. Do mérito

A matéria trazida para a análise do Colegiado trata da caracterização do grupo econômico para fins de responsabilidade solidária.

Acerca do tema, o acórdão recorrido assim dispôs:

#### Responsáveis solidárias

O relatório fiscal apresentou a seguinte fundamentação para a atribuição de responsabilidade solidária para as empresas listadas na fl. 17:

6.1 Conforme declaração firmada pelo sujeito passivo, além do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A., fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:

Após a identificação das empresas, são transcritos os textos legais que dariam amparo a essa atribuição de responsabilidade: art. 124, I e II do CTN; art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991; art. 222 do Regulamento da Previdência Social; art. 494 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009; para, então, a autoridade fiscal concluir:

6.6 Dessa maneira, foi constatado, nos termos da legislação previdenciária, o grupo econômico constituído pelas empresas acima identificadas. Como consequência foram lavrados os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA TSPS, aos quais foram anexadas cópias deste AI, bem como de seus anexos (em arquivos digitais, devidamente autenticados), endereçadas às empresas enumeradas no item 6.1 acima, com o objetivo de cientificá-las, como sujeitos passivos solidários, das respectivas exigências tributárias, lavrados contra a pessoa jurídica AUTUADA, na data de 28/07/2014.

Essa precariedade na fundamentação é repetida nos Termos de Sujeição Passiva Solidária, que estão nas fls. 409/430 dos autos.

A prosperar o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal no capítulo 6 do relatório e nos termos de sujeição passiva solidária, para que uma pessoa jurídica se tornasse solidariamente responsável (sem benefício de ordem, é bom lembrar) pelos débitos de outra, bastaria que esta declare que ambas pertencem ao mesmo grupo econômico.

Se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária deve ser demonstrada para que se torne legítima a constituição do crédito tributário, a mesma sorte merece a atribuição de responsabilidade por esse crédito. De fato, para que surja a responsabilidade é também necessário demonstrar a ocorrência dos fatos que lhe deram origem, o que não foi realizado no processo em questão.

Quanto a esse aspecto, por sua clareza, transcrevo trecho do voto da Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarine, no Acórdão n.º 2401004.470:

Sobre os "grupos econômicos", têm-se os constituídos formalmente (de acordo com a Lei 6.404/76) e os denominados "grupos econômicos de fato", que podem ser regulares ou irregulares.

A Lei 6.404/76, denominada "Lei das Sociedades Anônimas", cuida do "grupo econômico" (que denomina "grupo de sociedade"), legalmente constituído, limitando-se a estabelecer as normas aplicáveis nos casos em que uma sociedade controladora e suas controladas deliberada e formalmente constituem um grupo, que se sujeita, portanto, às devidas exigências legais, inclusive registro público.

Além dos grupos econômicos formalmente constituídos, são frequentemente encontrados os "grupos de empresas" com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Esses "grupos de empresas" são os denominados grupos econômicos de fato, que podem ser regulares ou irregulares.

Os grupos econômicos de fato regulares são aqueles que, apesar de não serem dotados de formalização legal, não realizam práticas dissuasivas irregulares, ao serem constituídos.

Os grupos econômicos de fato e irregulares também não são dotados de formalização legal, mas apresentam irregularidades ou mesmo ilegalidades na sua constituição, com o objetivo, dentro outros, de se eximir ilegalmente do pagamento de tributos ou de suprimir os meios legais de cobrança.

A partir dessa explicação, que prima pela didática, vê-se que os grupos econômicos a que se refere o art. 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991, podem ser de duas naturezas: de direito, quando assim constituídos; de fato, quando, sem estarem assim formalizados, apresentam direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo conjunto de pessoas, característica que evidencia a existência do grupo.

Sendo de direito, a prova da sua existência dar-se-ia pela apresentação dos instrumentos que formalizaram sua constituição.

Sendo de fato, pela demonstração das peculiaridades na relação entre as pessoas jurídicas envolvidas, compatíveis com a estrutura e funcionamento de um grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, faz-se necessário que essa situação seja evidenciada pela fiscalização.

Ocorre que no caso em análise a autoridade fiscal não se reporta aos atos constitutivos para demonstrar a existência do grupo econômico, o que conduziria à conclusão de que ele seria "de fato" e não "de direito". Sendo de fato, sua caracterização deveria se dar nos termos que são assim descritos pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no Acórdão nº 2402005.776:

Como se vê, para a caracterização de grupo econômico as normas acima exigem que haja um comando centralizado das empresas envolvidas. A moderna doutrina do Direito Laboral, avançando na interpretação destes dispositivos, lança mão do "princípio da primazia da realidade", para acolher o entendimento de que para configuração de grupo econômico de fato, basta a existência de provas nos autos demonstrando que entre as empresas constantes da relação jurídica processual trabalhista haja direção ou controle ou administração, ainda que seja coordenação horizontal, tendo um objeto social que evidencie o propósito comum das empresas.

A questão também foi desenvolvida pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no voto condutor no Acórdão nº 2201003.285, de onde se extrai:

Encontramos no relatório fiscal a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios comuns, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais.

Na hipótese em análise o relatório fiscal se limita a afirmar a existência do grupo econômico com base em suposta declaração do contribuinte, o que não é suficiente para suportar a atribuição de responsabilidade pretendida.

Em consequência, por falta de fundamentação apta a amparar a pretensão, entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas listadas no item 6 do Relatório Fiscal (fl. 17).

Com base nos fundamentos colacionados, bem considerando o exposto no relato fiscal, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida, uma vez que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de demonstrar a configuração do grupo econômico.

Além disso, ainda que assim não fosse, não restou comprovada a existência de interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Nesse sentido, cabe mencionar o voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, no Acórdão n.º 9202-009.657, sessão de 28 de julho de 2021, nos seguintes termos:

### 1.3 SOLIDARIEDADE

Neste ponto, discute-se se a fiscalização está obrigada a comprovar a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, quando a solidariedade tenha sido fundamentada no art. 124, inc. I, do CTN. Isso porque o recurso especial foi admitido somente neste particular e porque a fiscalização, textualmente, fundamenta a sujeição



passiva solidária no aludido artigo, combinado com o art. 30, inc. IX, da Lei 8212/91. Veja-se:

71. A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional - CTN**) em seu art. 124, prevê:

“Art. 124. **São solidariamente obrigadas:**

I - as Pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o **fato gerador da obrigação principal;**

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

[...]

73. O art. 30, inciso IX da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999), determina que **as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações** decorrentes da citada lei e regulamento.

Entendo que, ainda que a solidariedade esteja fundamentada no art. 124, inc. II, do Código, a fiscalização tem o dever de demonstrar a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, sendo esse o entendimento pacífico da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça<sup>3</sup>.

Com maior razão, portanto, adiro às razões de decidir do acórdão paradigma 9202-007.027, desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois, uma vez que a fiscalização citou, textualmente, o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que trata da sujeição passiva solidária com base no interesse comum, inclusive destacando tal expressão em negrito, entendo que há necessidade de comprovação desse interesse jurídico.

Em que pese haver a previsão do art. 124, II do CTN, nos termos do item 6.2 do Relatório Fiscal, a solidariedade foi fundamentada no art. 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 124, I do CTN, vejamos:

[...]

Em recente debate travado por esta Câmara Superior no processo n.º 15504.727813/201299, o Conselheiro Relator Dr. Heitor de Souza Lima Junior fez considerações sobre o tema, considerações que pela pertinência adoto como razões de decidir:

Acerca da responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, estabelecem o art. 124 da Lei no. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN) e o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 24 de julho de 1991, verbis:

CTN

**Art. 124.** São solidariamente obrigadas:

**I** as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

**II** as pessoas expressamente designadas por lei.

**Parágrafo único.** A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

**Lei 8.212/91**

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(...)

Acerca do tema, com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo Colegiado a quo, da leitura conjunta dos dois dispositivos supra, interpreto que podese estabelecer a responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, alternativamente:

a) A partir do art. 124, I do CTN, uma vez devidamente caracterizada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, caracterizada a ocorrência da hipótese de incidência, que faz com que se passe incluir, no critério pessoal da regramatriz, como sujeito passivo, o responsável solidário. Aqui, repita-se, entendo caber a fiscalização a comprovação da referida condição (existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador), de forma a subsistir o lançamento efetuado junto ao responsável solidário ou;

b) A partir do 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente, nesta hipótese, a caracterização da DF CARF MF Fl. 2291 Processo n.º 15504.723743/201119 Acórdão n.º 9202007.027 CSRF/2ª Turma Fl. 2.282 21 responsabilidade solidária de qualquer demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte do responsável solidário, mas, sim, da simples caracterização de grupo econômico, a partir da solidariedade estabelecida, aqui, por Lei.

Ou seja, uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, escorreita a caracterização de responsabilidade solidária para seus integrantes a partir do disposto no 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente da caracterização de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte dos solidários.

Entendo aqui como presumido entre os integrantes, por força de lei, o vínculo existente no art. 128, do mesmo CTN, sempre que, repitase, caracterizada a existência de grupo econômico.

...

Diante dos fatos acima, entendo como escorreita a caracterização de existência de grupo econômico realizada pelo recorrido.

**Uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, a propósito, conforme já mencionado no âmbito do presente voto, entendo que, de forma a se caracterizar a responsabilidade solidária dos integrantes do referido grupo, poderia a autoridade fiscal ter elencado como dispositivo legal o art. 124, II do CTN, caso optasse por não adentrar na seara de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, cujo ônus da prova é restrito, em meu entendimento, ao estabelecimento de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I do mesmo Código. Todavia, não é o que se verifica.**

Em verdade, verifico ter se utilizado como base legal da solidariedade no lançamento, exclusivamente o referido art. 124 em seu inciso I, sem qualquer menção ao mencionado inciso II (vide Relatório Fiscal às efls. 21/22), este último que, repito, daria azo ao estabelecimento da responsabilidade solidária, sem necessidade de demonstração de interesse comum, por força da previsão legal contida no art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991.

[...]

Observamos, portanto, que uma vez tendo o lançamento se baseado no art. 124, I do CTN, diante da hierarquia da norma geral complementar, deve-se proceder uma interpretação conjunta do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 exigindo para caracterização da responsabilidade a demonstração por parte da fiscalização do interesse econômico comum entre as pessoas jurídicas envolvidas.

Como exposto acima, o interesse comum não decorre, evidentemente, do eventual controle acionário da LPS BRASIL sobre a LPS BRASÍLIA. O

interesse comum a ser comprovado é no fato gerador da própria obrigação tributária (obrigação de recolher as contribuições devidas à seguridade social sobre os serviços prestados por segurados contribuintes individuais).

Em sendo assim, o recurso da contribuinte solidária LPS BRASIL deve ser provido, para excluí-la do polo passivo da autuação.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

## **2. Do Recurso Especial do Contribuinte**

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

A controvérsia admitida para reexame reside na abrangência da parcela descaracterizada da PLR. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que, em caso de descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000 todos os pagamentos devem ser tributados, os acórdãos paradigmas concluíram que só devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias aqueles pagamentos que excederem o limite legal.

Essa 2ª Turma da CSRF reiteradamente vem se debruçando sobre o tema., havendo divergência de posições no Colegiado.

Compartilho do entendimento de que apenas as parcelas excedentes à periodicidade legal sofrem a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Nesse sentido, cabe mencionar o voto, da minha relatoria, proferido no Acórdão n.º 9202-008.249, sessão de 22 de outubro de 2019:

Para a análise do primeiro aspecto, cabe perquirir se o pagamento superior à periodicidade legal é apto a ensejar a descaracterização de todos os pagamentos relativos à PLR ou apenas dos pagamentos que extrapolaram a periodicidade.

Constantes são as discussões em várias Turmas do CARF a respeito das regras dispostas na Lei 10.101/2000, tendo em vista a existência de conceitos indeterminados e regras abertas em uma lei que tem como finalidade a regulação da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, conforme consta em seu artigo primeiro.

Assim, faz-se necessário mencionar o dispositivo vigente à época que trata da periodicidade, como segue:

Art.3.º A participação de que trata o art. 2o não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Com a interpretação da regra mencionada, entendo que havendo pagamentos que extrapolem o limite legal, não se pode tributar a totalidade da PLR, mas apenas os pagamentos violadores da regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil. A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições. (CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 20601.025, Sessão de 02/07/2008).

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Tal entendimento parte de uma interpretação literal da norma, com fundamento no art. 111 do Código Tributário Nacional, pois o art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000

é claro ao afirmar que “é vedado o pagamento” em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Portanto, voto em conhecer do Recurso do Contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pese o voto muito bem articulado, peço licença à relatora para dele divergir no que toca à temática da **responsabilidade tributária solidária entre as empresas que integram grupo econômico** e no que tange **ao tratamento dado às parcelas pagas da PLR que não observa a periodicidade legal**.

Quanto ao primeiro porto de dissenso, entendeu a relatora que i) a fiscalização não teria se desincumbido do ônus de demonstrar a configuração do grupo econômico, ii) além disso, não teria restado comprovada a existência de interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Quanto ao primeiro óbice levantado pela relatora, tenho que o relatório fiscal foi claro o suficiente ao apontar – às fl. 17/18 – 9 (nove) empresas que seriam controladas da devedora principal Banco Mercantil do Brasil S/A e, assim sendo, entendeu o Fisco, acertadamente, constituído grupo econômico de direito e de fato, forte no artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Veja-se:

**Art. 494.** Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Superada, pois, esse primeiro entrave, resta-nos examinar se seria, ou não, necessário a comprovação, por parte do autuante, do interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Pois bem.

De fato, o autuante, no relatório fiscal, além de ter feito menção ao artigo 494 retro citado, fez menção ainda ao artigo 124, I e II do CTN, ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/91 e ao artigo 222 do RPS.

Note-se que a redação daquele inciso IX já garante ao Fisco, uma vez constatada a existência de grupo econômico, e isso mostrou-se aqui superado, o posicionamento das empresas que integram referido grupo no polo passivo da exação, na condição de solidárias pelo débito, sem que, para isso, precise empreender maiores esforços investigativos.

Veja-se que, aliás, esse é o permissivo que se extrai do inciso II daquele mesmo artigo 124.

Tenho que o artigo 124 do CTN, versando sobre normas gerais de Direito Tributário, estabelece duas hipótese de solidariedade: uma, a prevista em seu inciso I, que exige do autuante um esforço maior no sentido de demonstrar que as pessoas-alvos possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Inegavelmente, nesse caso espera-se da Fiscalização um maior esforço investigativo. Já na hipótese consubstanciada em seu inciso II, o legislador deixou a cargo da lei fossem estabelecidas as situações em que, dada as suas circunstâncias, as pessoas ao entorno da obrigação principal pudessem ser chamadas a responder pelo débito na condição de responsável solidária. Pode-se dizer, assim penso, que nesses casos, a própria lei cuidaria de presumir o interesse comum na hipótese então posta, tal como se tem no inciso IX do artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91).

Com isso, no âmbito do lançamento e da arrecadação das contribuições e de outras importâncias devidas à Seguridade Social estabelecidas na Lei 8.212/91, a demonstração da existência de grupo econômico é motivo o suficiente e o bastante para seja caracterizada a solidariedade na satisfação do crédito tributário.

Nesse sentido, encaminhado por dar provimento ao recurso da União.

Quanto ao segundo ponto do dissídio, diga-se que não se trata de matéria nova neste colegiado, que vem entendendo que a inobservância da periodicidade legal, implica a tributação de todas as parcelas pagas.

Nessa linha, adiro e adoto como minhas, as razões de decidir do voto condutor do acórdão de nº **9202-008.599**, da lavra do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Confira-se:

Quanto ao mérito, a matéria em debate envolve a interpretação do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, que trata especificamente da hipótese de não incidência tributária contida no inciso XI, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas fossem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000. Confira-se:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 28 – [...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Por sua vez, a Lei n.º 10.101, de 2000 regulou a participação dos trabalhadores nos lucros, e ao fazê-lo estabeleceu parâmetros bem definidos e que não podem ser desprezados. Vejamos:

Lei n.º 10.101 de 19 de dezembro de 2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

Fl. 999

DF CARF MF

Documento nato-digital Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-008.599 - CSRF/2ª Turma Processo n.º 16327.720550/2014-18

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

**§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Como ressaltado anteriormente, a regra é a incidência da contribuição sobre os rendimentos pagos, o que pode se realizar sobre diferentes rubricas. A exclusão à regra geral, é exceção, regra especial. E, logicamente, aquilo que não está na exceção, está na regra geral. Ora, se, no caso, a norma especial prevê que somente se exclui do salário de contribuição os valores correspondentes a PLR distribuídos na forma preconizada em lei, qualquer pagamento feito fora dessas condições deve ser enquadrado na regra geral, isto é, integra o salário-de-contribuição.

É a lei nº 10.101, de 2000 que estabelece as condições para a participação dos empregados nos lucros das empresas. E, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991 remete a hipótese de exclusão dos pagamentos do PLR à lei. E como vimos, no presente caso, os pagamentos foram realizados em desacordo ao que estabelece o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

No caso concreto sob análise, para os anos de 2009 e 2010, como bem demonstrado no Acórdão Recorrido, foram realizados pagamentos em quatro parcelas distintas em cada ano, com base em mais de um instrumento de autuação. E como também ressaltado no recorrido, devem ser considerados par aferição da periodicidade todos os pagamentos efetuados, independentemente do instrumento de negociação. Quanto a lei se refere a periodicidade evidentemente está a se referir aos pagamentos e não à previsão de incidência do benefício. E se é assim, tratando-se de adiantamento ou não, tendo havido mais de um pagamento a cada ano, é forçoso concluir pela violação da regra da periodicidade.

Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou o Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Confira-se:

APELAÇÃO CÍVEL AC 31295 MG 2002.38.00.0312951 (TRF1)

Data de publicação: 29/11/2005

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º , XI , DA CF/1988 . AUTO-APLICABILIDADE.

PAGAMENTOS EM PERÍODOS INFERIORES A UM SEMESTRE. DESCARACTERIZAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM LUCROS. LEI Nº 10.101 , de 2000, ART. 3º , § 2º. VERBA HONORÁRIA. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. APLICAÇÃO DO ART. 20 , § 4º , DO CPC .

[...]

3. Todavia, após a vigência da Medida Provisória nº 794 , de 29.12.1994, convertida na Lei nº 10.101 , de 2000, a distribuição de valores em periodicidade inferior a um

semestre civil descaracteriza a participação em lucros, em face da vedação contida no art. 3º, § 2º, dos referidos atos legislativos.

[...]

**Esta também tem sido a posição predominante neste Colegiado, inclusive no sentido de que todos os pagamentos feitos estão sujeitos à Contribuição Social, e não apenas os pagamentos da segunda parcela. Cito o Acórdão n.º 9202-005.516, proferido na seção de 25/05/2017, de relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementado, na parte pertinente ao caso:**

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.**

**O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei n.º 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes.**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso do sujeito passivo.

Com efeito, de forma geral, VOTO por DAR procedimento ao recurso da União e NEGAR provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti