



PARECER
PGFN/CAT/Nº 1694/2017

Documento público, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (LAI).

Simples Nacional. Consulta sobre a possibilidade de opção pelo Simples Nacional, inclusive como microempreendedor individual (MEI), por parte de profissionais que desempenham atividades de cabelereiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador, que venham celebrar contrato de parceria com salões de beleza, na forma da Lei nº 12.592, de 2012, alterada pela Lei nº 13.352, de 2016. Vedações constantes na Lei Complementar nº 123, de 2006, com alterações promovidas pelas Leis Complementares nº 147, de 2014, e nº 155, de 2016. Os impedimentos citados pelo consulente não se fazem presentes na relação jurídica de parceria constituída na forma da legislação aplicável, ressalvadas as hipóteses de fraude.

I

Vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN) o Ofício CGSN/SE nº 42, de 28 de agosto de 2017, da Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que veicula consulta “quanto à opção pelo Simples Nacional por parte dos salões de beleza, em virtude das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 e pela Lei nº 13.352, ambas de 27 de outubro de 2016”¹.

II

2. A consulta trata da possibilidade de opção pelo Simples Nacional, inclusive como microempreendedor individual (MEI), por parte de profissionais que desempenham atividades de cabelereiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador, e que celebrem **contrato de parceria** com salões de beleza, na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 18

Simples Nacional

¹ Além do mencionado ofício, nenhum outro documento instrui o expediente.



de janeiro de 2012², incluídos pela Lei nº 13.352, de 27 de outubro 2016³, com vigência a partir de 26 de janeiro de 2017⁴.

3. Inicialmente, o consulente esclarece que os salões de beleza não se encontram, *a priori*, impedidos de ingressar no Simples Nacional, nos termos do § 2º do art. 17⁵ da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006⁶. Contudo, destaca que o referido diploma legal “impõe algumas restrições que podem levar ao impedimento à opção”, dentre as quais aponta as seguintes:

Lei Complementar nº 123, de 2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

[...]

§ 4º **Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar**, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, **a pessoa jurídica:**

[...]

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

* * *

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

[...]

² “Dispõe sobre o exercício das atividades profissionais de Cabeleireiro, Barbeiro, Esteticista, Manicure, Pedicure, Depilador e Maquiador.

³ “Altera a Lei nº 12.592, de 18 de janeiro 2012, para dispor sobre o contrato de parceria entre os profissionais que exercem as atividades de Cabeleireiro, Barbeiro, Esteticista, Manicure, Pedicure, Depilador e Maquiador e pessoas jurídicas registradas como salão de beleza”.

⁴ Considerando a *vacatio legis* de noventa dias, contada na forma do § 1º do art. 8º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

⁵ “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

[...]

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar”.

⁶ “Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999”.



XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

4. Outra informação veiculada na consulta é a de que a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016⁷, acrescentou à Lei Complementar nº 123, de 2006, regra específica — a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018⁸ — para o cálculo da receita bruta do salão de beleza optante pelo Simples Nacional que celebre contratos de parceria na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, *in verbis*:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º-A. Os valores repassados aos profissionais de que trata a Lei nº 12.592, de 18 de janeiro de 2012, contratados por meio de parceria, nos termos da legislação civil, não integrarão a receita bruta da empresa contratante para fins de tributação, cabendo ao contratante a retenção e o recolhimento dos tributos devidos pelo contratado. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

5. Na sequência, afirma que a alteração da natureza das receitas do salão-parceiro⁹ de que trata o § 4º¹⁰ do art. 1º-A da Lei nº 12.592, de 2012, não subsiste para as empresas optantes pelo Simples Nacional, por força do disposto no § 1º¹¹ do art. 24 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

6. Não obstante, esclarece que a dúvida motivadora a consulta reside na “possibilidade de opção pelo Simples Nacional, inclusive na qualidade de Microempreendedor Individual (MEI), por parte do profissional que prestará serviços ao salão de beleza, denominado [...] ‘profissional-parceiro’”. Quanto a esse ponto, destaca que a celebração do contrato de parceria “afasta, em tese,

⁷ “Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nºs 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”.

⁸ Cf. art. 11, III, da Lei Complementar nº 155, de 2016.

⁹ Nome dado pela Lei nº 13.352, de 2016, ao salão de beleza que venha a celebrar contratos de parceria com os profissionais de que trata a Lei nº 12.592, de 2012.

¹⁰ “§ 4º A cota-parte retida pelo salão-parceiro ocorrerá a título de atividade de aluguel de bens móveis e de utensílios para o desempenho das atividades de serviços de beleza e/ou a título de serviços de gestão, de apoio administrativo, de escritório, de cobrança e de recebimentos de valores transitórios recebidos de clientes das atividades de serviços de beleza, e a cota-parte destinada ao profissional-parceiro ocorrerá a título de atividades de prestação de serviços de beleza”. (Incluído pela Lei nº 13.352, de 2016).

¹¹ “§ 1º Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar”.



o vínculo empregatício”, e que a Lei faculta ao profissional-parceiro enquadrar-se como MEI¹², caso em que será necessariamente um optante pelo Simples Nacional¹³. Prossegue o consultente, *in verbis*:

A dúvida é fundada na possibilidade de o profissional-parceiro exercer suas atividades guardando, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade, o que representa ofensa ao disposto no inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, ou ainda que exerça suas atividades mediante cessão de mão de obra, o que representaria impedimento descrito no inciso XII do art. 17 da mesma lei complementar.

7. No que tange ao conceito de *cessão de mão de obra*, o consultente se reporta à definição do § 3º¹⁴ do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991¹⁵, e à Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009¹⁶, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Por fim, solicita elucidação dos seguintes quesitos:

1. Na medida em que a Lei nº 12.592 afasta, em tese, o contrato de trabalho, desde que a forma seja obedecida, o contrato de parceria afastaria, também, a pessoalidade, subordinação e habitualidade, bem como os elementos caracterizadores da cessão de mão de obra?
2. Ou, de outra forma, mesmo com o contrato de parceria, se verificados os elementos acima citados, o profissional parceiro estaria impedido de optar pelo Simples Nacional?
3. As características do contrato de parceria descritas na Lei nº 12.592 permitem aferir que o profissional-parceiro necessariamente prestará seus serviços mediante cessão de mão de obra, mesmo sem a caracterização **formal** do vínculo empregatício?
4. As características do contrato de parceria descritas na Lei nº 12.592 permitem aferir que o profissional-parceiro necessariamente prestará seus serviços com pessoalidade, subordinação e habitualidade, mesmo sem a caracterização **formal** do vínculo empregatício?

¹² Cf. § 7º do art. 1º-A da Lei nº 12.592, de 2012: “§ 7º Os profissionais-parceiros poderão ser qualificados, perante as autoridades fazendárias, como pequenos empresários, microempresários ou microempreendedores individuais”.

¹³ Cf. § 1º do art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 2006: “§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo”. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

¹⁴ “§ 3º **Para os fins desta Lei**, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”. (grifo nosso).

¹⁵ “Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.”

¹⁶ “Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”.



5. Na medida em que o § 7º do art. 1º-A da Lei nº 12.592 abre possibilidade de o profissional-parceiro ser MEI, poderíamos entender que, mesmo sendo **ordinária**, referida lei estaria autorizando referido profissional a ser MEI, afastando os impedimentos acima citados?

8. É o relato do essencial.

III

9. Trata-se de saber se os profissionais que prestam serviços a salões de beleza em regime de contrato de parceria encontram algum impedimento em optar pelo Simples Nacional.

10. A primeira das possíveis restrições apontadas na consulta pode ser resumida dessa forma: embora o § 11 do art. 1º-A da Lei nº 12.592, de 2012, tenha expressamente afastado o vínculo empregatício entre as partes que celebram contrato de parceria, e apesar de o profissional-parceiro poder atuar sob a forma de pessoa jurídica, **ainda assim haveria pessoalidade, subordinação e habitualidade** do profissional em relação ao salão-parceiro? Em caso afirmativo, o profissional-parceiro estaria impedido de aderir ao Simples Nacional, por força da vedação constante do inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006. Ressalte-se, por oportuno, que o dispositivo exige a presença **cumulativa** desses três elementos — pessoalidade, subordinação e habitualidade — para que se configure o impedimento.

11. Com efeito, o inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, reporta-se a três elementos fático-jurídicos identificados pela doutrina trabalhista como essenciais à caracterização da relação empregatícia, nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). A esse respeito, confira-se a doutrina de MAURÍCIO GODINHO DELGADO:

De fato, a relação empregatícia, enquanto fenômeno sociojurídico, resulta da síntese de um diversificado conjunto de fatores (ou elementos) reunidos em um dado contexto social ou interpessoal. Desse modo, o fenômeno sociojurídico da relação de emprego deriva da conjugação de certos elementos inarredáveis (*elementos fático-jurídicos*), sem os quais não se configura a mencionada relação.

Os elementos fático-jurídicos componentes da relação de emprego são cinco: a) prestação de trabalho por *pessoa física* a um tomador qualquer; b) prestação efetuada com *pessoalidade* pelo trabalhador; c) também efetuada com *não eventualidade*; d) efetuada ainda sob *subordinação* ao tomador dos serviços; e) prestação de trabalho efetuada com *onerosidade*.



A CLT aponta esses elementos em dois preceitos combinados. No *caput* de seu art. 3º: “Considera-se empregado toda *pessoa física* que prestar *serviço de natureza não eventual* a empregador, *sob a dependência deste e mediante salário*”. Por fim, no *caput* do art. 2º da mesma Consolidação: “Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a *prestação pessoal de serviços*”.

Tais elementos são, portanto: trabalho *não eventual*, prestado “*intuitu personae*” (*personalidade*) por *pessoa física*, em situação de *subordinação*, com *onerosidade*.

Esses elementos ocorrem no mundo dos fatos, existindo independentemente do Direito (devendo, por isso, ser tidos como elementos fáticos). Em face de sua relevância sociojurídica, são eles porém captados pelo Direito, que lhes confere efeitos compatíveis (por isso devendo, em consequência, ser chamados de elementos *fático-jurídicos*)¹⁷.

12. Pode-se perceber que a **existência** de relação de emprego depende da efetiva presença desses elementos, verificáveis no mundo dos fatos, ainda que as partes tenham desejado caracterizar **formalmente** outra espécie de relação jurídica. Trata-se da aplicação do **princípio da primazia da realidade sobre a forma** (ou princípio do contrato realidade), amplamente reconhecido pela doutrina justrabalhista.

13. Nesse sentido, em consulta ao processo legislativo da Lei Complementar nº 147, de 2014¹⁸, observa-se que o legislador, ao dispor sobre a hipótese em apreço, teve em conta a primazia da realidade sobre a forma no âmbito das relações de trabalho:

[...] o substitutivo ora apresentado [...] veda a extensão dos benefícios da Lei Complementar do Simples Nacional àqueles que se transformam em pessoa jurídica, mas, em verdade, conservam relação de emprego com seu contratante (art. 3º, § 4º, XI).¹⁹

14. Isso posto, fica evidente que o inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, buscou **excluir** do Simples Nacional aqueles contribuintes que, a despeito de se apresentarem **formalmente** como pessoas jurídicas (empresário individual ou sociedade empresária), na **realidade** prestam serviços ao tomador sob as mesmas circunstâncias fáticas que caracterizam a relação de emprego. É por isso que o dispositivo deixa de usar a expressão *vínculo empregatício* — o que, a princípio, poderia ensejar discussões sobre a necessidade de sua

¹⁷ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 10.ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 279-280.

¹⁸ Que, dentre outros dispositivos, incluiu o inciso XI no § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

¹⁹ Justificação da subemenda substitutiva global de plenário apresentada pelo Deputado Cláudio Puty, Relator da proposta na Comissão Especial formada no âmbito da Casa iniciadora. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1251342&filename=SSP+1+%3D%3E+PLP+221/2012>. Acesso em 13 de outubro de 2017.



verificação formal — para aludir aos três mais importantes elementos fático-jurídicos constitutivos da relação de emprego.

15. A nosso ver, da leitura dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, é possível depreender que o regime do contrato de parceria constitui uma relação de trabalho **distinta** da relação empregatícia *stricto sensu*. E isso não apenas em decorrência da excludente legal (art. 1º-A, § 11), mas também por força da ausência — ou, no mínimo, mitigação — de um dos elementos fático-jurídicos exigidos pelos arts. 2º e 3º da CLT²⁰. Ou seja, parece-nos que a lei não somente afasta a existência da relação de emprego quando haja “contrato de parceria formalizado” (art. 1º-C, D) e “enquanto perdurar a relação de parceria” (art. 1º-A, § 11), mas também institui uma modalidade específica de relação de trabalho muito próxima à de emprego, mas que com ela não se confunde, por lhe faltar um dos pressupostos.

16. Embora nos pareçam estar presentes no contrato de parceria o caráter *intuitu personae* (na escolha de um determinado profissional por parte do salão-parceiro), bem como a habitualidade da presença do profissional no estabelecimento contratante, não se vislumbra, aqui, uma **inequívoca** subordinação jurídica do trabalhador em relação ao tomador. Reportamo-nos novamente à doutrina de MAURÍCIO GODINHO DELGADO:

Não obstante a relação de emprego resulte da síntese indissolúvel dos cinco elementos fático-jurídicos que a compõem, **será a subordinação, entre todos esses elementos, o que ganha maior proeminência na conformação do tipo legal da relação empregatícia.**

De fato, a subordinação é que marcou a diferença específica da relação de emprego perante as tradicionais modalidades de relação de produção que já foram hegemônicas na história dos sistemas socioeconômicos ocidentais (servidão e escravidão). **Será também a subordinação o elemento principal de diferenciação entre a relação de emprego e o segundo grupo mais relevante de fórmulas de contratação de prestação de trabalho no mundo contemporâneo (as diversas modalidades de trabalho autônomo).**

[...]

²⁰ “Em outro plano, há diversas outras relações sociojurídicas que se diferenciam da relação de emprego em vista da falta de um ou alguns dos elementos fático-jurídicos componentes do tipo legal especificado no *caput* dos arts. 2º e 3º da CLT. É o que acontece, ilustrativamente, com as relações trabalhistas autônomas, eventuais e avulsas, sem se falar em outros vínculos também fronteiriços ao regulado pela CLT (representante comercial ou agente, motorista carreteiro proprietário de seu próprio veículo, motorista de táxi, etc.).

Todos esses casos de relação de trabalho *lato sensu* são mais ou menos próximos da relação empregatícia todos esses *trabalhadores lato sensu* tangenciam a figura do empregado. Mas, inquestionavelmente, todos eles, para o Direito, formam figuras sociojurídicas distintas da empregatícia, com regras, institutos e princípios sociojurídicos diferenciados regendo cada situação concreta”. (DELGADO, op. cit., p. 310-311).



O marco distintivo firmado pela subordinação, no contexto das inúmeras fórmulas jurídicas existentes para a contratação da prestação de trabalho, permite ao operador jurídico cotejar e discriminar, com êxito, inúmeras situações fático-jurídicas próximas. O cotejo de hipóteses excludentes (trabalho subordinado *versus* trabalho autônomo) abrange inúmeras situações recorrentes na prática material e judicial trabalhista: trabalhadores autônomos prestando serviços habituais a empresas (como profissionais de consultoria, auditoria, contabilidade, advocacia etc.); trabalhadores autônomos pactuando a confecção de obra certa para determinado tomador (empreitada); representantes comerciais ou agentes e distribuidores regidos por legislação própria; contratos de parcerias rurais, etc. **Em todos esses casos, a desconstituição do contrato civil formalmente existente entre as partes supõe a prova da subordinação jurídica em detrimento do caráter autônomo aparente que estaria se revestindo o vínculo.**

[...]

A subordinação corresponde ao polo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na *situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços*. Traduz-se, em suma, na “situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará”²¹.

Como se percebe, no Direito do Trabalho, a subordinação é encarada sob um *prisma objetivo*: ela atua sobre o *modo de realização* da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador. [...]”²². (grifos nossos)

17. Em contraste com a subordinação típica do vínculo empregatício, os arts. 1º-A e 1º-B da Lei nº 12.592, de 2012, parecem descrever uma relação jurídica dotada de maior horizontalidade, na medida em que o profissional-parceiro terá, em tese, maior autonomia. Já o salão-parceiro assumirá responsabilidades mais afetas à manutenção do estabelecimento e ao apoio administrativo (arts. 1º-A, §§ 2º a 5º, e 1º-B), aparentemente destituído de poder de direção sobre o desempenho do trabalho em si.

18. Vale lembrar que a alteração legislativa que regula o contrato de parceria é muito recente, o que pode explicar a aparente escassez de doutrina e jurisprudência sedimentadas em torno do assunto, até o momento. Não obstante, a presunção de constitucionalidade da Lei nº 13.352, de 2016, milita em favor do entendimento aqui exposto, não sendo possível supor que o legislador houvesse pretendido burlar a CLT, mediante simples exclusão *pro forma* do vínculo empregatício. No mesmo sentido, há alguns precedentes do Tribunal Superior do Trabalho anteriores à referida Lei, que parecem apontar para a ausência de subordinação entre o profissional e o salão de beleza,

²¹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro (1989) apud DELGADO, 2011, op cit., p, 291.

²² DELGADO, op. cit., 2011, p. 290-291.



no contexto da relação jurídica de parceria, o que inviabiliza o reconhecimento da relação de emprego. Confira-se, exemplificativamente, o seguinte julgado:

Infere-se do acórdão que as partes firmaram um acordo de parceria, mediante o qual a reclamante exerceria a função de manicure, mediante a utilização de instrumentos próprios (alicates, esmaltes, etc), bem como da estrutura física oferecida pela reclamada, percebendo, para tanto, um percentual de 60% sobre os serviços realizados.

Restou evidenciado, também, que a reclamante tinha certa liberdade na organização da agenda, pois, embora os atendimentos fossem marcados pela reclamada, era a obreira quem decidia os dias e horários nos quais iria trabalhar e, caso necessitasse se ausentar, bastava comunicar o fato a fim de que os clientes pudessem ser previamente avisados.

O ganho de comissões no percentual de 60% dos serviços prestados revela-se totalmente incompatível com a relação empregatícia, ao passo que inviabiliza o logro de lucro pela entidade que seria supostamente a empregadora, com o labor dispensado pelo prestador de serviços, apontado como suposto empregado.

Por outro lado, o simples fato de, em regra, o agendamento dos serviços ser feito pela recepcionista do salão não implica em existência de subordinação jurídica, cumprindo salientar que a autora detinha flexibilidade na organização de sua agenda, escolhendo os horários nos quais poderia trabalhar.

A celebração de contrato de atividade tipo parceria é prática rotineira nesse ramo de prestação de serviços (salão de beleza), em que o proprietário do mesmo coloca à disposição dos profissionais (manicure, massagista, depiladora, cabeleireiro, entre outros), além do espaço físico, sua carteira de clientes e suas instalações com os móveis para serem por eles utilizados no desempenho de tais atividades. (TST. 8ª Turma. Recurso de Revista nº 1315-96.2014.5.03.0185. Relator: Desembargador convocado Breno Medeiros. J. 16/12/2015)

19. A doutrina justrabalhista também parece reconhecer o caráter autônomo da relação de parceria, conforme se observa no seguinte artigo do Prof. GUSTAVO FILIPE BARBOSA GARCIA:

Como se pode notar, segundo o critério legal, a relação jurídica em questão, em tese, envolve prestação de serviço de natureza autônoma.

Observa-se, na verdade, a nítida influência da teoria da parassubordinação, em que a atividade é realizada de forma coordenada, ou seja, em regime de colaboração entre o profissional autônomo e o ente tomador, presentes a continuidade e certa personalidade.

Mesmo com essa coordenação, salvo hipótese de fraude, o trabalho é exercido pelo profissional (que exerce a atividade de cabeleireiro, barbeiro, esteticista, manicure, pedicure, depilador e maquiador) por conta própria, isto é, sem a sujeição aos poderes de organização, controle e disciplinar da pessoa jurídica (registrada como salão de beleza), por não ser empregador.

Ao salão-parceiro cabe a preservação e a manutenção das adequadas condições de trabalho do profissional parceiro, especialmente quanto aos seus equipamentos e instalações, possibilitando as condições adequadas ao cumprimento das normas de segurança e saúde estabelecidas no art. 4º da Lei 12.592/2012, ao prever que os profissionais de que trata esse diploma legal devem obedecer às normas sanitárias, efetuando a esterilização de materiais



e utensílios utilizados no atendimento a seus clientes (art. 1º-B da Lei 12.592/2012, acrescentado pela Lei 13.352/2016).

Entretanto, configura-se vínculo empregatício entre a pessoa jurídica do salão-parceiro e o profissional-parceiro quando: não existir contrato de parceria formalizado na forma descrita na Lei 12.592/2012 e modificada pela Lei 13.352/2016; o profissional-parceiro desempenhar funções diferentes das descritas no contrato de parceria (art. 1º-C da Lei 12.592/2012, acrescentado pela Lei 13.352/2016).

Em verdade, além da necessidade de serem observados os requisitos formais do mencionado contrato de parceria, deve prevalecer o princípio da primazia da realidade, inerente ao Direito do Trabalho.

Com isso, se presentes os elementos da relação de emprego, com destaque à subordinação, esta deve ser reconhecida, nos termos dos arts. 9º e 444 da Consolidação das Leis do Trabalho.

Tanto é assim que o processo de fiscalização, de autuação e de imposição de multas rege-se pelo disposto no Título VII da CLT (art. 1º-D da Lei 12.592/2012, acrescentado pela Lei 13.352/2016).

Cabe, portanto, acompanhar a aplicação prática dessa novidade legislativa, não se admitindo desvirtuamentos que pretendam afastar a formalização de autênticos contratos de trabalho, no caso, envolvendo os salões de beleza e os respectivos profissionais²³.

20. Sem embargo, é oportuno atentar para a existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5625/DF, proposta em 18 de novembro de 2016 pela Confederação Nacional dos Trabalhadores em Turismo e Hospitalidade, contra a Lei nº 13.352, de 2016. Em consulta à página do Supremo Tribunal Federal na Internet, observa-se que os autos se encontram conclusos ao Ministro Relator, com parecer da Procuradoria-Geral da República pelo conhecimento da ação e pela procedência do pedido.

21. Diante do exposto, podemos afirmar que o contrato de parceria celebrado entre o profissional e o salão de beleza, na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, não apenas afasta, em tese, o contrato de trabalho, como também pressupõe a ausência do elemento fático-jurídico da *subordinação*, essencial à caracterização da relação de emprego. Por isso mesmo, diante de um contrato de parceria legitimamente celebrado, **presume-se**²⁴ inexistente a relação de subordinação referida no inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006. Se não há subordinação, não haverá de incidir o mencionado impedimento à opção pelo Simples Nacional. É que, embora possam estar presentes, em tese, a pessoalidade e a habitualidade na relação dos

²³ GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. Contrato de parceria em salão de beleza: Lei 13.352/2016. *GEN Jurídico*. 3 de novembro de 2016. Disponível em < <http://genjuridico.com.br/2016/11/03/contrato-de-parceria-em-salao-de-beleza-lei13-3522016/>>. Acesso em 17 de outubro de 2017.

²⁴ Uma presunção relativa, conforme se verá no parágrafo seguinte.



sócios ou titulares da pessoa jurídica prestadora²⁵ com o salão-parceiro, a ausência do terceiro elemento cumulativo afasta a hipótese do art. 3º, § 4º, XI, do Estatuto do Simples Nacional.

22. Naturalmente, a conclusão apresentada no item anterior depende da regular formação e execução do contrato de parceria. Já nos casos em que a relação de parceria tenha se constituído meramente *pro forma*, com o objetivo de desvirtuar, fraudar ou dissimular um autêntico vínculo empregatício, a presunção mencionada no parágrafo anterior cederá diante da existência de subordinação, bem como dos demais elementos fático-jurídicos caracterizadores do contrato de trabalho, ensejando, assim, a aplicação da norma do inciso XI do §4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

23. Além disso, caso a ADI nº 5625/DF, mencionada no item nº 20, *supra*, venha a ser julgada procedente, o entendimento aqui desenvolvido deverá ser revisto, sendo recomendável, nessa hipótese, a formulação de uma nova consulta a esta CAT/PGFN.

IV

24. Passa-se a examinar se o profissional-parceiro que venha a adotar a forma de empresa de pequeno porte (EPP), microempresa (ME) ou microempreendedor individual (MEI), pode ter sua atividade comparada à de empresa que realize *cessão ou locação de mão de obra*, hipótese em que estaria impedido de ingressar no Simples Nacional por força do inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

25. De plano, constata-se que as expressões *locação de mão de obra* e *cessão de mão de obra* não se encontram presentes nem no Código Civil, nem na CLT, razão pela qual examinaremos se a legislação especial define essas espécies de negócio jurídico.

26. No que concerne à **locação de mão de obra**, observa-se que o art. 14 do Decreto nº 73.841, de 13 de março de 1974, que regulamenta a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974 (Lei do Trabalho Temporário), emprega essa expressão para se caracterizar o ajuste celebrado entre a

²⁵ Caso o profissional-parceiro tenha adotado essa forma, conforme ressalvado no item nº 10, *supra*.



empresa de trabalho temporário e a empresa tomadora de serviço (cliente). Posteriormente, a Lei nº 6.533, de 24 de maio de 1978, que regulamenta as profissões de artista e de técnico em espetáculos de diversões, faz referência à possibilidade de contratação desses profissionais por intermédio de “agência de locação de mão de obra” e não diretamente pelo tomador.

27. Apenas com base nesses dispositivos e para os fins da presente manifestação, é possível definir locação de mão de obra como a relação jurídica na qual uma empresa tomadora de serviços contrata uma outra empresa, a fim de que esta coloque seus empregados à disposição daquela, para atender à necessidade transitória, seja de substituição de pessoal permanente e demanda complementar de serviços (conceito de trabalho temporário²⁶), seja para a realização de determinados eventos artísticos e espetáculos (Lei nº 6.533, de 1978).

28. Já a **cessão de mão de obra** encontra-se prevista na legislação tributária, mais precisamente no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Plano de Custeio da Seguridade Social)²⁷:

²⁶ Cf. definição encontrada no art. 2º da Lei nº 6.019, de 1974, com redação conferida pela Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017:

“Art. 2º Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física contratada por uma empresa de trabalho temporário que a coloca à disposição de uma empresa tomadora de serviços, para atender à necessidade de substituição transitória de pessoal permanente ou à demanda complementar de serviços.

§ 1º É proibida a contratação de trabalho temporário para a substituição de trabalhadores em greve, salvo nos casos previstos em lei.

§ 2º Considera-se complementar a demanda de serviços que seja oriunda de fatores imprevisíveis ou, quando decorrente de fatores previsíveis, tenha natureza intermitente, periódica ou sazonal!”.

²⁷ Por sua vez, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social), assim dispõe:

“Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

- I - limpeza, conservação e zeladoria;
- II - vigilância e segurança;
- III - construção civil;
- IV - serviços rurais;
- V - digitação e preparação de dados para processamento;
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;
- VII - cobrança;
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;



Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

29. Da leitura do dispositivo, parece-nos que o conceito adotado no contexto da Lei nº 8.212, de 1991, é amplo e abarca diversas formas de contratação, inclusive a de trabalho temporário

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

[...]".



(na forma da Lei nº 6.019, de 1974) e a empreitada (art. 610²⁸ do Código Civil). Para tanto, são essenciais as figuras da empresa contratada/prestadora (que reúne a força de trabalho e a coloca à disposição de outrem), os segurados/trabalhadores (a força de trabalho propriamente dita) e a empresa contratante/tomadora (beneficiária direta dos serviços contínuos prestados pelos trabalhadores colocados à sua disposição pela contratada).

30. Do cotejo entre as figuras da **locação** e da **cessão** de mão de obra, fica evidente que elas têm em comum a **natureza trilateral da relação jurídica** (entre o trabalhador, a empresa prestadora e a tomadora), em contraste com a relação empregatícia clássica, essencialmente bilateral (entre empregador e empregado). Percebe-se também que o conceito de cessão de mão de obra do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, é extensivo o bastante para incluir a própria locação de mão de obra (na figura do trabalho temporário). Além disso, por força da citada relação trilateral, também nos parece possível incluir ambos os fenômenos no gênero *terceirização trabalhista*²⁹:

Para o Direito do Trabalho, *terceirização é o fenômeno pelo qual se dissocia a relação econômica de trabalho da relação justralhista que lhe seria correspondente*. Por tal fenômeno insere-se o trabalhador no processo produtivo do tomador de serviços sem que se estendam a este os laços justralhistas, que se preservam fixados com uma entidade

²⁸ “Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

§ 2º O contrato para elaboração de um projeto não implica a obrigação de executá-lo, ou de fiscalizar-lhe a execução”.

²⁹ Vale lembrar que a Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, alterou a Lei nº 6.019, de 1974, para, dentre outras coisas, introduzir o conceito de **empresa prestadora de serviços a terceiros**:

“Art. 4º-A. Empresa prestadora de serviços a terceiros é a pessoa jurídica de direito privado destinada a prestar à contratante serviços determinados e específicos.

§ 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços.

§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

[...]

“Art. 5º-A. Contratante é a pessoa física ou jurídica que celebra contrato com empresa de prestação de serviços determinados e específicos.

§ 1º É vedada à contratante a utilização dos trabalhadores em atividades distintas daquelas que foram objeto do contrato com a empresa prestadora de serviços.

§ 2º Os serviços contratados poderão ser executados nas instalações físicas da empresa contratante ou em outro local, de comum acordo entre as partes.

§ 3º É responsabilidade da contratante garantir as condições de segurança, higiene e salubridade dos trabalhadores, quando o trabalho for realizado em suas dependências ou local previamente convencionado em contrato.

§ 4º A contratante poderá estender ao trabalhador da empresa de prestação de serviços o mesmo atendimento médico, ambulatorial e de refeição destinado aos seus empregados, existente nas dependências da contratante, ou local por ela designado.

§ 5º A empresa contratante é subsidiariamente responsável pelas obrigações trabalhistas referentes ao período em que ocorrer a prestação de serviços, e o recolhimento das contribuições previdenciárias observará o disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”



interveniente. A terceirização provoca uma relação trilateral em face da contratação da força de trabalho no mercado capitalista [...].³⁰

31. Caracterizadas, de modo sintético, as figuras da cessão e da locação de mão de obra, passa-se a analisar se elas se fazem presentes na relação de parceria de que tratam os arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012.

32. Analogamente ao que foi dito no capítulo anterior, pode-se afirmar que o contrato de parceria legitimamente celebrado, nos estritos termos da Lei nº 12.592, de 2012, não dá causa a uma relação jurídica trilateral nos moldes da cessão e da locação de mão de obra.

33. Ao exame dos arts. 1º-A a 1º-D da referida Lei, o que se depreende é que caberá ao profissional-parceiro (pessoa física ou jurídica) exercer suas atividades (prestação de serviços de beleza) no espaço disponibilizado pelo salão-parceiro. Ou seja, ainda que o profissional-parceiro se enquadre como MEI, ME ou EPP, os serviços serão prestados **diretamente** pelo titular da pessoa jurídica, uma vez que os dispositivos legais em comento não permitem concluir pela possibilidade de execução indireta desses serviços (*i.e.*, por intermédio de prepostos).

34. Portanto, a relação jurídica de parceria constituída na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, não envolve atividades de cessão ou locação de mão de obra, uma vez que os serviços são prestados diretamente pelo profissional-parceiro a seus clientes, no ambiente disponibilizado pelo salão-parceiro. Conseqüentemente, não incidirá sobre esses casos o impedimento de que trata o inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

35. Consoante já ressaltado no item nº 22, *supra*, a conclusão apresentada no parágrafo precedente não se aplica quando o contrato de parceria houver sido celebrado com a finalidade de desvirtuar, fraudar ou dissimular outro tipo de relação jurídica. Assim, caso se verifique, **na realidade**, que o suposto profissional-parceiro contrata terceiros para que estes executem as funções descritas no contrato de parceria junto ao salão-parceiro, possivelmente estaremos diante de atividade de cessão ou locação de mão de obra³¹, hipótese em que incidirá o impedimento do inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

³⁰ DELGADO, op. cit., 2011, p. 426.

³¹ Abstraindo-se, aqui, qualquer discussão sobre a legalidade ou ilegalidade dessa situação.



36. Por fim, entendemos que os itens nºs 21 a 23 e 32 a 35 deste Parecer respondem aos quatro primeiros questionamentos formulados pelo consulente. A seu turno, a pergunta nº 5 restaria prejudicada pelo teor das respostas dadas às quatro primeiras, uma vez que os impedimentos citados pelo consulente não se fazem presentes na relação de parceria regularmente constituída, na forma da Lei. Por outro lado, nas situações descritas nos itens nºs 22 e 35 da presente manifestação, parece-nos ser o caso de nulidade do contrato de parceria fraudulento, hipótese em que ficaria afastada a aplicação do § 7º do art. 1º-A da Lei nº 12.592, de 2012.

V

37. Diante do exposto, podemos concluir que:

a) o contrato de parceria celebrado entre o profissional e o salão de beleza, na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, não apenas afasta, em tese, o contrato de trabalho, como também pressupõe a ausência do elemento fático-jurídico da *subordinação*, essencial à caracterização da relação de emprego. Por isso mesmo, diante de um contrato de parceria legitimamente celebrado, presume-se inexistente a relação de subordinação referida no inciso XI do § 4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006. Não havendo subordinação, não incidirá o mencionado impedimento à opção pelo Simples Nacional. (cf. itens nºs 15 a 21 da presente manifestação);

b) naturalmente, a conclusão apresentada na alínea anterior depende da regular formação e execução do contrato de parceria. Nos casos em que a relação de parceria tenha se constituído meramente *pro forma*, com o objetivo de desvirtuar, fraudar ou dissimular um autêntico vínculo empregatício, a referida presunção cederá diante da existência de subordinação, bem como dos demais elementos fático-jurídicos caracterizadores do contrato de trabalho, ensejando, assim, a aplicação da norma do inciso XI do §4º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006 (cf. item nº 22 deste Parecer);

c) é oportuno atentar para a existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.625/DF, ajuizada contra a Lei nº 13.352, de 2016. Caso a referida Lei venha a ser declarada



inconstitucional, o entendimento aqui desenvolvido deverá ser revisto, sendo recomendável, nessa hipótese, a formulação de uma nova consulta a esta CAT/PGFN (cf. itens nºs 20 e 23 *supra*);

d) ao exame dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, o que se depreende é que caberá ao profissional-parceiro (pessoa física ou jurídica) exercer suas atividades (prestação de serviços de beleza) no espaço disponibilizado pelo salão-parceiro. Ou seja, ainda que o profissional-parceiro se enquadre como MEI, ME ou EPP, os serviços serão prestados **diretamente** pelo titular da pessoa jurídica, uma vez que os dispositivos legais em comento não permitem concluir pela possibilidade de execução indireta desses serviços (itens nº 24 a 33);

e) portanto, a relação jurídica de parceria constituída na forma dos arts. 1º-A a 1º-D da Lei nº 12.592, de 2012, não envolve atividades de cessão ou locação de mão de obra, uma vez que os serviços são prestados diretamente pelo profissional-parceiro a seus clientes, no ambiente disponibilizado pelo salão-parceiro. Consequentemente, não incidirá sobre esses casos o impedimento de que trata o inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (cf. item nº 34);

f) a conclusão apresentada na alínea anterior não se aplica quando o contrato de parceria houver sido celebrado com a finalidade de desvirtuar, fraudar ou dissimular outro tipo de relação jurídica. Assim, caso se verifique, na realidade, que o suposto profissional-parceiro contrata terceiros para que estes executem as funções descritas no contrato de parceria junto ao salão de beleza, possivelmente estaremos diante de atividade de cessão ou locação de mão de obra, hipótese em que incidirá o impedimento do inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006 (item nº 35); e


g) por fim, entendemos que as alíneas “a”, “b”, “d”, “e” e “f”, acima, respondem aos quatro primeiros questionamentos formulados pelo consulente. A seu turno, a pergunta nº 5 restaria prejudicada pelo teor das respostas dadas às quatro primeiras, uma vez que os impedimentos citados pelo consulente não se fazem presentes na relação de parceria regularmente constituída, na forma da Lei. Por outro lado, nas situações descritas nas alíneas “b” e “f”, parece-nos ser o caso de



nulidade do contrato de parceria fraudulento, hipótese em que ficaria afastada a aplicação do § 7º do art. 1º-A da Lei nº 12.592, de 2012 (item nº 36).

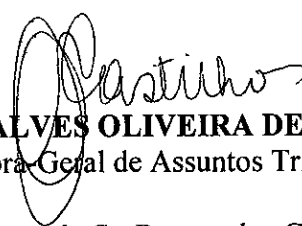
À consideração superior, com proposta de encaminhamento do expediente à Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de outubro de 2017.


DANIEL NEIVA FREIRE
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 24 de outubro de 2017.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de outubro de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Consoante proposto, encaminhe-se o expediente à Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de NOV. de 2017.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional