



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

Processo n° 12259.000760/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.293 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS
Recorrente WARNER MUSIC BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. META RELACIONADA AO INCREMENTO DO FATURAMENTO. INEXISTÊNCIA DE LUCRO. POSSIBILIDADE DO PAGAMENTO.

Tendo o acordo para pagamento da PLR estabelecido como meta o aumento do faturamento, é lícita a distribuição da verba independentemente da existência de lucro no período, desde que a meta estipulada tenha sido atingida.

PLR DECORRENTE DE DIVERSAS METAS. ALCANCE DE PARTE DAS METAS. POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO.

A PLR pode ser paga de forma proporcional, quando o programa que o institui exige o cumprimento de várias metas e apenas uma delas não é alcançada.

PAGAMENTO DE PLR. PERÍODO AQUISITIVO. POSSIBILIDADE APURAÇÃO EM PERÍODO DIFERENTE DO ANO CIVIL.

O fato da empresa efetuar a apuração da PLR em período não coincidente com o ano civil não descaracteriza os pagamentos a esse título.

PLR. PAGAMENTOS EM PERCENTUAIS DISTINTOS EM RAZÃO DO CARGO DO EMPREGADO. POSSIBILIDADE.

A lei de regência não exige que o pagamento da PLR dê-se em percentuais idênticos para todos os empregados.

PLR. PAGAMENTO A SEGURADO QUE NÃO TRABALHAVA NA EMPRESA NO PERÍODO AQUISITIVO DO DIREITO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre os valores pagos a título de PLR a segurados que não trabalhavam na empresa durante o período de aquisição do direito.

BÔNUS DECORRENTE DO LANÇAMENTO DE AÇÕES. EVENTUALIDADE NÃO DECORRENTE DE LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre a gratificação paga em razão do lançamento de ações da empresa, posto que a eventualidade não decorreu de mera liberalidade do empregador, restando afastada a aplicação da norma desonerativa prevista no item 7 da alínea “e” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. FALTA DE MPF PRÉVIO. INOCORRÊNCIA.

O lançamento fiscal foi respaldado em MPF válido, descabendo a alegação de nulidade.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra na decisão recorrida o cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, posto que o órgão *a quo* apreciou todas as provas juntadas aos autos e fundamentou o indeferimento dos pedidos para produção de prova pericial e para juntada de novos documentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para que sejam afastadas as contribuições lançadas, a exceção da competência 05/2005, que se refere a bônus decorrente do lançamento de ações. Ausente justificadamente a conselheira Carolina Wanderley Landim e convocada para substituí-la a conselheira Juliana Campos de Carvalho.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-29.293 de lavra da 11.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro (RJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n.º 37.097.889-7.

A NFLD em questão foi lavrada para exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios acidentários, além daquelas arrecadadas para outras entidades e fundos.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 31 e segs., os fatos geradores contemplados no lançamento foram as remunerações pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados da empresa, apuradas nas folhas de pagamento na rubrica "222 — Participação nos Resultados".

Afirma-se que o período do levantamento do débito compreende os meses de janeiro e maio de 2004; janeiro, fevereiro, maio e dezembro de 2005; novembro de 2006.

A seguir, o fisco cita dispositivo do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, tratando da não inclusão da participação dos empregados nos resultados e lucros da empresa na base de cálculo das contribuições sociais, quando a verba é paga em conformidade com a lei específica.

São mencionadas no relato cláusulas relevantes dos Acordos de Participação dos Lucros e Resultados - PLR, relativos aos exercícios de 2003 a 2005, as quais previam que a PLR seria paga em função do acréscimo de faturamento da empresa.

Depois, o fisco aborda a questão do lucro da empresa nos mesmos exercícios, concluindo que em 2003 houve prejuízo, não podendo haver pagamento de PLR. Observa que em 2004 e 2005 o resultado foi positivo.

O Auditor Notificante, ao fazer menção ao faturamento da empresa, concluiu que:

- a) em 2003, houve um incremento que proporcionaria um pagamento de PLR no valor de 25% do salário de dezembro;
- b) em 2004, houve redução, fato que impediria a distribuição da verba sob questão;
- c) o acréscimo no faturamento de 2005 justificaria o pagamento de PLR na proporção de 50% do salário de dezembro.

Assevera o fisco que no ano de 2004 a PLR foi paga na data estabelecida no acordo coletivo, todavia, para os exercícios de 2005 e 2006, os pagamentos não se deram nas datas acordadas. Afirma ainda que em 2005 a parcela não foi paga de uma única vez para um

mesmo segurado e que, em 2006, um segurado recebeu a verba em janeiro e os demais em maio.

Conclui, assim, que nos exercícios de 2005 e 2006 a PLR foi paga sem respeitar as determinações dos acordos.

Depois demonstra, citando situações individualizadas que, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, houve segurados que receberam a mais de que o acordado, outros receberam valores inferiores, outros receberam ser haver trabalhado na empresa durante o período aquisitivo da PLR e, mais, outros, embora tenham trabalhado nesse período, não foram contemplados com a verba.

Concluiu o fisco que, diante das constatações relatadas, a rubrica “222” deveria sofrer a incidência das contribuições sociais.

O fisco juntou tabelas demonstrativas do pagamento da verba, discriminando cada segurado envolvido; Acordos Coletivos firmados com o Sindicato dos Empregados (2003 a 2006); Acordos de Participação nos Lucros e Resultados (2003 a 2006).

A notificada apresentou defesa, fls. 158 e segs., alegando em apertada síntese que:

a) a NFLD é nula, posto que foi intimada do lançamento em 18/12/2007, data em que não havia Mandado de Procedimento Fiscal - MPF válido, uma vez que o lavrado inicialmente houvera vencido em 30/11/2007;

b) pagou PLR nos exercícios de 2004 a 2005 com base no faturamento alcançado pela empresa, além de vantagem desvinculada dos lucros e resultados, essa a critério da administração e da comissão, tudo em perfeita sintonia com que consta dos Acordos Coletivos e com a legislação de regência;

c) o inciso XI do art. 7.º da Carta Magna desvincula da remuneração a participação nos lucros e resultados e as parcelas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

d) os Acordos de Participação nos Lucros e Resultados tratam de participação nos lucros e participação no incremento de receitas, assim independentemente da existência de lucro, os empregados fazem jus ao recebimento da verba ali tratada;

e) no exercício de 2003, embora a empresa tenha apurado prejuízo, houve um incremento nas receitas, fato que justifica o pagamento da rubrica em 2004, não havendo razão para a tributação pretendida;

f) para 2004, o faturamento diminuiu, todavia, a empresa apurou lucro, portanto, o pagamento da PLR em 2005 não destoou do que foi acordado, descabendo a exação para esse período;

g) a fiscalização incluiu na base de cálculo da apuração todos os valores pagos na rubrica “222” nos exercícios de 2004 a 2006, não excluindo sequer os valores que entendeu terem sido pagos em consonância com os Acordos;

h) não se levou em consideração no desenvolvimento da auditoria, o fato de que, além da parcela paga em razão da existência de lucro e incremento do faturamento, essa limitada a 25% e 50% do salário de dezembro, havia, a critério da administração e de acordo

com os membros da comissão, acréscimo de vantagem, quando demonstrado que o empregado cumprira plenamente as metas propostas, com aumento da produção pessoal e do setor de trabalho, portanto, completamente dissociada do lucro e faturamento, o que derruba a tese do fisco de que a empresa não respeitou os limites estipulados nos Acordos;

i) esses valores se enquadram no parágrafo 9.º, inciso V, letra "j", do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social, que expressamente determina que não integram o salário-de-contribuição os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário;

j) o fato de ambos os valores, a participação nos lucros e o adicional de vantagem, terem sido incluídos na mesma conta contábil não é motivo a justificar a tributação, pois, o fato gerador decorre de lei e não da forma como os fatos contábeis são escriturados;

k) a própria Lei n. 8.212/1991 (art. 28, I) não admite a incidência de contribuições sobre verbas que não se destinem a retribuir o trabalho, o que é o caso da verba paga como adicional de vantagem, até porque a mesma foi concedida em conformidade com o Acordo firmado com os empregados, não havendo embasamento legal para a tributação;

l) a verba adicional de vantagem é na verdade um ganho eventual que não expressa uma contrapartida pela realização do trabalho, por isso está fora do campo de incidência das contribuições sociais, nos termos da alínea "j", inciso V, § 9.º do RPS;

m) o fisco teria ao menos que excluir da base de cálculo os valores pagos até o limite que entendeu acobertado pelos Acordos, o que não ocorreu, fato esse que fulmina o lançamento ante a incerteza e iliquidez da exigência.

Ao final, pede a nulidade ou improcedência do lançamento e a juntada posterior de documentos.

Foram acostados, além dos atos constitutivos da empresa, Acordos de Pagamento de PLR. Posteriormente, a empresa requereu a juntada das Atas de Reunião sobre o Acordo de Participação nos Resultados assim como das Avaliações de Gestão de Desempenho de cada funcionário.

O órgão de primeira instância declarou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito, fls. 244/255. A DRJ afastou a preliminar de nulidade, esclarecendo que na data da ciência da lavratura havia MPF válido, conforme prorrogação citada. No mérito, concluiu que a verba em questão foi paga em desacordo com a lei de regência, sendo procedente o lançamento. Foi indeferido o pedido de juntadas de novos documentos.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, fls. 387 e segs., no qual alegou em síntese que o indeferimento pelo órgão de primeira instância do requerimento para produção de prova documental, deixando de analisar documentos acostados muito antes do julgamento *a quo*, fere o princípio da verdade material e cerceia o direito de defesa do administrado, por isso deve ser nulificada a decisão recorrida

Assevera que não se pode acatar a tese de que haveria MPF válido na data da ciência do lançamento, posto que não há prova de que o contribuinte foi intimado dessa prorrogação.

Na sequência, a recorrente explana acerca do seu Programa de Participação nos Lucros e Resultados, enfatizando que levanta o balanço e apura o resultado, para fins societários e gerenciais, considerando o período que vai de outubro de um determinado ano a setembro do ano subsequente.

Depois, tomando como exemplo o acordo firmado para o exercício de 2006, apresenta a “cláusula 2”, a qual prevê o pagamento de 50% do salário do empregado em caso de acréscimo no faturamento maior ou igual 20% em relação ao exercício anterior. Trata ainda da possibilidade de acréscimo de vantagem, prevista na “cláusula 7.^a, que leva em conta outros parâmetros objetivos, quais sejam:

a) Metas Coletivas – referentes ao comparativo de desempenho de despesas (de propaganda e operacional) e custos fixos realizado entre o previsto e o realizado;

b) Meta Empresa – aferida através do índice denominado Resultado Operacional antes da Depreciação e da Amortização.

Afirma que essas informações podem ser verificadas no Anexo I da Ata de Reunião sobre o acordo de PLR (Doc.n.º 03).

Além das três metas citadas (Meta PLR, Meta Empresa - resultado operacional e Meta Coletiva – orçamento), assevera que a distribuição de resultados também levava em consideração uma quarta meta relativa ao desempenho de cada funcionário, tendo em vista a sua avaliação individual anual que considera competências como liderança/ produtividade/assiduidade/disciplina, dentre outras. Afirma que esta meta é aferida por avaliação de desempenho.

Conclui que o valor a ser pago à título de PLR decorre da soma dos percentuais obtidos em cada uma das quatro metas, multiplicado pela meta de salário máximo (número de salários) aplicável para cada categoria (Presidente, executivos e demais empregados). Informa que na planilha “Warner Music Brasil — Bonus Plan” pode ser verificada a consolidação dos resultados da empresa e por empregado para cada período do programa (DOC n. 04).

A empresa advoga que o fisco cometeu equívocos na sua apuração por não considerar que os resultados da empresa e as variáveis para pagamento da PLR eram aferidos no mês de setembro de cada ano, assim foram considerados como do mesmo exercício, por exemplo, os pagamentos efetuados em 01/2005 e 12/2005. Tal equívoco, afirma, fez a auditoria concluir que houve pagamentos intempestivos, o que não ocorreu.

Cita a legislação aplicável ao pagamento de PLR, concluindo que seu programa foi pago em consonância com as normas citadas, não havendo o que se falar em incidência de contribuições sobre esses valores. Justifica que o seu programa apresenta anualmente três instrumentos formalizados: a) Acordo de PLR; b) Ata de Reunião do Comitê de PLR e c) Relatório Anual de Gestão de Desempenho dos Empregados.

Argumenta ainda que o fundamento da decisão recorrida deu-se em razão da análise superficial das práticas da autuada para o pagamento da verba em questão, uma vez que a mesma possui critérios objetivos e bem definidos para a apuração da PLR, o qual é ponderado de forma diferenciada para três categorias de trabalhadores: presidente, executivos e staff, o que não é vedado por lei.

A recorrente cita jurisprudência do CARF que considera a autonomia das partes para a fixação de critérios para pagamento de PLR. Afirma que esse mesmo

posicionamento é adotado pelo Judiciário, que não admite a intromissão do fisco no teor dos acordos firmados entre patrões e empregados visando ao pagamento da PLR.

Com relação ao pagamento efetuado no mês de maio de 2005, afirma que o mesmo decorreu do lançamento da oferta inicial de ações do grupo empresarial, que possibilitou o pagamento de um bônus equivalente a 4% do salário anual de cada funcionário. Apresenta documentos para comprovar a alegação e conclui que esse pagamento é desvinculado do salário e possui natureza de ganho eventual, o qual é excluído do salário de contribuição de acordo com o item 7 do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Ao final pediu o acatamento das preliminares suscitadas e a declaração de improcedência do lançamento.

O julgamento foi convertido em diligência mediante a Resolução n. 2401-000.206, na qual se determinou que o fisco se pronunciasse sobre as alegações da empresa em cotejo com os documentos que foram exibidos no transcurso do processo administrativo fiscal.

Ao responder aos questionamentos do CARF, a Autoridade Lançadora assim se pronunciou (ver fls. 614 e segs.):

a) os acordos para pagamento de PLR prevêm o período de apuração de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, conforme constam nos documentos citados, além de que o contrato social da empresa prevê que o exercício social se encerrará em 31 de dezembro de cada ano;

b) para o período aquisitivo de 2004 e 2005, conforme tabela acostada, o sujeito passivo não efetuou os pagamentos de PLR respeitando o que ficou estabelecido nos acordos;

c) além da meta empresa (vinculada ao faturamento) constava dos acordos a meta individual (desempenho do trabalhador), todavia, no entender do fisco, a PLR com base na meta individual era um acréscimo sobre os valores relativos à meta empresa, não cabendo o seu pagamento isolado daquela;

d) a verba paga na competência 05/2005 refere-se a bônus decorrente da colocação de ações da empresa no mercado de capital americano, a qual, no período fiscalizado, foi repassada aos empregados em apenas uma ocasião.

Cientificada da manifestação fiscal, a empresa compareceu ao processo, fls. 639 e segs., para aduzir que:

a) a informação fiscal não analisou a contendo as razões e documentos trazidos ao processo com a defesa e o recurso, atendo-se praticamente a aspectos formais, a exceção da questão dos bônus pagos em 05/2005, onde houve o aprofundamento necessário;

b) ao contrário do que concluiu o fisco, as provas constantes nos autos demonstram o alinhamento entre os pagamentos de PLR com o exercício social da matriz da recorrente, situada no exterior, que considera o período de outubro de X1 a setembro de X2;

c) apresenta tabela para demonstrar que as equivocadas conclusões do fisco levam ao entendimento de que houve pagamentos intempestivos, além de que teria ocorrido

duplicidade de pagamentos para o período aquisitivo de 2004 e nenhum pagamento para o exercício gerencial de 2006;

d) é de se observar que os valores distribuídos anualmente guardam homogeneidade quando se toma o critério de pagamento adotado pela recorrente. Esse fato comprova o erro na apuração levada a efeito pela auditoria;

e) as memórias de cálculo dos pagamentos efetuados, que se referem aos períodos aquisitivos de 2004, 2005 e 2006, quando colocadas em confronto com as metas estabelecidas para cada exercício, demonstram que a verba foi distribuída conforme o acordado. Frise-se que o fisco não se debruçou sobre esses documentos;

f) o fisco efetuou uma indevida subordinação das demais metas à meta de faturamento, o que não consta de quaisquer dos instrumentos. Não há óbice para que, não atingindo a empresa o faturamento previsto, os empregados possam receber a parcela relativa ao alcance de outras metas coletivas e das metas individuais de desempenho;

g) por atenderem ao disposto na lei de regência não podem os valores pagos a título de PLR sofrer a incidência de contribuições

h) diante do reconhecimento do fisco de que os bônus decorrentes da colocação de ações no mercado foram pagos em única parcela, requer que seja reconhecida sua natureza de prêmio eventual expressamente desvinculado da remuneração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Inexistência de MPF válido na data do lançamento

O sujeito passivo arguiu a nulidade da NFLD por carência de MPF válido quando da sua ciência. Essa alegação não merece sucesso.

A ação fiscal foi autorizada pelo MPF n. 09415546F00, de 02 de agosto de 2007, com previsão de que fosse executado até 30 de novembro de 2007.

Consta dos autos, fl. 367, Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF, que consigna a prorrogação do Mandado feita em 30/11/2007, com validade até 21/12/2007. Vê-se, então que não procede a alegação recursal, posto que a ciência do lançamento pelo sujeito passivo ocorreu em 18/12/2007, portanto, antes de expiração do MPF.

Mesmo que não houvesse MPF válido, o entendimento firmado no CARF é de que o mandado tem mero caráter de controle administrativo, não podendo ser considerado causa a nulificar o lançamento. É o que se vê do julgado abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

*CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO
RECOLHIMENTO.*

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência,

especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EVENTUAIS IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a existência de eventuais irregularidades na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária ou protelatória, com fulcro no § 2º, do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado.

(Acórdão n. 2401-003.029, de 15/05/2013)

Afasta-se, assim, essa preliminar.

Nulidade da decisão recorrida

A recorrente alegou que o indeferimento pelo órgão de primeira instância do requerimento para produção de prova documental, aliado a falta de análise de documentos acostados muito antes do julgamento *a quo*, fere o princípio da verdade material e cerceia o direito de defesa do administrado, por isso deve ser nulificada a decisão recorrida.

Não vislumbro motivo para o acatamento desta tese. A análise da documentação colacionada, mesmo após a defesa, foi sim objeto de apreciação pela DRJ, que assim tratou da questão:

“26. Em 29/07/2009, a empresa juntou aos autos Atas de Reunião sobre Acordo de Participação nos Resultados e Avaliações de Gestão de Desempenho de cada funcionário, ou seja, mais de um ano e meio após a solicitação da fiscalização e do término do prazo de defesa. Porém, em análise aos documentos apresentados, tendo em vista o princípio da verdade material, foi verificado, aleatoriamente, que os valores e percentuais ali contidos não guardam relação com as planilhas elaboradas pelo auditor fiscal, que se basearam nas folhas de

pagamento do contribuinte. Além do mais não trazem qualquer informação quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, ou seja mais uma vez verifica-se que tais documentos estão em desacordo com os preceitos legais. (...)

Verifica-se, portanto, que o órgão recorrido apreciou os documentos acostados, tendo lançado as justificativas para o não acolhimento dos argumentos em que o sujeito passivo se apoiou para afastar a exigência fiscal.

Numa leitura mais detida da decisão da DRJ, percebe-se que o órgão *a quo* enfrentou todos os pontos aventados na impugnação, sopesando as provas acostadas e apresentando toda a fundamentação jurídica que embasou as suas conclusões.

Quanto ao cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento pelo órgão recorrido do requerimento de produção de novas provas, entendo que não deva ser acatado. No processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida a autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Portanto, o indeferimento do pedido para realização de perícia técnica e para juntada de novas provas não é causa de nulidade do lançamento, posto que a decisão atacada apresentou a justificativa para denegar a pretensão do sujeito passivo, qual seja a prescindibilidade de novas dilações probatórias.

Passemos às questões de mérito.

Inexistência de lucro

Afirma o fisco que no ano de 2003 a empresa apresentou prejuízo, assim, não poderia ter efetuado a distribuição de lucro nas competências 01 e 05/2004.

Analisando o acordo firmado pela empresa e seus empregados para o exercício de 2003, verifica-se que a Cláusula 2.^a (esta estipulação repete-se nos acordos de 2004, 2005 e 2006) prevê o pagamento de PLR, em função do aumento de faturamento, nos seguintes valores:

a) incremento entre 1% e 10% do faturamento em relação ao ano anterior – PLR de 25% do salário de dezembro;

b) incremento entre 11% e 20% do faturamento em relação ao ano anterior – PLR de 50% do salário de dezembro.

A Cláusula 3.^a estipula que a participação será paga em parcela única até o dia 30/05/2004.

Observando as demais cláusulas do acordo não localizei nenhuma estipulação que impedisse o pagamento da verba em razão da inexistência de lucro, assim, é de se concluir que o critério baseado na evolução da receita da empresa é que deve ser tomado como parâmetro para pagamento da verba, o que não destoaria da Lei n. 10.101/2000.

O mencionado diploma legal ao regular o pagamento desse benefício trabalhista não se restringe à participação nos lucros, mas abrange também a participação nos resultados, como se pode ver do seu art. 1.º, *verbis*:

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.(grifei)

Portanto, a inexistência de lucro no ano de 2003 não pode ser tomada como irregularidade na distribuição da PLR, uma vez que a meta relativa ao faturamento é que determina a existência ou não do direito a sua percepção.

Assim, essa desconformidade apontada pelo fisco não deve prevalecer.

Faturamento – redução no exercício de 2004

Para o fisco, em relação ao ano de 2003, o faturamento da empresa no exercício de 2004 experimentou um decréscimo de 7,39%, assim, os pagamentos de PLR efetuados em 2005 não atenderiam ao disposto na Cláusula 2.ª do acordo, sendo, portanto, irregulares.

A empresa alega que a Cláusula 7.ª, comum a todos os acordos, possibilita o pagamento da PLR baseado em cumprimento de outras metas coletivas e da meta individual. Vejamos o que consta da referida cláusula:

“7) Fica estipulado ainda que a critério da administração, e de acordo com os membros da comissão, poderá ser proporcionado acréscimo da vantagem prevista na cláusula 2.ª, quando ficar demonstrado que o empregado cumpriu plenamente as metas propostas logrando aumento da produção pessoal e do setor.”

Na informação fiscal prestada em sede de diligência o fisco deixa claro que o pagamento previsto na Cláusula 7.ª, por se tratar de um acréscimo da PLR decorrente da meta faturamento, não poderia ser distribuído se esta não fosse atingida. Para o fisco, as demais metas estariam condicionadas a superação da receita estabelecida no acordo, haja vista se tratar de um acréscimo. Vale a pena conferir as palavras da Autoridade Notificante sobre o tema:

“Entendemos que a meta individual está condicionada ao cumprimento da meta da empresa, por se tratar de um ‘acréscimo de vantagem’. Assim, se não houve a percepção na empresa da vantagem obtida com o cumprimento das metas da empresa (cláusula 2 do PLR) em determinado ano, não há que se falar (sic!) cumprimento das metas individuais (cláusula 7 do PLR)”

Para empresa, todavia, uma meta não interfere na outra, ou seja, independentemente da empresa obter o faturamento previsto no acordo, há a possibilidade do pagamento da PLR em decorrência do alcance das outras metas.

Os documentos acostados pelo sujeito passivo às fls. 226 e segs., que dizem respeito às atas de reunião sobre os acordos de PLR; os planos contendo as metas; e as avaliações de gestão de cada um dos funcionários, demonstram que, além da meta PLR, prevista na Cláusula 2.^a, havia outras metas aprovadas pela comissão de representantes do empregador e dos empregados, conforme Cláusula 7.^a dos Acordos. Esses objetivos consistiam em:

a) Metas Coletivas – referentes ao comparativo de desempenho de despesas (de propaganda e operacional) e custos fixos realizado entre o previsto e o realizado;

b) Meta Empresa – aferida através do índice denominado Resultado Operacional antes da Depreciação e da Amortização.

Além das metas citadas (Meta PLR, Meta Empresa - resultado operacional e Meta Coletiva – orçamento), a distribuição de resultados também levava em consideração uma quarta meta relativa ao desempenho individual de cada funcionário, tendo em vista a sua avaliação individual anual que considera competências como liderança/ produtividade/assiduidade/disciplina, dentre outros. Esta meta era aferida por avaliação de desempenho.

Os demonstrativos acostados revelam que o valor a ser pago à título de PLR decorre da média ponderada dos percentuais obtidos em cada uma das quatro metas, multiplicado pela PLR máxima (estipulada em número de salários) aplicável para cada categoria (Presidente, executivos e demais empregados).

No meu sentir, nem mesmo uma interpretação meramente literal dos acordos de PLR poderia levar à conclusão adotada pelo fisco, pois não há nenhuma estipulação no acordo que diga que somente após superada a meta do faturamento, poderia ser paga a participação vinculada a outros indicadores.

A exegese mais razoável é que a vantagem prevista na Cláusula 7.^a representa um plus sobre a PLR decorrente da meta faturamento e tem razão de ser no desejo da empresa, em concordância com a comissão, de estabelecer outros parâmetros para premiar os seus empregados além do mero acréscimo no faturamento.

Numa conjuntura em que visivelmente a atividade da recorrente (área fonográfica) vem cedendo espaço para outros suportes de reprodução e, principalmente, para a produção “pirata”, nada mais justo de que os empregados tenham sua participação nos resultados da empresa aferida não apenas com base no incremento da receita, mas que se premie a melhoria de outros indicadores gerenciais, bem como o desempenho individual dos funcionários.

Não há de prevalecer o entendimento do fisco, posto trata-se de interpretação restritiva, que representa clara intromissão no que foi acordado entre empregador e empregados, além de limitar uma benesse prevista em norma constitucional em favor dos trabalhadores.

Portanto, mesmo tendo ocorrido decréscimo no faturamento do exercício de 2004, não se pode descaracterizar os pagamentos efetuados em 2005, posto que podem ter decorrido de outras metas estabelecidas por comissão formada por representantes do patrões e dos empregados.

Algumas considerações merecem ser feitas, antes de fechar este ponto da contenda. É que há pelo menos um aspecto da Lei n. 10.101/2000 que pessoalmente entendo tenha sido descumprido. Falo da definição das metas, a qual tenho entendido que deva ser feita previamente ao período aquisitivo. No caso sob testilha, observo que os acordos para pagamento da PLR foram assinados quando já havia transcorrido pelo menos seis meses de iniciado o período aquisitivo e, mais grave, as definições quanto às metas constantes da Cláusula 7.^a vieram a ser feitas somente no mês de outubro, conforme as atas de reuniões da comissão empresa-empregados acostadas.

Todavia, observo que o fisco não tomou esses motivos quando fez a sua exposição acerca da desconformidade do pagamento de PLR com a lei de regência. Assim, embora vislumbrando essas situações, não posso utilizá-las para fundamentar minhas conclusões acerca da contenda, posto que, se o órgão acusador não as invocou, não há de ser o julgador de irá adotá-las de ofício, extrapolando os limites da lide.

Descumprimento dos acordos – data de pagamento da PLR

Para o fisco a PLR paga em 2004 obedeceu ao prazo firmado no acordo, todavia, o pagamento da verba em 2005 e 2006 foi efetuado ao arrepio do que ficou pactuado entre a empresa e seus empregados.

Afirmou-se que para o exercício de 2004, o acordo previa o pagamento até 31/01/2005, porém os pagamentos foram efetuados em janeiro, fevereiro, maio e dezembro daquele ano.

Com relação ao período aquisitivo de 2005, a data limite acordada para pagamento seria 30/03/2006, porém a distribuição ocorreu em novembro de 2006.

No recurso a empresa sustentou que o fisco considerou na sua apuração um período aquisitivo da PLR divergente daquele por ela adotado. A recorrente afirmou que em razão desse fato a auditoria conclui pelo descumprimento dos acordos quanto ao período fixado para pagamento.

Para a empresa, o período de apuração do direito a PLR ocorria de outubro de determinado ano a setembro do ano subsequente. Assim:

a) os pagamentos efetuados nas competências de janeiro de fevereiro de 2005 dizem respeito ao plano de 2004;

b) o pagamento efetuado em maio de 2005 é estranho a PLR, pois se trata de bonificação pela colocação de ações da companhia no mercado de capitais (este pagamento será tratado em tópico separado);

c) o pagamento efetuado na competência dezembro de 2005 refere-se ao plano de 2005, cuja apuração teria se encerrado em 30/09/2005; e

d) o pagamento efetuado em novembro de 2006, diz respeito ao período aquisitivo de 2006, que teria se encerrado em 30/09/2006.

Um dos objetivos da diligência foi esclarecer essa questão. Na informação fiscal, a Autoridade Lançadora afirma que o período de apuração dos resultados da empresa para fins de pagamento de PLR é de 01/01/AAAA a 31/12/AAAA, conforme descrito claramente na Cláusula 1.^a dos Acordos.

Afirma ainda que nos acordos firmados em 01/07/2003 (estabelecimentos de São Paulo e Rio de Janeiro) ficou estabelecido como período de apuração da PLR o exercício social, o qual, conforme os atos constitutivos da empresa, encerra-se em 31 de dezembro de cada ano.

A recorrente rebate este argumento, voltando a afirmar que toda a documentação colacionada confirma que o período aquisitivo para pagamento da PLR teve como marco inicial o dia 01/10/XXX1 e final em 01/09/XXX2. Afirma, mais uma vez, que a distribuição dos lucros ou resultados deu-se exatamente como ficou definido nos acordos firmados com seus empregados.

Quando se confrontam as argumentações apresentadas pelo fisco e pela empresa, percebe-se que a divergência quanto ao suposto descumprimento do prazo para distribuição da verba recai sobre a parcela paga em 12/2005, que para o fisco refere-se ao plano de 2004 e para a empresa diz respeito ao plano de 2005 e sobre o pagamento efetuado em novembro de 2006, que o fisco entendeu ser decorrente do plano de 2005 e a empresa reputa como sendo referente ao plano do mesmo ano.

Formalmente assiste razão à Autoridade Lançadora posto que todos os acordos para pagamento da PLR se referem à vigência como sendo de janeiro a dezembro, todavia, quando me deparo com os formulários de desempenho de gestão, observo que avaliação das metas ocorreu no mês de outubro, que coincidentemente é o mês onde houve as reuniões para deliberação acerca da vantagem prevista na Cláusula 7.^a dos acordos.

Assim, diante desses fatos, entendo que devo dar razão a empresa, porque está comprovado que a PLR foi estabelecida mediante acordo firmado por comissão eleita para esse fim e que o pagamento decorreu do atingimento de metas, conforme comprova a documentação colacionada. Nesse sentido, não é razoável que se desconsidere os pagamentos da verba por uma questão meramente formal, quando as provas da regularidade da distribuição da PLR militam em favor do sujeito passivo.

Veremos no tópico seguinte se os valores foram repassados em conformidade com a avaliação das metas apresentadas.

Dos pagamentos da PLR

O fisco sustenta que os valores pagos são superiores aqueles fixados nos acordos. Tal fato levaria também à conclusão de que a distribuição não obedeceu ao que ficou acordado pelas partes.

Essa conclusão seria verdadeira se a PLR fosse composta apenas da meta faturamento, todavia, como ponderamos acima, a empresa comprovou que os valores distribuídos decorreram de um mix de metas que abrangiam além da receita bruta, outros indicadores da excelência empresarial, além de avaliação de desempenho individual.

As variações nos percentuais distribuídos justificam-se pelo fato de que a PLR era repassada em patamares distintos conforme o cargo ocupado, para o presidente o valor poderia chegar a 25 vezes o salário, para os executivos 4,5 vezes e para os demais empregados o valor repassado ficava limitado a 1,5 vezes o salário. Essa diferenciação não é vedada pela Lei n. 10.101/2000, portanto, não pode ser tida como causa de desconsideração dos pagamentos.

Dos empregados que não receberam a PLR

No item 5.5 do relatório fiscal são apontados alguns casos de segurados que comprovadamente trabalharam no período, todavia, não teriam recebido o benefício. No meu sentir, tal situação, que inclusive não foi rebatida pela empresa, não pode ser tomada como causa para desconsiderar todos os pagamentos efetuados a título de PLR.

Na verdade, como os valores não foram distribuídos a estes segurados, caberia ao trabalhador buscar judicialmente o recebimento da verba. Caso a PLR seja paga por determinação judicial, haverá, quando da quitação da verba, a exigência das contribuições incidentes, a ser cobrada pela Justiça do Trabalho, nos termos do inciso VIII do art. 114 da CLT.

Dos pagamentos a pessoas que não eram vinculadas à atuada no período aquisitivo

Também no item 5.5 do relatório fiscal são apontadas pessoas que não mantinham vínculo de trabalho com a empresa, todavia, foram contempladas com o pagamento da PLR.

Nessas situações, verifica-se que, quando do pagamento, as referidas pessoas eram empregados da notificada, todavia, de acordo com o fisco, teriam firmado o vínculo somente após o período aquisitivo da PLR.

A se confirmar essa constatação do fisco, não há dúvida que os pagamentos devem ser considerados salário-de-contribuição, posto que não têm como causa o pagamento da participação nos resultados, uma vez que não laboraram no período computado para apuração do benefício.

Observo que, a exceção de um caso, as conclusões do fisco decorreram do fato de se considerar o pagamento feito em 12/2005 como decorrente do plano de 2004 e o pagamento feito em 11/2006 como relativo ao plano de 2005. Conforme ponderamos acima esses pagamentos devem ser tomados como relativos aos planos de 2005 e 2006, respectivamente.

Exemplificando, um trabalhador contratado em março de 2005, para o fisco não poderia receber PLR em 12/2005, posto que referente ao plano de 2004, todavia considerando-se que essa distribuição tem por fundamento o plano de 2005, não se verifica qualquer irregularidade.

Mesmo no caso da empregada GLÁUCIA CRISTINA HIGASHI, admitida em 02/08/2004, não há o que se falar em procedência do lançamento, posto que na competência 02/2004, quando da pagamento da PLR de 2003, a trabalhadora não havia ainda sido reintegrada aos quadros da empresa, assim, qualquer pagamento que lhe tenha sido feito em 02/2004 não pode ser considerado remuneração de empregado.

Deve-se manter na base de cálculo do lançamento, portanto, a remuneração recebida pela segurada na competência 05/2004 (estabelecimento 42.470.112/0014-70).

Dos bônus decorrentes do lançamento de ações

Os valores intitulados na folha de pagamento como “222 – participação nos lucros e resultados”, na competência 05/2005, para empresa não dizem respeito a PLR, mas se referem a bônus decorrente da colocação de ações da empresa no mercado de capital

americano, a qual, no período fiscalizado, foi repassada aos empregados em apenas uma ocasião.

Afirma que por ser um pagamento eventual, estaria excluído do salário-de-contribuição.

Iniciemos a fundamentação lançando comentários sobre a legislação que regula a cobrança de contribuições para financiamento da Seguridade Social.

As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea “a” do inciso I da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela EC n.º 20/1998):

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

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

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

(...)

Observe-se que a Lei Maior, a princípio permite a exação para a Seguridade Social sobre pagamentos efetuados pelo empregador a qualquer título a pessoa que lhe preste serviço, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao obreiro.

A Lei n.º 8.212/1991 confere eficácia à citada determinação constitucional, tratando da contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos empregados nos seguintes termos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999).

(...)

Temos que o conceito previdenciário de remuneração, o chamado salário-de-contribuição, é bastante amplo, o qual também é cuidado no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.121/1991, nestes termos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997).

Como se pode observar, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário-de-contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

A tese da recorrente é de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Para nós esse entendimento não se coaduna com a melhor exegese da legislação. Eis a norma citada:

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no “caput” do mesmo artigo, acima transcrito, mas que não custa apresentar mais uma vez:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo

tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

À luz da legislação citada, o melhor entendimento é o de que somente não incidem contribuições sobre os ganhos eventuais, se esses forem pagos como mera liberalidade do empregador, sem que possuam qualquer vinculação com a prestação dos serviços.

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de eventos de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe financeiramente.

Não há dúvida de que no caso sob cuidado o pagamento de bônus decorrente do lançamento de ações da empresa no mercado de capitais tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é premiar determinados funcionários em razão de um fato relevante para a empresa.

De fato, a moderna doutrina do Direito Laboral tem interpretado a remuneração não somente como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas inclui também as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Essa construção doutrinária manifesta o entendimento de que a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também sua imagem, seu não labor nas empresas concorrentes, sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, dentre outros valores caros ao mercado de trabalho. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu*, como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, in natura, e assim adiante.

Observo que a gratificação sob enfoque é uma forma de premiar os funcionários pelo seu desempenho. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato premiar o trabalhador pelo seu esforço.

Essa situação pode ser muito bem visualizada no documento de fl. 542, onde a empresa comunica a um empregado o pagamento da bonificação. Vejamos os termos:

“Como Edgar nos disse em sua carta de 18 de abril de 2005, você receberá um pagamento especial em reconhecimento a sua contribuição no valor de R\$ 1.578,00, representando 4% do seu salário em base anual. O pagamento será efetuado juntamente com o salário de Maio, no dia 31 de maio de 2005.”

Portanto, deve ser afastada a tese de que a bonificação decorrente da oferta de ações se enquadra na exceção prevista no item 7 da alínea “e” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, posto que não se observa o seu caráter eventual, uma vez que estabelecida como forma de premiar o empregado pelo seu desempenho, não se observando que o pagamento tenha se dado como mera liberalidade.

Vale ressaltar que o fisco considerou essa verba como PLR em razão da empresa contabilizá-la sob essa denominação. Somente com a apresentação do recurso é que a empresa revelou que se tratava de pagamento de natureza distinta. Quando da realização da diligência determinada pelo CARF é que o fisco veio a tomar conhecimento de que os pagamentos efetuados em 05/2005 decorreram de distribuição de bônus. Nesse momento a Autoridade Lançadora deixou claro que de fato o desembolso não se tratava de PLR.

Decisão

Voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para que sejam afastadas as contribuições lançadas, a exceção da competência 05/2005.

Kleber Ferreira de Araújo.