ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 14120.000217/2008-23

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

CÓPIA

Processo nº	14120.000217/2008-23
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-003.802 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	4 de dezembro de 2014
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PLR
Recorrente	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ASSIDUIDADE/ABSENTEÍSMO. META. VALIDADE/POSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

O legislador ordinário, ao contemplar os pressupostos da PLR, optou por prestigiar os acordos feitos entre as partes, ou melhor, a negociação coletiva levada a efeito pelos Sindicatos em conjunto com as respectivas empresas ou mesmo comissões de empregados, não cabendo, via de regra, à autoridade fazendária ou julgadora adentrar a essência do acordo, mas, sim, verificar se, de fato, existem metas, mecanismos de aferição, regras claras e objetivas, etc, bem como se foram cumpridos pela contribuinte por ocasião do pagamento da verba sob análise.

In casu, afastar a possibilidade de a empresa estabelecer como parâmetro/condição ao pagamento da PLR a assiduidade/absenteísmo, aferido mensalmente, mas pago em duas parcelas, é de cunho subjetivo do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Convenção Coletiva com a explicitação de regras claras e objetivas e mecanismos de aferição, ainda que apurada mensalmente a partir de valor fixo ajustável de acordo com o número de faltas do trabalhador, não há se falar em afronta a legislação de regência e, por conseguinte, na incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira Araújo (relator) e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

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, Ewan Teles Aguiar e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 04-17.698 de lavra da 4.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Campo Grande (MS), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.134.246-5.

O crédito sob discussão refere-se a lançamento para exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada aos financiamento dos benefícios acidentários.

Nos termo do relatório fiscal, fls. 21 e segs., os fatos geradores considerados no lançamento foram os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados repassados aos segurados empregados. Segundo o fisco o pagamento não se amolda à hipótese desonerativa prevista na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, uma vez que a sua concessão não está de acordo com os ditames da Lei n.º 10.101/2000. Vale a pena transcrever excerto do relatório de trabalho da auditoria fiscal:

> *"Demonstrado que a **Verba PLP MENSAL** não é paga como distribuição por participação nos lucros e resultados fruto da integração entre capital e trabalho incentivada pela Lei 10.101/2000; considerando o **viés salarial da Verba PLP MENSAL** calculada com base financeira no "salário reajustado" ou "salário normativo" apurada, creditada, contabilizada, mensalmente, como "premiação" ao trabalhador por sua assiduidade; **diante da apropriação mensal** dos Custos Diretos dos Serviços Prestados como Abonos Salariais (Conta 92002006), ferindo o princípio da periodicidade semestral (art. 3.º , § 2.º da Lei 10.10112000) e, caracterizado o pagamento ou crédito em desacordo com a Lei 10.101/2000 a **Verba PLP MENSAL** enquadra-se no conceito de salário de contribuição e remuneração previsto no inciso I do art. 28 da Lei no 8.212/91, na redação dada pela Lei no 9.528/97, c/c o inciso I do art. 22, tanto na redação dada pela Lei no 9.528/97 quanto pela redação atual dada pela Lei n.º 9.876/99."*

Cientificada do lançamento em 07/07/2008, a empresa ofertou impugnação, cujas razões não foram acatadas pelo órgão julgador de primeira instância, que manteve o lançamento na íntegra (ver fls. 158 e segs.).

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, fls. 169 e segs., no qual, em apertada síntese, alegou que o lançamento é improcedente, haja vista que os objetivos almejados pela Lei da PLR foram plenamente alcançados pelos procedimentos adotados pela empresa, que atendeu plenamente as cláusulas da Convenção Coletiva de Trabalho que firmou com o Sindicato representativo da categoria dos seus empregados.

A seguir transcreve os argumentos lançados na impugnação, os quais podem ser resumidos nos seguintes itens.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) a assiduidade é um parâmetro aceitável para aferição do direito ao pagamento da PLR, uma vez que, sendo a recorrente uma empresa concessionária de serviço público, os principais indicadores de resultados são a qualidade e a continuidade da prestação;

b) a falta ao serviço de um trabalhador prejudica a performance da empresa, posto que impacta na qualidade no serviço e no custo da execução contratual;

c) assiduidade é um resultado pretendido pela empresa empregadora, uma vez beneficia os seus usuários e representa incremento nos ganhos de produtividade na prestação dos serviços;

d) conforme o texto constitucional a desvinculação da PLR da remuneração é norma auto aplicável, que impede a incidência de contribuições sobre este benefício trabalhista. Cita textos doutrinários que abonariam a sua tese;

e) a Convenção Coletiva atende inteiramente as exigências da Lei n.º 10.101/2000, haja vista que contém as regras claras e objetivas que fixam os direitos à participação, além das normas necessários ao acompanhamento pelos empregados do cumprimento do acordado e a periodicidade para revisão do acordo e para o pagamento.

f) a Lei da PLR indicou em lista exemplificativa critérios e condições que poderiam ser impostos visando ao pagamento da participação, portanto, não há qualquer vedação para que as partes elejam a assiduidade como parâmetro mestre para aquisição do direito ao benefício;

g) a Lei n.º 8.212/1991, na parte relativa à tributação da PLR, deve ser interpretada de forma que não reduza o alcance do desejo do legislador constitucional de excluir a verba do conceito de remuneração;

h) para dar força a suas teses, apresenta estudo elaborado pelo Ex-Ministro do STF, Sidney Sanches, e pelo tributarista Kiyoshi Harada, que reforça a ideia da não incidência de contribuições sobre a PLR;

i) o procedimento adotado pela empresa, conforme os preceitos da Convenção Coletiva, está em perfeita consonância com a norma de regência, pois que a redução no absentismo, resultando num aumento da "assiduidade", reflete diretamente no resultado operacional da empresa e num cálculo bastante transparente para os empregados, quanto ao direito à PLR;

j) a utilização do lucro como parâmetro seria de difícil acompanhamento pelos próprios empregados, inclusive muitas empresas têm tomado o "resultado" como regra mestra para o pagamento da verba em questão. Cita texto doutrinário que reforça o seu entendimento;

k) mesmo que se desconsidere a verba como PLR, não há de prevalecer o lançamento, posto que o STJ tem entendido que o "abono assiduidade" tem natureza indenizatória, sendo insuscetível de incidência de contribuições. Cita decisões do STJ;

m) a decisão recorrida despreza a prerrogativa dos entes sindicais de representar a classe em tratativas sobre os seus direitos.

Ao final, requer o provimento do recurso, com consequente cancelamento da lavratura.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É o relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

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

Da eficácia plena do dispositivo constitucional que trata da PLR

Não posso concordar com a recorrente quando afirma que a desvinculação da participação nos lucros e resultados é norma constitucional de eficácia plena. Ao defender tal tese, o sujeito passivo, por via oblíqua, defende que as normas previstas na Lei n. 10.101/2000 são inconstitucionais, além de que a alínea "j" do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 também representaria uma contrariedade Carta Magna.

Façamos um rápido passeio pela fundamentação legal na qual se embasou a auditoria para considerar a incidência previdenciária sobre a verba sob comento.

A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*
>
> *(...)*

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n.º 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n. 10.101/2000. O seu art. 1.º dispõe:

> *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.*

Essa diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Nesse sentido, ao entender que o pagamento dessa verba é irrestrito, não se subordinando a qualquer regramento infraconstitucional que venha a lhe impor determinados condicionamentos, a recorrente está indiretamente a afirmar que esses dispositivos da Lei n. 10.101/2000 são inconstitucionais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea "j" do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

> *Art. 28. (...)*
>
> *§ 9 Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> *j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
>
> *(...)*

Da mesma forma, com a defesa da tese de que nunca haveria incidência previdenciária sobre a PLR, inevitavelmente, estar-se-ia diante da declaração de inconstitucionalidade da Lei de Custeio da Previdência Social.

Antes de apreciar as supostas desconformidades das regras acima frente à Constituição Federal, é curial que a priori façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

> ***Art. 62**. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*
>
> *II - que fundamente crédito tributário objeto de:*
>
> *a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*
>
> *b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

> *Súmula CARF Nº 2*
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do "caput" do art. 72 do Regimento Interno do CARF[1]. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de leis trazidas pela recorrente.

Assim, partindo-se do pressuposto que os dispositivos da Lei n. 8.212/1991 e da Lei n. 10.101/2000 que tratam da participação nos lucros e resultados das empresas por seus empregados são constitucionais, vejo que a decisão de primeira instância não merece censura quanto a esse aspecto.

Assiduidade como condição para pagamento da PLR

A outra questão abordada no recurso refere-se a utilização da assiduidade dos empregados como condição para que façam jus a participação nos resultados.

Iniciemos pela transcrição dos dispositivos da Convenção Coletiva de Trabalho que deu ensejo ao pagamento da verba sob discussão.

> *"44.0 PLR (PRODUTIVIDADE) - Fica assegurado aos empregados a percepção dos valores decorrentes a título de prêmio de produtividade de acordo com a Lei 10.101 de 19/12/2000 que disciplina a matéria, considerando os seguintes critérios:*
>
> *I. A apuração e aquisição do direito será realizada mensalmente e corresponderá a 11% (onze por cento) por mês efetivamente trabalhado sobre o salário normativo do mês, desde que os empregados atenda o seguinte requisito: quem tiver uma primeira falta perderá somente 20% (vinte por cento) sobre o PLR. Na Segunda falta, perderá mais 30% (trinta por cento), e numa terceira falta perderá 100 (cem por cento) do PLR. Ficou acertado também entre as partes laboral e patronal, que o funcionário que vier a faltar ao serviço por questão de nascimento de filhos e/ou falecimento de ascendente ou descendente justificado através certidões não terá perda do PLR do corrente mês.*

[1] Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *11. O pagamento observará o valor calculado e acumulado mensalmente e ocorrerá conforme previsto no. art. 3.º , § 2.º, da Lei 10.101, de 19/12/2000, em folha suplementar nos meses de janeiro e julho de 2005, juntamente com a folha de pagamento do mês imediatamente anterior.*
>
> *Parágrafo Único - O benefício da presente cláusula não se incorporará ao salário, não refletirá no cômputo da média das horas extras, prêmios, adicionais noturno, de insalubridade, periculosidade, além de outras vantagens e também não integrará base de cálculo para efeito previdenciário."*

CÓPIA

Conforme se observa não há qualquer resultado ou meta estipulada na CCT, o que esta dispõe é a possibilidade de se reduzir o valor do benefício em razão do absenteísmo dos funcionários. A recorrente, por sua vez, sustenta que essa condição está em perfeita consonância com a Lei n.º 10.101/2000, posto que as faltas dos empregados gera uma perda de produtividade, que impacta nos resultados do negócio.

De acordo com a Lei n.º 8.212/1991, transcrita acima, os valores pagos a título de PLR somente estarão excluídos do salário-de-contribuição caso sejam pagos em obediência à lei específica que no caso é a Lei n.º 10.101/2000. Esta exige que o instrumento de negociação entre patrão e empregados contenha regras claras e objetivas quanto à aferição do direito à percepção do benefício. Eis o que dispõe o § 1.º do art. 2.º:

> *§1ºDos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *I-índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
>
> *II-programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Quando analisamos o texto da Convenção Coletiva acima, fica evidente o não atendimento da regra legal citada. Sabe-se que esta norma menciona critérios e condições que podem ser eleitos no instrumento de negociação, sendo a relação meramente exemplificativa, todavia, o pagamento da PLR deve estar atrelado a algum parâmetro.

No caso sob apreciação, verifica-se que a empresa fica obrigada a pagar a cada empregado o valor correspondente a 11% do seu salário nominal, desde que o empregado não conte com nenhuma falta ao trabalho, podendo este valor ser reduzido em razão do absenteísmo do trabalhador.

Na verdade estamos diante de um benefício que não decorre de qualquer meta da empresa, o qual, todavia, pode ser reduzido como punição ao empregado pela falta ao trabalho. De se concluir que, inexistindo na Convenção Coletiva metas corporativas ou individuais a serem alcançadas, o pagamento da verba em questão está em dissonância com a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lei de regência, não se aplicando a isenção prevista na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Observando a jurisprudência do CARF pude encontrar vários decisões que não acolhem a tese da empresa. Vejamos o que disse o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, quando se deparou com situação semelhante:

> "É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivos de Trabalho (Convenção) referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.
>
> A Recorrente argumenta ainda que as metas para a aquisição do direito de receber a PLR estariam inseridas nos acordos coletivos, tais como número de faltas injustificadas ao trabalho, apuração de freqüência e rotatividade. Essa alegação não será acatada, eis que não existe indício da interferência dos resultados indicados nas planilhas no pagamento da PLR, nem há previsão de metas objetivas nos acordos coletivos firmados nos anos 2006, 2007 e 2008. Além disso, os índices de ausências dos trabalhadores (absenteísmo) e da rotatividade, por si só, e desacompanhados de elementos subjacente à meta ou resultado que se pretende comprovar, não atendem os parâmetros do programa de metas delineados no art. 2o da Lei 10.101/2000.
>
> Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9o, alínea "j", deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9°, "X" e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999." (Acórdão n.º 2402-003.680)

Não devo acatar também a tese de que a verba poderia ser tratada como "abono assiduidade", a qual estaria fora do campo de tributação para a Seguridade Social. Analisando o § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, dispositivo que traz relação exaustiva dos casos de exclusão de parcelas do salário-de-contribuição, não se verifica qualquer menção ao abono relacionado à frequência ao trabalho. Assim, por falta de previsão legal não se admite que este tipo de abono deixe de sofrer a incidência de contribuições.

Quando a Lei (item 7 da alínea "e" do § 9.º do art. 28) fala não incidência sobre o abono, faz a ressalva que devem ser excluídos do salário-de-contribuição apenas os abonos expressamente desvinculados do salário, o que não é o caso, haja vista que na espécie o ganho representa o percentual de 11% do salário do empregado para cada mês trabalhado.

No mesmo Acórdão do CARF acima mencionado, o Relator também manteve o lançamento na parte relativa ao "abono assiduidade", por vislumbrar a sua natureza salarial. Vejamos as palavras do Conselheiro Ronaldo Macedo:

> "Diante disso, não têm natureza de indenização as verbas pagas a empregados em razão de acordos trabalhistas (prêmio férias e prêmio assiduidade), que são remuneratórias e, por isso, sobre elas incide a contribuição previdenciária. Isso está em consonância com o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que decidiu: "(...) É cediço nesta Corte que as verbas decorrentes de acordos trabalhistas celebrados com os empregados não têm caráter indenizatório, mas, ao reverso, remuneratório, devendo, pois, incidir sobre elas a contribuição previdenciária. Todavia, querendo afastar essa incidência, cabe ao interessado comprovar que tais parcelas são, na realidade, indenizatórias. (...)" (RESP 200400799770, 1a Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 28.08.2006, p. 220).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente o art. 457 da CLT, in verbis:

Art.457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

*§ 1° **Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também** as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e **abonos pagos pelo empregador**. (g. n.)*

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9°, da Lei n° 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

De tudo exposto, não merecem sucesso os argumentos recursais.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, como passaremos a demonstrar.

Consoante se positiva dos autos, a contribuinte fora autuada em relação aos pagamentos de PLR, com esteio nas Convenções Coletivas dos Trabalhadores em Transporte Coletivo Urbano de Campo Grande/MS, referente ao período fiscalizado, as quais, em suma, assim prescreviam:

> *"44.0 PLR (PRODUTIVIDADE) - Fica assegurado aos empregados a percepção dos valores decorrentes a título de prêmio de produtividade de acordo com a Lei 10.101 de 1911212000 que disciplina a matéria, considerando os seguintes critérios:*
>
> *I. A apuração e aquisição do direito será realizada mensalmente e corresponderá a 11% (onze por cento) por mês efetivamente trabalhado sobre o salário normativo do mês, desde que os empregados atenda o seguinte requisito: quem tiver uma primeira falta perderá somente 20% (vinte por cento) sobre o PLR. Na Segunda falta, perderá mais 30% (trinta por cento), e numa terceira falta perderá 100 (cem por cento) do PLR. Ficou acertado também entre as partes laboral e patronal, que o funcionário que vier a faltar ao serviço por questão de nascimento de filhos e/ou falecimento de ascendente ou descendente justificado através certidões não terá perda do PLR do corrente mês.*
>
> *II. O pagamento observará o valor calculado e acumulado mensalmente e ocorrerá conforme previsto no. art. 3 0, § 20, da Lei 10.101, de 1911212000, em folha suplementar nos meses de janeiro e julho de 2005, juntamente com a folha de pagamento do mês imediatamente anterior.*
>
> *Parágrafo Único - O benefício da presente cláusula não se incorporará ao salário, não refletirá no cômputo da média das horas extras, prêmios, adicionais noturno, de insalubridade, periculosidade, além de outras vantagens e também não integrará base de cálculo para efeito previdenciário."*

Por sua vez, a autoridade fazendária entendeu por bem descaracterizar aludidos pagamentos de PLR, concluindo que a sua vinculação à assiduidade dos empregados afasta a natureza de participação nos lucros, devendo ser admitidos, em verdade, como "Prêmio Assiduidade", inexistindo qualquer meta a ser alcançada, sobretudo considerando que o cálculo de referida verba se dava mensalmente, baseando-se na quantidade de faltas dos funcionários.

Em suma, extrai-se do voto do ilustre Relator que a manutenção da exigência fiscal sobre os pagamentos das PLR's fora motivada basicamente em razão de o Programa ter

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

adotado o absenteísmo dos funcionários, se caracterizando como uma verdadeira penalidade, afastando-se, assim, da essência dessa verba no sentido da integração entre capital e trabalho.

Por outro lado, suscita a contribuinte que *a assiduidade é um parâmetro aceitável para aferição do direito ao pagamento da PLR, uma vez que, sendo a recorrente uma empresa concessionária de serviço público, os principais indicadores de resultados são a qualidade e a continuidade da prestação.*

A fazer prevalecer seu entendimento, aduz que *a falta ao serviço de um trabalhador prejudica a performance da empresa, posto que impacta na qualidade no serviço e no custo da execução contratual*.

Conclui que a *assiduidade é um resultado pretendido pela empresa empregadora, uma vez beneficia os seus usuários e representa incremento nos ganhos de produtividade na prestação dos serviços*.

Em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito constantes do voto do ilustre Conselheiro Relator, constata-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento, impondo seja afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

> *"Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *[...]*
>
> *XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;"*

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

> *"Art. 28. [...]*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*
>
> *[...]*
>
> *j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica."* (grifos nossos)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

> *"**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*
>
> *Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
>
> *b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*
>
> ***Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*
>
> *[...]"*

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

> ***"Art. 2º** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*
>
> *I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*
>
> *II - convenção ou acordo coletivo.*
>
> *§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, **podendo** ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

[...]

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

[...]

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

[...]"

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida/atribuída pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que tratando-se de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese vertente, em suma, o ponto de controvérsia repousa na possibilidade de a meta utilizada pelas CCT´s se escorar na assiduidade dos empregados. De um lado, a fiscalização, corroborada pelo nobre Conselheiro relator, entende que aludido parâmetro não encontra sustentáculo na Lei nº 10.101/2001. De outro, no entendimento da maioria da Turma, traduzido neste voto vencedor, é possível adotar-se o absenteísmo como lastro da PLR.

Aliás, neste ponto, impende fazer uma ressalva, de maneira a esclarecer que o legislador ordinário, ao contemplar os pressupostos da PLR, optou por prestigiar os acordos feitos entre as partes, ou melhor, a negociação coletiva levada a efeito pelos Sindicatos em conjunto com as respectivas empresas ou mesmo comissões de empregados, não cabendo, via de regra, à autoridade fazendária ou julgadora adentrar a essência do acordo, mas, sim, verificar se, de fato, existem metas, mecanismos de aferição, regras claras e objetivas, etc, bem como se foram cumpridos pela contribuinte por ocasião do pagamento da verba sob análise.

Destarte, a discussão e os parâmetros do Plano de Participação nos Lucros ou Resultados é objeto de negociação entre as partes interessadas em reuniões específicas, levando em consideração as especificidades de cada seguimento e/ou setor das respectivas empresas e seus funcionários.

Em outras palavras, como explicitado alhures, a PLR, na forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, deverá ser negociada entre as partes envolvidas/interessadas, as quais estabelecerão todas as condições para o pagamento do benefício. Não pretendeu o legislador engessar tal verba, para não fugir à sua própria essência, eis que as especificidades das atividades desenvolvidas por cada empresa e respectivos funcionários, ou mesmo por suas entidades de classe, é que deverão ser levadas a efeito nas tratativas de maneira específica.

É exatamente o que se verifica no caso vertente, onde as Convenções Coletivas dos Trabalhadores em Transporte Coletivo Urbano de Campo Grande/MS contemplam situações específicas para as empresas de ônibus, estabelecendo o absenteísmo como parâmetro para o pagamento da PLR, que será apurado mensalmente, com reduções dos valores na hipótese de faltas, como muito bem explicitado no voto no ilustre Conselheiro Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, tratando-se de empresas de ônibus, com mais razão a assiduidade dos funcionários, especialmente motoristas, é determinante ao alcance de lucros ou resultados pretendidos. Havendo faltas de funcionários desse ofício, como exemplo, diminuirão os veículos em trânsito, exigindo o cumprimento de horas extras de outros motoristas ou deslocamentos para cumprir o serviço.

Em outra via, o fato de a apuração do valor a ser pago ser mensal, igualmente, não afronta à legislação de regência. Trata-se de simples mecanismo de aferição da importância a ser paga, verificada a cada mês, mas apurada ao final do ano para o pagamento em duas parcelas no ano subseqüente. Ou seja, não há se falar em pagamento mensal, mas, sim, de apuração mensal, com percentual predeterminado, estabelecendo o critério da assiduidade para fins de se chegar ao valor a ser destinado a cada funcionário.

Como se observa, é um critério claro e objetivo e de fácil entendimento por parte dos funcionários, indo, portanto, ao encontro com os pressupostos exigidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria.

Partindo dessas premissas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de considerar o Plano de Participação nos Lucros de Resultados da empresa em conformidade com a legislação de regência, decretando, portanto, a improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração em dissonância com as normas que regem a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, para decretar a improcedência do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/12/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 26/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA