



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000051/2009-42
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.167 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrente BANCO BTG PACTUAL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, em face da ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE REPRESENTANTE SINDICAL. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

GRATIFICAÇÃO DE ADMISSÃO. NATUREZA SALARIAL.

A gratificação paga por ocasião da admissão do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, já que paga no contexto do contrato laboral, portanto sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria relativa à PLR e à natureza da Gratificação de Admissão, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu integralmente. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

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

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	FASE
19740.000050/2009-06	37.179.484-6 (Emp. e GILRAT)	Acórdão n.º 9202-008.335
19740.000051/2009-42	37.179.485-4 (Terceiros - INCRA)	Recurso Especial
19740.000052/2009-97	37.179.489-7 (Terceiros - FNDE)	Recurso Especial

O presente processo trata do Debcad 37.179.485-4, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a qualquer título a segurados empregados, correspondentes à parte destinadas a Outras Entidades (Terceiros) - INCRA.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 102 a 121, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea, quando da admissão do empregado, e de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei n.º 10.101, de 2000, no período de 01/2004, 02/2004, 07/2004 a 09/2004, 11/2004 e 12/2004.

Em sede de julgamento em primeira instância, a Impugnação foi considerada procedente em parte, excluindo-se da exigência a parte abarcada pela decadência, conforme a seguir:

8.5. Considerando que a impugnante solicita a aplicação do prazo decadencial previsto no art.150, parágrafo 4º do CTN e que constata-se no sistema PLENUS/AGUIA/CONTA-CORRENTE da RFB que a impugnante efetuou recolhimentos de contribuições ao longo de todo o período do lançamento.

8.6. E como o lançamento abrange o período de 01.2004, já fulminado pela decadência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o crédito foi constituído em 20.02.2009, declaro decadente o presente lançamento em relação àquela competência, passando a analisar o mérito quanto às competências seguintes.

Ainda irressignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 19/02/2014, prolatando-se o Acórdão n.º 2401-003.408 (e-fls. 384 a 397), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

GRATIFICAÇÃO EM RAZÃO DA ADMISSÃO. EVENTUALIDADE NÃO DECORRENTE DE LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre a gratificação paga em razão da admissão do empregado, 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.

CRITÉRIO PARA PAGAMENTO DA PLR. LUCRATIVIDADE DA EMPRESA. CONFORMIDADE COM A NORMA DE REGÊNCIA.

A estipulação da lucratividade da empresa como critério para pagamento da PLR não fere a regra legal que determina o estabelecimento de regras claras nos instrumentos de negociação para pagamento da verba.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DO SINDICATO NAS NEGOCIAÇÕES. DESATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A participação de representante do sindicato na comissão responsável pela negociação para pagamento da participação nos lucros e resultados é formalidade legal que, uma vez descumprida, torna os pagamentos a esse título suscetíveis de incidência de contribuições sociais.

RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR DE COMUNICAR TAL SITUAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE.

Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho e Emprego, para adoção das providências legais cabíveis.

ASSINATURA DO REPRESENTANTE SINDICAL NO ACORDO. COMPROVAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NA NEGOCIAÇÃO.

Havendo nos autos a comprovação de que o representante do sindicato assinou o acordo para pagamento da PLR celebrado por comissão eleita para esse fim, deve-se considerar cumprido o requisito legal que exige a participação do ente sindical nas negociações, salvo se restar configurada fraude.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da apuração os seguintes levantamentos: “3ER –PLR CCT 2003 RJ EMP”; “3ES PLR CCT 2003 EMP SP”; “4ER PLR CCT 2004 EMP RJ”; “4ES PLR CCT 2004 EMP SP” e “PER-PLR PROGRAMA PROPRIO RJ EMP”. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que dava provimento parcial somente para afastar a tributação do levantamento “PER-PLR PROGRAMA PROPRIO RJ EMP”. Os conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Carolina Wanderley Landim, também excluíam da tributação todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados e os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira também excluíam da tributação parcela paga a título de gratificação espontânea de admissão.

Cientificada, a Fazenda Nacional não interpôs Recurso Especial (e-fls. 400).

Em 16/03/2015, o Delegado Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (Demac/RJ) opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 413, o que motivou a prolação do Acórdão de Embargos nº 2402-004.782, de 09/12/2015 (e-fls. 417 a 420), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO.
COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO. RERRATIFICAÇÃO.

Restando comprovada a existência de erro material no acórdão guerreado, na forma suscitada pelo embargante, impõe-se o acolhimento dos embargos inominados para rerratificar a decisão.

Embargos Acolhidos.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos inominados para rerratificar o acórdão embargado.

No Acórdão de Embargos assim foi tratado o lapso verificado pela Unidade Preparadora:

De fato, observo que ocorreu a mácula apontada e que isso se deu pelo fato da autoridade lançadora haver criado códigos de levantamento diferenciados para apuração da contribuição dos terceiros. O Relator não se deu conta dessa particularidade e acabou mencionando no seu voto os mesmos códigos de levantamento utilizados para apuração das contribuições para a Seguridade Social.

Com a retificação do erro material, a decisão, que não terá alteração no seu resultado, passará a carregar a seguinte redação:

"ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da apuração os seguintes levantamentos: "3TR PLR CCT 2003 RJ TER"; "3TS PLR CCT 2003 SP TER"; "4TR PLR CCT 2004 RJ TER"; "4TS PLR CCT 2004 SP TER" e "PTR PLR PROGRAMA PROPRIO RJ TER". Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que dava provimento parcial somente para afastar a tributação do levantamento "PTR PLR PROGRAMA PROPRIO RJ TER". Os conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Carolina Wanderley Landim, também excluía da tributação todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados e os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira também excluía da tributação parcela paga a título de gratificação espontânea de admissão."

Não consta que a Fazenda Nacional tenha sido cientificada do Acórdão de Embargos, que não teve efeitos infringentes. Posteriormente o processo foi encaminhado à PGFN, para Contrarrazões.

Cientificado dos acórdãos em 23/02/2016 (Aviso de Recebimento de e-fls. 583/584), o Contribuinte opôs, em 29/02/2016 (e-fls. 429) os Embargos de Declaração de e-fls. 569 a 580, rejeitados conforme despacho nº 2402-041, de 07/07/2016 (e-fls. 588 a 591).

Intimado da rejeição dos Embargos em 12/08/2016 (Aviso de Recebimento de e-fls. 594/595), o Contribuinte interpôs, em 23/08/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 596), o Recurso Especial de e-fls. 597 a 658, visando rediscutir as seguintes matérias:

(i) "Matéria 1": A higidez da PLR paga com base nos PPR/02-SP e PPR/04, uma vez que devida e regularmente convocados os sindicatos competentes para integrar as comissões que negociaram e formalizaram os referidos Planos Próprios, conforme previsão do art. 2º da Lei nº 10.101 /00, não sendo aplicável *in casu* o art. 616 da CLT;

(ii) "Matéria 2": - A higidez da PLR paga com base no PPR/02-SP, uma vez que o instrumento formalizado pela matriz no Rio de Janeiro, com a devida participação sindical, aplica-se, i.e., PPR/02-RJ, também, aos empregados lotados em filiais com base territorial diversa, na forma da Lei nº 10.101/00;

(iii) "Matéria 3": A não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de Gratificação de Admissão em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória de tais pagamentos, pelo que não integram o salário-de-contribuição do empregado, definido pelo art. 28 da Lei nº 8.212/91;

(iv) "Matéria 4": A não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de Gratificação de Admissão em razão da ausência de demonstração, por parte da D. Fiscalização, de que tais pagamentos teriam sido efetuados em decorrência da prestação de serviços;

(v) "Matéria 5": A não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas de Gratificação de Admissão pagas sem habitualidade e com eventualidade, nos termos do art. 28, §9º, e,7, da Lei nº 8.212/91; e

(vi) "Matéria 6": A necessidade de análise, de ofício, da multa cominada no lançamento nas hipóteses em que há mais de um regramento aplicável, como in casa, aferindo, dessa forma, se foi imposta a multa mais benéfica ao contribuinte, em atendimento ao art. 106 do CTN.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 10/10/2017 (e-fls. 977 a 1.003), admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- PLR - inaplicabilidade do art. 616, da CLT - os sindicatos foram devida e regularmente convocados para integrar as comissões que negociaram e formalizaram os Planos Próprios;

- Gratificação de Admissão - ausência de natureza jurídica remuneratória; e

- Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade.

Para as matérias acima foram indicados os seguintes paradigmas:

MATÉRIA	PARADIGMAS
PLR - inaplicabilidade do art. 616, da CLT - os sindicatos foram devida e regularmente convocados para integrar as comissões que negociaram e formalizaram os Planos Próprios	2302-003.550 e 9202-002.695

Gratificação de Admissão - ausência de natureza jurídica remuneratória	2301-003.775 e 2301-003.776
Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade	2302-003.266 e 2403-002.244

Cientificado do Despacho de Admissibilidade em 30/11/2017 (Aviso de Recebimento de e-fls. 1.052/1.053), o Contribuinte apresentou o requerimento de e-fls. 1.008 a 1.014, indeferido conforme despacho de 19/10/2018 (fls. 1.057 a 1.061), cuja ciência eletrônica se deu por decurso de prazo em 27/02/2020 (e-fls. 1.092).

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Da higidez da PLR paga com base no PPRS/02-SP e PPR/04

- inicialmente, cumpre reiterar que a validade dos Planos Próprios de PLR em debate (PPR/O2-SP e PPR/04) não foi objeto de questionamento pela Fiscalização, tampouco pelas Autoridades Julgadoras, tendo a autuação das verbas em tela decorrido, única e exclusivamente, em razão da ausência de representante sindical da categoria na negociação dos instrumentos;

- não existindo discussão quanto à validade das regras de distribuição de PLR, o Contribuinte passa a demonstrar que a ausência de representante sindical da categoria na negociação dos instrumentos de PLR, por si só, não descaracteriza a natureza jurídica dos pagamentos efetuados, notadamente pelo fato de que as entidades sindicais competentes foram efetivamente convocadas a participar das negociações mas não compareceram;

- o Contribuinte aguardava a participação do Sindicato dos Bancários em São Paulo na reunião de 11/12/2002, tanto que encaminhou o convite ao Sindicato, em 28/11/2002, a fim de cumprir o disposto no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, o qual foi devidamente recebido por aquela entidade, que, inclusive, comprometeu-se a responder/atender oportunamente;

- no entanto, o representante do sindicato em questão simplesmente não compareceu, por mera liberalidade, o que, de nenhuma forma, pode ser utilizado contra o Contribuinte, ou seja, não pode sua abstenção constituir óbice à higidez e validade do Programa de PLR, devidamente negociado pelas partes;

- com efeito, o *telos* da normalização regulamentadora da participação nos lucros dos trabalhadores (Lei nº 10.101, de 2000) reside na existência de debate e negociação entre empregador e empregado, com vistas à instituição de programa que instrumentalize e propicie a distribuição da PLR, nos termos do seu art. 2º, I, da Lei nº 10.101, de 2000:

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 pela parte de comum acordo:

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

- da leitura desse dispositivo, depreende-se que o requisito à caracterização da PLR é a efetiva e livre negociação entre empregador e empregados;

- nesse sentido, tendo havido a necessária negociação entre empresa e trabalhadores, como ocorreu *in casu*, indubitável que a ausência do representante do sindicato da respectiva categoria não descaracteriza a natureza jurídica das verbas pagas a título de PLR, sob pena de malferimento ao art. 7º, XI, da Constituição Federal;

- é exatamente esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme Recurso Especial n.º 865.489, de relatoria do Ministro Luiz Fux, proferido em 26/10/2010;

- com efeito, o art. 616 da CLT é restrito às hipóteses de negociação coletiva, não se aplicando no caso de PLR instrumentalizada mediante comissão paritária escolhida entre as partes, tal como feito no presente caso;

- é fato incontroverso, nestes autos, que a instrumentalização das regras de PLR deu-se mediante planos próprios elaborados por comissões escolhidas entre as partes, conforme afirmado pela própria Fiscalização e reiterado pelas autoridades julgadoras que apreciaram este feito;

- nesse sentido, a própria Turma *a quo*, em caso análogo, manifestou-se pela inaplicabilidade do art. 616 da CLT aos casos de PLR instrumentalizada mediante comissão paritária escolhida entre as partes (cita Acórdão n.º 2401-003.670);

- a CSRF também já se manifestou, por meio do Acórdão n.º 9202-002.695, de 24/07/2013, quanto à inaplicabilidade do art. 616 da CLT em situação idêntica, embora não tenha, naquela oportunidade, conhecido do Recurso Especial do Contribuinte, em razão de questões exclusivamente processuais;

- evidenciado, pois, que o Contribuinte laborou de forma diligente à participação do sindicato nos Planos Próprios em debate, bem como levou ao seu conhecimento a íntegra dos instrumentos laborais, pelo que a mera ausência do representante sindical no átimo da negociação não desnatura a PLR paga, descabendo a exigência previdenciária, bem como a previsão contida no art. 616, da CLT.

Da improcedência do lançamento sobre Gratificação de Admissão em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória de tais pagamentos

- a Gratificação de Admissão é um pagamento realizado pelo Contribuinte no ato da contratação de um empregado;

- trata-se de uma soma em dinheiro que a empresa oferece como atrativo à contratação de profissionais com o perfil altamente especializado, portanto é pago somente no momento da admissão do funcionário;

- referida verba não tem o condão de ressarcir o empregado em vista de um serviço prestado mas sim de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais qualificados e altamente disputados no mercado de trabalho, sem prejuízo do salário que irão receber após o início das suas atividades;

- seria ilógico afirmar que essa verba seria paga em decorrência de contraprestação de serviço, uma vez que o valor é creditado na conta do recém-contratado, no ato de sua contratação, isto é, no primeiro dia de trabalho;

- sendo assim, caso remuneração fosse, o Contribuinte estaria remunerando seu novo funcionário, em valor consideravelmente alto, por somente algumas horas de trabalho;

- tal gratificação pode, inclusive, ser interpretada como *indenização*, pois o empregado recém-contratado abriu mão de certa segurança que possuía em seu trabalho anterior;

- ao analisar esse tema, o CARF, por meio do Acórdão n.º 2301-003.086, decidiu que no pagamento dessas verbas não há contraprestação de serviço, reconhecendo-se, para tanto, que é uma prática de mercado;

- na mesma linha o voto do Ministro Relator José Simpliciano Fontes de F. Fernandes, do Tribunal Superior do Trabalho (Processo n.º TST-RR-1499/2002-471-02-00), assim como o voto proferido pelo Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, que retrata exatamente a questão travada nos presentes autos – relativa ao pagamento de *hiring bonus*, que na sua tradução significa "bonificação de contratação" – reiterando o entendimento no sentido de que tal verba não tem caráter salarial (Recurso de Revista n.º TST-RR-907/2003-072-02-00.2.-Ac. 3ª Turma);

- trata-se, isto sim, de simples gratificação, paga uma única vez, sem qualquer obrigação, mas por total e exclusiva liberalidade da empregadora, de modo a incentivar a contratação e não remunerar qualquer trabalho desenvolvido, até mesmo porque este sequer teve início;

- ainda que se alegasse que a gratificação tem o condão de retribuir o empregado pelo trabalho que ele virá a desempenhar, o que se admite apenas por amor ao debate, tal verba estaria excluída do campo de incidência da Contribuição Previdenciária, por expressa disposição legal.

Da eventualidade e não habitualidade da Gratificação de Admissão

- no caso concreto, a Gratificação de Admissão possui ambas as características - de eventual e de não habitual, dado que, respectivamente, não apresenta frequência na sua concessão, pois foi paga apenas uma vez a cada beneficiário e foi motivada pela ocorrência de caso fortuito, dado que provocado por fato humano realizado pela força da circunstância da contratação, dada a sua necessidade à concretização da admissão;

- ou seja, não houve um planejamento, tampouco uma previsão de tal pagamento à admissão dos beneficiários, mas sim o surgimento da sua necessidade, para que os beneficiários fossem admitidos;

- a não habitualidade e a eventualidade do pagamento da gratificação espontânea em testilha são corroboradas pela própria Fiscalização, que a reconhece no TVF;

- saliente-se que o simples fato do pagamento de determinada importância se perfazer em vantagem ao empregado não significa que ele está abrangido pelo conceito de salário de contribuição, constante no art. 28, I, da Lei n.º 8.212, de 1991;

- a conclusão que se tira da simples leitura do art. 22, da Lei n.º 8.212, de 1991 é que a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos trabalhadores depende da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, a habitualidade;

- percebe-se que o legislador, ao excluir do salário de contribuição as importâncias recebidas em caráter eventual, não impôs qualquer outra condição à natureza da verba, bastando que o pagamento não seja dotado de habitualidade;

- para que essas verbas tenham natureza salarial e conseqüentemente sejam incluídas na remuneração do empregado, mister se faz a presença do requisito da habitualidade, diagnosticada pela regularidade, permanência, periodicidade, constância e reiteração em "períodos consecutivos" do seu pagamento, conforme evidenciado na jurisprudência do STJ (Recurso Especial n.º 603.026/RS, Recurso Especial n.º 381.407/RS e Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 438.152/BA);

- assim, face à característica de não habitualidade da verba paga pelo Contribuinte e, conseqüentemente, a sua não inserção no conceito de salário de contribuição, conclui-se que as Contribuições Previdenciárias não podem ser exigidas sobre tal parcela, pela inocorrência do fato impositivo apto ensejar a sua incidência;

- e, sob a ótica do beneficiário, tratando-se de ganho eventual e não habitual, não integra o seu salário de contribuição, conforme jurisprudência do CARF (Acórdão n.º 2301-01.694);

- depositando pá de cal sobre o tema, a PGFN exarou o Ato Declaratório n.º 16/2011, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade, sobre o qual não incide Contribuição Previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do STJ nesse sentido;

- ou seja, o próprio Fisco, por seus procuradores, reconheceu a não incidência de Contribuição Previdenciária sobre valores pagos a título de gratificação não habitual, o que se aplica de forma inarredável ao presente caso, corroborando a insubsistência da exigência ora contestada.

Ao final, o Contribuinte pede que seja admitido o recurso, reformando-se a decisão recorrida.

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/01/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.065) e, em 31/01/2019 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.081), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 1.066 a 1.080, contendo os seguintes argumentos:

Da admissibilidade recursal

- quanto à matéria "Gratificação de Admissão - Verba Paga sem Habitualidade e com Eventualidade", o Recurso Especial não pode ser admitido, pois os Acórdãos n.ºs 2302-003.266 e 2403-002.244 não podem servir como paradigmas, vez que as verbas analisadas nesses julgados são diferentes daquelas examinadas na decisão recorrida;

- não há como formar divergência de interpretação, requisito de admissibilidade do recurso, quando inexistente similitude fática.

Da PLR paga sem a participação do sindicato

- depreende-se do art. 2º, inciso I, da Lei nº 10.101, de 2000, a exigência da participação efetiva da entidade sindical na negociação, por meio de um representante indicado pela categoria dos empregados, na negociação;

- as formalidades mencionadas não se configuram facultades na negociação mas sim normas cogentes, por imposição legal, para validade do benefício do instituto da Participação nos Lucros e Resultados;

- no caso dos autos, não restou demonstrada a participação efetiva da categoria profissional respectiva no acordo;

- ao revés, o próprio sindicato, instado pela autoridade fiscal, informou que, para o período estipulado, inexistente acordo coletivo versando sobre participação nos resultados, e afirmou não ter conhecimento de comissão de funcionários para tratar do assunto;

- registre-se que a Lei nº 10.101, de 2000 não faz ressalvas ao determinar os requisitos para excluir dos pagamentos feitos a título de PLR seu caráter salarial;

- assim, o descumprimento de qualquer daqueles requisitos transforma a natureza do pagamento, que passa a ser verba salarial;

- no caso de recusa do sindicato, o ordenamento pátrio prevê remédio para este tipo de situação, conforme o art. 616, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT);

- no sentido da necessidade de participação do sindicato na negociação da PLR, ainda que compulsoriamente, para que não haja incidência de Contribuições Previdenciárias sobre tal parcela, já se manifestou a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9202-005.211);

- assim, diante da ausência de demonstração da participação efetiva do sindicato específico representante da categoria, o Contribuinte não pode valer-se do benefício legal do PLR pelos empregados.

Da Gratificação de Admissão

- a Lei nº 8.212, de 1991, define o que se entende por salário de contribuição para o segurado empregado, em seu art. 28 (grifos nossos):

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 norma 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 9.528, de 10/12/97).

- em harmonia com aquele art. 28, o art. 22, I, do mesmo diploma legal, prevê que a empresa deve recolher a Contribuição sobre os rendimentos devidos, creditados ou pagos, 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 1999). (Destacou-se)

- a referência aos valores pagos faz admitir que devem ser recolhidos os valores pagos, ainda que o serviço a eles correspondente ainda não tenha sido prestado, é o fundamento legal para admissão da antecipação de pagamento.

- o *hiring bonus*, *sign-on bonus*, “luvas” ou bônus de contratação que, resumidamente, pode ser conceituado como a soma em dinheiro que a empresa oferece a profissional qualificado, normalmente com o perfil altamente especializado, como atrativo à respectiva contratação e conseqüente desvinculação do emprego anterior, intenta persuadir o ânimo do desejado profissional;

- assim, tal parcela é normalmente acertada em momento anterior à efetiva contratação do profissional, mas seu pagamento se dá em função, e posteriormente ao aceite (assinatura) da proposta de contratação;

- em outras palavras, o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede;

- por corolário, indigitada verba somente será paga como consequência da opção do profissional, que se compromete previamente a colocar sua capacidade de trabalho à disposição de quem a oferece;

- pode-se inferir do brevemente articulado que tal paga sela o acordo firmado entre a contratante e o profissional contratado, no sentido de estarem certos e ajustados quanto ao contrato de trabalho que tem, contudo, seu termo inicial postergado no tempo;

- o bônus em apreço é umbilicalmente vinculado ao contrato trabalhista, uma vez que sem a formalização deste, a paga em epígrafe perde, por completo, o seu objeto;

- a tese de que tal verba ostenta natureza indenizatória não prospera, visto que as verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha, de alguma maneira, lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio;

- na seara das relações de emprego, as parcelas de natureza indenizatória são de dois tipos principais: indenizações por despesas reais, já feitas ou a fazer pelo empregado, porém sempre em função do cumprimento do contrato de trabalho; e há as indenizações devidas como forma de ressarcir direito trabalhista não fruído em sua inteireza, para reparar garantia jurídica desrespeitada pelo próprio empregador (cita doutrina de Maurício Godinho Delgado);

- na hipótese dos bônus de contratação, *data venia*, não há que se falar em indenização no seu estrito sentido jurídico, pois o novo empregador não cometeu nenhum ato ilícito que ensejasse o dever legal de recomposição do patrimônio do empregado;

- quando paga o bônus de contratação, o empregador está ofertando ao trabalhador um rendimento destinado a retribuir o trabalho que virá a ser prestado;

- não se perca de vista que o empregado só recebe os valores do *hiring bonus* em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego;

- nos termos da norma previdenciária, qualquer quantia que o empregador paga ao empregado como retribuição ao emprego é salário, a menos que alguma norma excepcione tal verba;

- o nome pelo qual a remuneração é designada é irrelevante: salários, bônus, gratificações, são todos considerados remuneração, se pagos como compensação pelo trabalho;

- o pagamento realizado pelo empregador é totalmente dependente da relação empregatícia e dos seus termos e condições, assim o *hiring bonus* é pago em razão do trabalho e se constitui, pois, em antecipação de pagamento pelos serviços prestados;

- em diversos julgados recentes, o CARF se pronunciou pela incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as verbas pagas a título de bônus de admissão (cita os Acórdãos 2401-003.708, 2301-004.357, 2401-003.403 e 2401-02.251);

- por derradeiro, para corroborar o quanto exposto, destaque-se que a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho reconhece caráter salarial às verbas pagas a título de bônus de contratação.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento da matéria “Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade” ou, caso assim não se entenda, lhe seja negado provimento, assim como seja negado provimento às demais matérias do Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do Debcad 37.179.485-4, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a qualquer título a segurados empregados, correspondentes à parte destinadas a Outras Entidades (Terceiros) - INCRA.

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 102 a 121, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea, quando da admissão do empregado, e de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, no período de 01/2004, 02/2004, 07/2004 a 09/2004, 11/2004 e 12/2004.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, excluindo da exigência os seguintes levantamentos: "3TR PLR CCT 2003 RJ TER"; "3TS PLR CCT 2003 SP TER"; "4TR PLR CCT 2004 RJ TER"; "4TS PLR CCT 2004 SP TER" e "PTR PLR PROGRAMA PROPRIO RJ TER".

O Recurso Especial do Contribuinte, na parte em que teve seguimento, visa rediscutir as seguintes matérias:

- PLR - inaplicabilidade do art. 616 da CLT - os sindicatos foram devida e regularmente convocados para integrar as comissões que negociaram e formalizaram os Planos Próprios;

- Gratificação de Admissão - ausência de natureza jurídica remuneratória; e

- Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo quanto à terceira matéria – **Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade** – alegando, em síntese, a falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados pelo Contribuinte para demonstrar a divergência jurisprudencial, visto que sequer tratavam de verbas de mesma natureza.

No caso do acórdão recorrido, trata-se de verba paga em razão da admissão do empregado, tributada pela Fiscalização por não haver previsão legal para a sua exclusão do salário de contribuição. No Recurso Voluntário, o Contribuinte alegou eventualidade e ausência de habitualidade. O Colegiado recorrido, em razão das características da verba, considerou que ela foi paga com o objetivo de atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, portanto estava relacionada diretamente com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, o que representaria pagamento antecipado pela futura prestação de serviços do trabalhador. Com estas considerações, concluiu-se que a característica da verba que a excluiria do salário de contribuição seria a liberalidade de seu pagamento, o que não teria sido demonstrado no presente caso. Confirma-se o acórdão recorrido:

Ementa

GRATIFICAÇÃO EM RAZÃO DA ADMISSÃO. EVENTUALIDADE NÃO DECORRENTE DE LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Incidem contribuições sobre a gratificação paga em razão da admissão do empregado, 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 § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Relatório

Segundo o fisco a verba denominada “gratificação espontânea de admissão” foi tributada por não haver previsão legal de sua exclusão do salário-de-contribuição.

(...)

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual, em apertada síntese, alegou que:

Gratificação espontânea na admissão

a) inobstante o conceito de salário previsto na CLT, a legislação que normatiza as contribuições previdenciárias a cargo do empregador expressamente prevê a exclusão dos ganhos eventuais recebidos pelo empregado da sua base de cálculo. Deve, portanto, ser excluída da exigência a verba “gratificação espontânea na admissão”, posto que é um ganho eventual, percebido em decorrência das despesas da contratação de determinado funcionário;

b) o simples fato de uma importância representar um ganho para o empregado não significa que o mesmo está abrangido pelo conceito de salário-de-contribuição, mesmo porque o § 4.º do art. 201 da Constituição Federal indica que não é qualquer vantagem do empregado que integrará a base de cálculo das contribuições;

c) a habitualidade é característica marcante para que um determinado pagamento venha a sofrer a incidência das contribuições previdenciárias e no caso sob comento a própria Autoridade Lançadora reconhece que os pagamentos a título de “gratificação admissional” foram efetuados uma única vez para um mesmo empregado;

d) revela-se, portanto, totalmente ilegítima a pretensão de incluir essa verba no salário-de-contribuição.

Voto

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 gratificação em razão da admissão do empregado tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o

quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

(...)

Observo que a gratificação em razão da admissão é um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. 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 oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.**

Portanto, deve ser afastada a tese de que a “gratificação admissional” se enquadra na exceção prevista no item 7 da alínea “e” do § 9.º 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 seduzir o empregado para laborar para o empregador, não se observando por parte deste a alegada liberalidade.**

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que, tratando-se da mesma espécie de verba, se entendesse que a ausência de liberalidade por parte do empregador não influenciaria na conclusão acerca da tributação dos respectivos pagamentos, de forma a enquadrá-los na exceção prevista no item 7, da alínea “e”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991.

Entretanto, os paradigmas indicados pelo Contribuinte – Acórdãos nºs 2302-003.266 e 2403-002.244 – não tratam de Gratificação de Admissão. O primeiro trata de Abono Único e Indenização Adicional (em caso de dispensa sem justa causa). E o segundo cuida de Bônus Gerencial. Confira-se os respectivos trechos dos paradigmas:

Paradigma - Acórdão nº 2302-003.266

Abonos e Ganhos Eventuais. “Abono Único”. “Indenização Adicional”.

Alega a recorrente que não incidiram contribuições previdenciárias sobre o “Abono Único”, pago aos funcionários, pois, além da expressa desvinculação do salário consignada pela CCT 2005/2006, foi estipulado em valor fixo e extensível a todos os empregados, inclusive os dispensados sem justa causa, independentemente da remuneração percebida pelos mesmos, e, em única vez. Ademais, a base legal estaria contida no art. 144 da CLT. Outrossim, assevera que o lançamento também deve ser revisto quanto aos pagamentos efetuados sob a rubrica “Indenização Adicional”, **pois estas estão lastreadas em Acordos Coletivos, que lhes atribui caráter indenizatório, tendo cabimento nas hipóteses de dispensa sem justa causa.** (grifei)

Paradigma - Acórdão nº 2403-002.244

EVENTUALIDADE. BÔNUS GERENCIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

É eventual o pagamento efetuado pela empresa a título de **bônus gerencial quando não caracterizado periodicidade ou habitualidade anual nos pagamentos.**

No caso concreto, **a ocorrência de três pagamentos mensais a título de bônus gerencial em um período de cinco anos evidencia a eventualidade de tais ganhos,** razão pela qual não há que se falar de sua integração ao salário de contribuição e consequente incidência de contribuição previdenciária. (grifei)

No caso desse segundo paradigma, a decisão de primeira instância havia mantido a autuação apenas por entender que estava caracterizada a habitualidade dos pagamentos, de sorte que o voto condutor concentra-se apenas no ponto que fora o objeto da acusação, e assim o enfrenta:

No caso concreto, alega o recorrente que o pagamento foi eventual. A DRJ entende por caracterizada a habitualidade por constar nos Discriminativos Analíticos do Débito dos AI DEBCAD n. 37.340.8870, 37.340.8889, 51.010.9837, 51.010.9845, que os empregados receberam o Bônus Gerencial nas competências 03/2008, 04/2009 e 07/2009, caracterizando uma periodicidade, no mínimo, anual, o que caracteriza a uma habitualidade no pagamento.

Entendo de forma diversa.

(...)

Feitas essas considerações, percebo que, conforme informações constante no Mandado de Procedimento fiscal n. 10.1.04.00201100701, de 21 de novembro de 2011, o período verificado no procedimento fiscal foi de janeiro de 2007 a dezembro de 2011.

Repita-se, foi constatada a ocorrência de pagamento a título de bônus gerencial nos meses de março de 2008, abril de 2009 e julho de 2009. Afirma a DRJ que há periodicidade no mínimo anual.

Fere o postulado da razoabilidade, afirmar que existe periodicidade anual para o caso em análise, tendo como parâmetro base temporal analisada pelo fiscal, em 05 (cinco) anos de apuração, apenas foi constatado o pagamento em 03 (três) meses, um em 2008 e outros dois 2009, apenas.

Assim, verifica-se que este segundo paradigma, tratando de Bônus Gerencial, enfrentou especificamente o fundamento fornecido pela DRJ para a manutenção da exigência, portanto obviamente sequer tratou do fundamento que foi primordial para a decisão no acórdão recorrido – a ausência do caráter de liberalidade por parte do empregador.

Destarte, tendo os acórdãos recorrido e paradigmas examinado verbas distintas, pagas em contextos e condições diversas, com suas nuances e especificidades, não há que se falar em demonstração de divergência envolvendo a caracterização de eventualidade ou habitualidade dos respectivos pagamentos, pela impossibilidade de comparação das situações retratadas nos julgados em confronto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte relativamente à matéria **“Gratificação de Admissão - verba paga sem habitualidade e com eventualidade”**.

Voltando à primeira matéria – **PLR - inaplicabilidade do art. 616 da CLT - os sindicatos foram devida e regularmente convocados para integrar as comissões que negociaram e formalizaram os Planos Próprios** – o tema não é novo neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos, destacando-se os Acórdãos n.ºs 9202-008.178, de 24/09/2019, 9202-007-364 e 9202-007.366, ambos de 28/11/2018, cujos votos vencedores são da lavra do Ilustre Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, dos quais adoto os fundamentos como minhas razões de decidir, sendo que o segundo inclusive reformou o Acórdão n.º 2302-003.550, indicado como paradigma pelo Contribuinte em seu Recurso Especial:

“As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

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: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

[...]

II do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do nomen jures que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o **caput** do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 tratou de constituir a base de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) como sendo “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”.

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

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

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei n.º 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RSRIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE Julgamento: 25/11/2008
Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Assim, a despeito da doutrina e da jurisprudência colacionada pelo contribuinte por meio de suas contrarrazões, não merece amparo a alegação de que “o art. 7º, XI, da Constituição Federal já nasceu contendo os elementos indispensáveis à sua imediata aplicação”. Os valores pagos a título de PLR têm natureza retributiva e sua desvinculação do salário-de-contribuição, repise-se, está subordinada ao estrito cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Pois bem. A questão devolvida a este Colegiado diz respeito aos efeitos da não participação de representante do sindicato representativo da categoria na comissão paritária responsável pela negociação da PLR.

De acordo com o voto vencedor da decisão recorrida, tendo sido sempre solicitado formalmente ao sindicato que viabilizasse a presença de um representante nas reuniões da comissão e constatada a recusa em se indicar esse representante, não teria o sujeito passivo descumprido as exigências legalmente estabelecidas.

A Fazenda Nacional, por seu turno, argumenta que, no caso de recusa do sindicato em participar das negociações relacionadas à PLR, deveria a empresa recorrer ao art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT e comunicar o fato ao Departamento Nacional do Trabalho para que fosse providenciada a convocação compulsória da entidade sindical. Não tendo sido adotada tal providência, e, “ante a ausência de demonstração da participação efetiva do sindicato específico representante da categoria, a contribuinte não pode se valer do benefício legal do programa de participação nos lucros e resultados pelos empregados”.

A Lei 10.101/2000, ao versar sobre as negociações entre trabalhadores e empregadores com vistas ao pagamento de PLR possibilitou a celebração de ajustes por meio de acordo, convenção coletiva, ou ainda por comissão constituída por representantes do empregador e dos empregados, mas com a necessária participação do sindicato representativo dos trabalhadores. Confira o teor do dispositivo na sua versão original:

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.

De se notar que, conquanto o inciso I acima tenha sido alterado pela Lei nº 12.832/2013 para garantir a paridade na comissão, a obrigatoriedade de participação de representante do sindicato no processo levado a efeito à luz desse dispositivo manteve-se indene. Abaixo transcreve-se o teor da disposição modificado:

I – comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

É incontroverso que não houve participação de representante do sindicato dos trabalhadores na comissão que ajustou os termos para o pagamento de PLR no período de apuração objeto do lançamento. Claro está, portanto, que restou descumprida a regra insculpida no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Acerca desse assunto, o inciso III do art. 8º da Constituição Federal estabelece que ‘ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas’. Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade

ao disposto na Lei Maior. Até porque, também há norma constitucional (art. 8º, VI) que impõe aos sindicatos a obrigação de participar das negociações coletivas de trabalho.

As disposições acima referidas não deixam dúvidas de que a participação dos sindicatos em processos de negociação não se trata de mera faculdade. Trata-se de diretriz de caráter obrigatório cujo propósito é “a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria” ou das categorias profissionais representadas pela entidade, sendo a ela desfeito, por determinação constitucional, escusar-se de cumprir o seu mister.

Não se pode olvidar, contudo, do argumento que a empresa vem apresentando desde a impugnação segundo o qual a ausência de representante no sindicato na comissão paritária teria decorrido da recusa deliberada da entidade representativa dos trabalhadores em participar do processo negocial. Todavia, embora reconheça bastante razoável esse argumento, não o considero como suficientemente hábil a justificar o descumprimento da regra contida no inciso I da Lei 10.101/2000. A esse respeito, filio-me ao entendimento esposado no voto vencido que a seguir transcrevo e adoto como razão de decidir:

A Lei nº 10.101/2000 não se satisfaz com o mero convite ou carta de convocação aos sindicatos. Ela exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações!

A eventual escusa dos sindicatos de participar da celebração do plano de PLR não é excludente da exigência estatuída no Diploma Legal ora em foco, uma vez que o Ordenamento Jurídico prevê caminhos alternativos de sanatória de tal ausência, os quais se encontram fixados no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho, ad litteris et verbis:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 616 Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§ 3º Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 424/69)

§ 4º Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

Nessa esteira, não atendendo os sindicatos à convocação levada a efeito pela Recorrente, deveria esta ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, ou ao órgão governamental competente que lhe faça as vezes, para que procedesse à convocação compulsória dos Sindicatos recalcitrantes.

Dessarte, sem a presença, nas comissões, de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e enquanto não se promover o efetivo arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, irregular, incompleta e em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 estará a negociação entre patrões e empregados, circunstância que exclui toda e qualquer verba paga a título de PLR do campo de não incidência tributária delimitado na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

A respeito da premissa estampada no voto vencedor da decisão fustigada e repisada nas contrarrazões do sujeito passivo, de que, ao caso concreto, não seria inaplicável o art. 616 da CLT, pois referido dispositivo se dirigiria especificamente à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, entendo que, muito embora esse artigo esteja inserido no título da norma trabalhista relacionado às convenções coletivas de trabalho, o texto legal em momento algum faz esse tipo de restrição, sendo, por essa razão, aplicável às negociações coletivas em geral, na esteira do que estabelece o inciso VI do art. 8º da Constituição.

Conclui-se assim, que a falta de participação do representante sindical nas negociações para pagamento da PLR caracteriza-se como descumprimento injustificável da lei que regulamenta o benefício (Lei 10.101/2000, art. 2º, I), atraindo a incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do desatendimento o disposto a alínea "j" 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991." (destaques no original)

Destarte, diante da recusa do ente sindical em participar das negociações coletivas, tem a empresa ao seu dispor instrumento legal para suscitar ao Ministério do Trabalho a sua convocação compulsória.

Quanto ao Acórdão n.º 2401-003.670, citado pelo Contribuinte como representativo da tese por ele defendida, observe-se que o referido julgado foi reformado pelo Acórdão n.º 9202-008.355, de 19/11/2019, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/08/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

PLR. NEGOCIAÇÃO. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA. COMUNICAÇÃO À AUTORIDADE COMPETENTE. OBRIGAÇÃO DO EMPREGADOR.

Tendo o ente sindical se recusado a participar das negociações para pagamento da participação nos lucros, deve o empregador comunicar tal recusa ao Ministério do Trabalho, para adoção das providências legais cabíveis.

PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE REPRESENTANTE SINDICAL. IMPOSSIBILIDADE.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

Já no que tange ao Acórdão n.º 9202-002.695, também invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que ele resultou de julgamento de Recurso Especial de Contribuinte que sequer foi conhecido na Instância Especial, na parte em que tratava da PLR, portanto naquela assentada nenhuma decisão de mérito foi tomada em relação a esta matéria. Nesse passo, relativamente à PLR tornou-se definitivo o Acórdão n.º 2301-00.283, de 06/05/2009, que era o recorrido e vazava exatamente o entendimento ora esposado. Confira-se:

A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. Apesar de a empresa ter optado pela negociação direta, a Lei n.º 10.101 é imperativa ao determinar a necessária indicação do representante do sindicato da categoria no acordo.

A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tornou legítimo o instrumento realizado. A negativa sindical pode gerar o entendimento de que não era mais benéfica a proposta de participação proposta pela empresa.

Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho — CLT, além do que a própria Lei n.º 10.101 em seu art. 4.º prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR.

Nos termos do art. 616 da CLT:

(...)

Dessa forma, legítima seria a ciência ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, para convocação do sindicato, tendo em vista que, esse, como legítimo representante dos empregados não pode esquivar-se de negociação.

(...)

Não cumprindo os requisitos previstos na lei específica há que se considerar a parcela paga em desacordo com o ordenamento jurídico, como parcela integrante do salário-de-contribuição.

Além de não ter observado a participação do sindicato, o que já é suficiente para manter a autuação, a recorrente não atendeu ao comando legal previsto no art. 2.º da Lei 10.101. (grifei)

Ademais, a própria Lei n.º 10.101, de 2000, em seu art. 4.º, estabelece mecanismos para a solução de impasses na negociação da PLR, de sorte que não há razão para se mitigar a participação do sindicato, conforme defende o Contribuinte. Confira-se:

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

I- mediação;

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996.(Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

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

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

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

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

Relativamente à decisão judicial também trazida à colação pelo Contribuinte, esta não vincula o CARF.

Destarte, não tendo o Contribuinte adotado quaisquer dessas providências previstas na legislação, resta caracterizado o descumprimento do requisito obrigatório previsto no art. 2º, da Lei n.º 10.101, de 2000, portanto deve incidir Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), não excluídos da tributação pelo acórdão recorrido, razão pela qual deve ser negado provimento ao Recurso Especial, nesta parte.

Quanto à segunda matéria – **Gratificação de Admissão - ausência de natureza jurídica remuneratória** – trata-se de rediscussão da incidência de Contribuições Previdenciárias nos valores pagos a título de Gratificação Espontânea na Admissão.

Conforme o Relatório Fiscal (e-fls. 102 a 121), trata-se de verba paga da seguinte forma:

“2.18. Gratificação Espontânea de Admissão - A partir das folhas de pagamento apresentadas (Anexo Gratificação Espontânea Admissão – Extrato das Folhas de Pagamento Banco UBS S/A, fls. 397 a 431), foram identificados pagamentos de **gratificações (GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA NA ADMISSÃO)** aos segurados empregados abaixo relacionados, por ocasião das suas respectivas admissões na empresa. Confrontando-se as datas de admissão com as competências de pagamento destas gratificações, verifica-se que foram pagas na competência da data de admissão ou na competência imediatamente posterior, tendo por objeto remunerar o empregado pela assinatura do contrato de trabalho.

(...)

2.19. Diante dos elementos apresentados e não estando estes pagamentos, em sua natureza, relacionados no rol de não incidências do parágrafo 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, esta Fiscalização concluiu que tais pagamentos se constituem em valores pagos aos segurados empregados enquadrados no conceito de **salário de contribuição previdenciário** (art. 28, I da Lei n.º 8.212/91), sujeitos, portanto à incidência das contribuições previdenciárias.

(...)

5.5. Gratificação Espontânea de Admissão – Os valores pagos, em rubrica da folha de pagamento denominada Gratificação Espontânea de Admissão (código 00261) foram relacionados na planilha contida no Anexo 8 - Gratificação Espontânea de Admissão – Detalhes (fls. 395). A consolidação destes valores por estabelecimento filial e por competência de pagamento foi demonstrada na planilha contida no Anexo 9 Gratificação Espontânea de Admissão – Totais (fls. 396).”

Da planilha elaborada pela Fiscalização (e-fls. 114), constata-se que a Gratificação Espontânea foi paga por ocasião da admissão dos segurados empregados, de sorte que as verbas foram recebidas no contexto do contrato de trabalho. Foram beneficiários da Gratificação: Claudia Ikeda (R\$ 27.500,00), Hugo Parpagnoli (R\$ 27.586,21), Luiz Augusto de Araujo e Souza Alencar Barros (R\$ 41.379,31), Manoel Pereira Neto (R\$ 41.379,31), Luis

Issamu Inaba (R\$ 13.793,10), Ricardo Von Dollinger Martin (R\$ 27.586,21), Flavio Augusto Bau (R\$ 22.125,00), David Tadeu Panico (R\$ 73.779,50), Debora de Oliveira Levorin (R\$ 60.000,00), Mateus Gomes Ferreira (R\$ 27.713,00), Ciro Suplicy (R\$ 164.133,25) e Alessandra Gibin Libman (R\$ 72.535,17).

A Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”, assim estabeleceu:

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:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A Lei nº 8.212, de 1991, por sua vez, assim dispõe em seu artigo 22:

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 1999).

Por fim, o art. 28, da mesma Lei nº 8.212, de 1991, definiu o que seria o salário de contribuição do segurado empregado:

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 nº 9.528, de 10/12/97) (grifei).

Por outro lado, a Gratificação Espontânea ora tratada não pode ser enquadrada em qualquer das exceções ao salário de contribuição, constantes do citado dispositivo legal em seu § 9º, vedada qualquer analogia, a teor do art. 111, do CTN.

Destarte, constatando-se que a verba ora tratada foi paga no contexto do contrato de trabalho, no momento da admissão, inclusive como instrumento de atração dos profissionais para o quadro da empresa, configurando assim pagamento antecipado pela futura prestação de

serviços, caberia ao Contribuinte provar que tal verba teria caráter indenizatório e não de retribuição pelo trabalho, o que não foi feito no presente caso.

Nesse mesmo sentido é o voto condutor do Acórdão n.º 9202-004.308, de 21/07/2016, da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, cujos fundamentos adoto e agrego ao presente voto:

Início pela análise da natureza do *hiring bonus*. Atualmente, o conceito de remuneração não se encontra circunscrito às verbas habituais, mas toda remuneração recebida em decorrência do contrato de trabalho. Nesse sentido, a pessoa física pode oferecer ao empregador não somente seu tempo, mas também sua imagem, sua disponibilidade ou sua credibilidade no mercado. Assim, em contrapartida, pode ser oferecido, pelo empregador, não somente o salário propriamente dito, mas quaisquer vantagens indiretas.

(...)

O Hiring bonus, ficou caracterizado por uma soma em dinheiro para a novos empregados, paga no ano de sua admissão, como incentivo a seu ingresso nos quadros da empresa. Entendo que tal rubrica foi paga exclusivamente em razão do contrato de trabalho e não apenas para permitir que o trabalho possa ser executado. Assim, fica configurada a verba como parcela integrante do conceito jurídico de Salário de Contribuição, afastando-se natureza indenizatória da verba.

Por fim, resta verificar se esta verba pode ou não ser inclusa no rol de exclusões da base de cálculo que, em *numerus clausos*, consta do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991. Repara-se que, no item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei n.º 8.212, de 1991, constam, como exclusão do salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

Entendo que ganho eventual seja aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente. Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

Ao contrário, no caso dos autos, era garantido ao empregado, no ano de sua contratação uma remuneração mínima, ainda que ela ultrapassasse o salário e a participação nos lucros e resultados, caracterizando um valor esperado a título de bônus de contratação.

Concluindo, a verba paga a título de *hiring bonus* é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito.

Portanto, a verba deve compor o salário de contribuição.

No mesmo sentido ora exposto há diversos julgados proferidos por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão 9202-008.178, de 24/09/2019

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL.

A gratificação paga por ocasião da admissão ou da demissão do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

Acórdão n.º 9202-008.335, de 19/11/2019

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL.

A gratificação paga por ocasião da admissão ou da demissão do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

Acórdão n.º 9202-008.600, de 17/02/2020

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA,

A verba denominada Bônus de Contratação e Permanência, constitui-se como uma espécie de prêmio destinado a atrair funcionários de interesse da empresa e encontra-se inserida no conceito de remuneração / salário-de-contribuição, visto que paga em contraprestação ao trabalho.

Finalmente, quanto às decisões judiciais citadas pelo Contribuinte em seu Recurso Especial, estas não vinculam o CARF.

Destarte, a Gratificação Espontânea de Admissão deve compor o salário de contribuição e ser submetida à incidência das Contribuições Previdenciárias, portanto é de se negar provimento ao apelo, também nesta parte.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto à matéria relativa à PLR e à Natureza Jurídica da Gratificação de Admissão e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo