



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001052/2009-78
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.637 – 2ª Turma
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria DECADÊNCIA E BÔNUS DE CONTRATAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BTG PACTUAL WM GESTÃO DE RECURSOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2004

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

Não se conhece de Recurso Especial, por falta de demonstração do alegado dissídio interpretativo, em face da ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*HIRING* BÔNUS). NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Não há que se falar que a natureza salarial do Bônus de Contratação restou comprovada, quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto ao Bônus de Contratação e, no mérito, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, 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	TIPO	FASE
19515.001049/2009-54	37.205.016-6 (Emp. e SAT)	Obrig. Principal	Recurso Especial
19515.001050/2009-89	37.205.014-0 (AI-38)	Obrig. Acessória	Cobrança
19515.001051/2009-23	37.205.015-8 (AI-68)	Obrig. Acessória	Recurso Especial
19515.001052/2009-78	37.205.017-4 (Terceiros)	Obrig. Principal	Recurso Especial

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.205.017-4**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes no total da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea de Admissão (GEA), 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 02/2004 a 10/2004, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 85. A ciência do lançamento ocorreu em 03/04/2009 (fl. 08).

Em sessão plenária de 15/10/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.776 (e-fls. 392 a 425), assim ementado:

"ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2004

DECADÊNCIA.

Não havendo fraude, dolo ou simulação e havendo antecipação no recolhimento, ainda que parcial do que entende a fiscalização por correto, há de se aplicar o artigo 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, reconhece a Fiscalização que houve antecipação de pagamento em GPS, mas não destinado a terceiros, o que configuraria fraude. Todavia, tal fraude não ocorreu, uma vez que a Recorrente não realizou tal afirmativa.

Por outro lado, há a confessa antecipação, implicando na decadência pelo dispositivo supra, estando excluído os lançamentos apurados até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, § 4º do CTN.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

Afastada a natureza remuneratória do "Bônus de Contratação" não há incidência previdenciária nela.

No caso em tela a própria Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do 'Bônus de Contratação' ocorreu antes da contratação do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho, desfigurando a natureza remuneratória e conseqüente abraçando a natureza indenizatória.."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado,) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, do CTN, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao bônus de contratação, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Wilson Antônio de Souza Correa. Sustentação oral: Leandro Cabral e Silva. OAB: 234.687/SP."

O processo foi encaminhado à PGFN em 29/08/2014 e, em 15/09/2014, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 426/427, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2301-004.986, de 05/04/2017 (e-fls. 435 a 438) assim ementado:

"ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

Não se acolhem os embargos declaratórios quando inexistente a omissão apontada no julgado."

Onde deveria estar registrada a decisão assim constou:

"Acordam os membros do colegiado, [Tabela de Resultados]"

Consultando-se a respectiva ata de julgamento, disponível no sítio do CARF na Internet, constata-se a seguinte decisão:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos apresentados, para, no mérito, rejeitá-los, por inexistir o vício apontado pela Fazenda Nacional, nos termos do voto da relatora.

Foi o processo novamente encaminhado à PGFN em 09/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 439) e, em 13/06/2017, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 440 a 463 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 464), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **decadência** e a tributação do **Bônus de Contratação**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 17/07/2017 (e-fls. 467 a 471).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

Da forma de contagem da decadência

- o pressuposto primordial para a aplicação da regra de decadência constante do artigo 150, §4º, do CTN, é o pagamento antecipado parcial do tributo exigido;

- no caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo, tendo em vista que não individualizou o fato gerador e não efetuou o recolhimento antecipado da contribuição em comento;

- eventual pagamento referente à parte do empregador não pode ser aproveitado em NFLD emitida para exigência de contribuições destinadas a terceiros para fins de atrair a incidência da regra decadencial inserta no art. 150, § 4º do CTN;

- a contribuição da cota patronal não se confunde com a contribuição referente ao terceiro;

- cumpre observar, inclusive, que tal montante de nenhuma forma se enquadra no conceito de rubrica, tratada na Súmula nº 99 do CARF;

- com efeito as rubricas são os elementos integradores da base de cálculo;

- o raciocínio acerca da regra decadencial aplicável deve se dar em cada contribuição previdenciária separadamente, sob pena de distorcer o entendimento do enunciado;

- considerando que os valores indicados como recolhimentos a título de contribuição patronal não podem ser utilizados como recolhimentos da exigência objeto dos autos e, ainda, que não há comprovante de pagamento destinado a terceiros, logicamente não há pagamento algum que possa aproveitar ao contribuinte para aplicação do art. 150, §4º, do CTN, restando imperiosa a aplicação da regra inserta no art. 173, I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

Do bônus de contratação - gratificação espontânea de admissão

- o bônus de contratação constitui contraprestação a expectativa do trabalho, pois é pago em razão do trabalho, constituindo, pois, em antecipação de pagamento pelos serviços prestados;

- também não há como se reconhecer o caráter indenizatório do bônus de contratação, pois não há no caso o fim de ressarcir, reparar ou compensar direito lesado;

- necessário esclarecer que a habitualidade não é essencial à caracterização da natureza remuneratória do rendimento;

- como se depreende da leitura do art. 28, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991, a habitualidade mostra-se imprescindível a caracterizar a remuneração sob a forma de utilidade e, no tocante ao pagamento em pecúnia, a norma estabelece que compõe o salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos que são fornecidos em razão do trabalho;

- dentre as ressalvas legais, cabe destacar que o pagamento a título de *hiring* bônus não se subsume à hipótese de pagamento eventual;

- reconhecido pelo CARF que os pagamentos realizados por empresas em situações pré-definidas, independente de eventos futuros e incertos, ainda que sem continuidade no tempo, não se enquadram como ganho eventual, cabe analisar os pagamentos a título de *hiring* bônus objeto destes autos;

- uma vez fixado que o pagamento se dá em razão do trabalho e afastado o caráter não eventual, cabe reconhecer a natureza remuneratório dos pagamentos;

- 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 requer seja dado provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida.

Cientificada dos acórdãos, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 30/08/2017 (AR - Aviso de Recebimento de e-fls. 496), a Contribuinte ofereceu, em 13/09/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 497), as Contrarrazões de e-fls. 499 a 525, contendo os seguintes argumentos:

Da falta de interesse recursal quanto à decadência

- está provado nestes autos e foi reconhecida pelo acórdão recorrido a existência de recolhimentos de Contribuições a Terceiros nos períodos anteriores a 03/2004, inclusive;

- entretanto, a Fazenda Nacional alega que o acórdão recorrido teria aplicado a regra do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo sem prova de recolhimento de Contribuições a Terceiros;

- diferentemente, os pretensos paradigmas colacionados pela Fazenda Nacional tratam de casos em que o contribuinte teria comprovado recolhimento de contribuição descontada de empregados frente a autuações de contribuição patronal, o que não teria sido admitido para fins da aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN;

- não há a necessária aderência entre os julgados;

- evidente, pois, a falta de interesse recursal da Fazenda Nacional no recurso contrarrazoado, por ausência do binômio "necessidade-utilidade", uma vez que tal recurso não se volta contra o fundamento norteador do acórdão recorrido, sendo certo que eventual provimento não se prestaria a alterar o resultado daquele julgamento, que permaneceria hígido quanto ao reconhecimento da decadência parcial operada até 03/2004;

Da falta de interesse recursal quanto ao bônus de contratação

- o acórdão recorrido, devidamente, reconheceu que as verbas autuadas a título de bônus de contratação não se sujeitam à incidência de Contribuições Previdenciárias por não corresponderem à contraprestação de trabalho, isto é, à verba salarial, o que, aliás, foi reconhecido pela própria Autoridade Fiscal;

- entretanto, em suas razões de recurso, a Fazenda Nacional alega que tal decisão teria afrontado o entendimento adotado pelo CARF em caso idêntico, sob a premissa equivocada de que o acórdão recorrido teria encampado a tese de que o bônus de contratação possuiria caráter indenizatório;

- ocorre que o acórdão recorrido não está baseado em tal premissa (natureza indenizatória da verba), mas sim apoiado na análise do caso concreto em que se verificou a inocorrência do fato gerador previdenciário;

- diante da evidente falta de interesse processual da Recorrente também neste quesito, não merece ser conhecido o recurso.

Da falta de caracterização da divergência jurisprudencial e da ausência de similitude fática quanto à decadência

- em que pese ambas as decisões terem analisado a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, a matéria questionada pela Fazenda Nacional - possibilidade de que eventual recolhimento relativo a fato gerador distinto daquele que foi objeto de lançamento preste-se para reconhecer a existência de recolhimento parcial da contribuição lançada - não foi apreciada pelo acórdão recorrido, diante do que não há como estabelecer divergência de conclusões entre o acórdão recorrido e o paradigma;

- ademais, o recurso não deve ser conhecido ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas indicados, porque conforme consignado no acórdão recorrido, a Contribuinte efetuou recolhimento parcial das Contribuições a Terceiros, ao passo que, nos paradigmas indicados, os contribuintes entendiam ser entidades imunes ao recolhimento do tributo autuado (Contribuições Patronais), razão pela qual não se verificou, naqueles casos, recolhimento antecipado das contribuições;

- frise-se que o voto vencedor do acórdão recorrido reconheceu os recolhimentos enfrentando o erro material cometido no preenchimento das guias.

Da falta de caracterização da divergência jurisprudencial e da ausência de similitude fática quanto ao bônus de contratação

- ainda que ambas as decisões tenham analisado bônus de contratação, a matéria questionada pela Fazenda Nacional - natureza indenizatória da verba - não foi alvo de apreciação pela Turma Julgadora *a quo* no presente caso;

- da leitura do acórdão recorrido verifica-se que a Turma *a quo* em momento algum se pronunciou sobre a natureza do bônus de contratação;

- com efeito, a não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as verbas pagas pela Contribuinte foi analisada sob a ótica da (não) subsunção do caso concreto à regra prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, dado que estas não foram pagas a empregados e em retribuição ao trabalho exercido pelos beneficiários;

- note-se ainda que, conforme consignado no acórdão recorrido, os pagamentos efetuados pela Contribuinte não se destinaram a segurados empregados, ao passo que, nos paradigmas indicados, as verbas foram pagas a segurados na constância do emprego;

- ante a ausência de similitude fática, bem como falta de interpretação divergente da legislação tributária, resta evidenciado o descumprimento do art. 67, do RICARF, não devendo ser conhecido o Recurso Especial.

Do não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória

- a pretensão recursal demanda que se revise toda sorte de documentos e subsídios carreados aos autos, bem como a sua rediscussão, extrapolando, portanto, o plano do direito, o que não cabe nesta via especial;

- a PGFN busca rediscutir o conjunto probatório constante dos autos, em busca de uma nova análise por esta CSRF;

- é cediço não caber, nesta via especial, a discussão sobre os fatos alegados no curso da lide administrativa, sendo claro que a pretensão da Recorrente colide com a Súmula nº 7 do STJ, que estabelece que "*A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*".

Da violação ao art. 67, § 3º, do RICARF

- a pretensão da Recorrente quanto à aplicação da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, volta-se contra o entendimento consolidado por meio da Súmula nº 99, de 2013;

- não pode ser conhecido o recurso, dado que pretende reformar decisão que corretamente aplicou o entendimento consolidado por esta CSRF na Súmula nº 99, em evidente violação ao art. 67, §3º, do RICARF;

Da decadência parcial

- a Contribuinte recolheu Contribuições a Terceiros no período autuado, conforme reconhecido pela Fiscalização e pela Autoridade Julgadora *a quo*, pelo que aplicável a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN e, conseqüentemente, extinto o pretenso débito apurado até a competência 03/2004;

- qualquer recolhimento efetuado a título de Contribuição Previdenciária no período autuado constitui efetiva antecipação desse tributo, de modo a justificar a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Da não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as verbas pagas a título de bônus de contratação

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

- ocorre que, como bem apontado pelo acórdão recorrido, os pagamentos efetuados pela Contribuinte não foram feitos a segurados empregados e não foram devidos pela retribuição ao trabalho;

- a verba paga pela Contribuinte não tem o caráter de retribuição, mas sim de atrativo à contratação, que não possui habitualidade e se afigura eventual, não se sujeitando à incidência de Contribuições Previdenciárias, dado não integrar a remuneração dos beneficiários, com amparo nos arts. 22 e 28, §9º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991;

- a Contribuinte, ao captar profissionais qualificados no mercado, envia Cartas Propostas oferecendo o valor do Bônus de Contratação, como forma de atrativo comercial, deixando claro que o pagamento ocorre a título de atração e em uma única parcela;

- os pagamentos em tela não poderiam ser descaracterizados em razão de, supostamente, configurarem gratificação ajustada, na forma prevista pelo art. 457, § 1º, da CLT, como pretendido pela autoridade fiscal, pois o referido entendimento só estaria correto se as verbas tivessem sido pagas em decorrência de prestação de serviços, o que, repise-se, não ocorreu, eis que o pagamento foi efetuado no ato da admissão dos funcionários;

- o CARF já decidiu que os pagamentos efetuados a título de bônus de contratação não estão sujeitos à incidência de Contribuições Previdenciárias;

- neste passo, não há dúvida de que trata-se de uma 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, sendo certo que, devido ao seu caráter eventual, não deve integrar o salário do empregado.

Da necessária remessa dos autos à Câmara de origem, em caso de provimento do Recurso Especial

- na remota hipótese de provimento do recurso, os autos devem ser remetidos à Câmara Baixa, para que aprecie e se pronuncie a respeito (i) da não incidência de Contribuição a Terceiros sobre as verbas pagas pela Contribuinte a título de PLR; (ii) da higidez das verbas pagas em função da ausência de contraprestação de serviço e habitualidade e (iii) da aplicação da multa mais benéfica no presente caso, em função da omissão decorrente do provimento do Recurso Voluntário, fundado na não incidência das Contribuições Previdenciárias, sob pena de supressão de instância.

Ao final, a Contribuinte pede que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não seja conhecido e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se do **Debcad 37.205.017-4**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes no total da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados a título de Gratificação Espontânea de Admissão (GEA), 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 02/2004 a 10/2004, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 85. A ciência do lançamento ocorreu em 03/04/2009 (fl. 08).

No acórdão recorrido deu-se provimento ao Recurso Voluntário, declarando-se a decadência até a competência 03/2004, o que absorveu os pagamentos a título de PLR, efetuados em 02/2004. Ademais, considerou-se não tributável o Bônus de Contratação (GEA), de sorte que a questão da retroatividade benigna das multas também não foi apreciada.

Assim, em seu Recurso Especial a Fazenda Nacional pretende rever a **decadência** e a exclusão, do salário-de-contribuição, dos valores pagos a título de **Bônus de Contratação**.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando falta de interesse recursal, uma vez que os acórdãos paradigmas indicados pela Fazenda Nacional não teriam analisado os mesmos fundamentos que nortearam o acórdão recorrido. Ademais, alega o não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória e, no tocante à decadência, violação ao art. 67, § 3º, do Anexo II, do RICARF.

Do conhecimento quanto à decadência

No que tange à falta de interesse recursal quanto à decadência, alega a Contribuinte que no acórdão recorrido reconheceu-se a existência de recolhimento de Contribuições a Terceiros nos períodos anteriores a 03/2004, enquanto que em suas razões de recurso a Fazenda Nacional defende que o art. 150, § 4º, do CTN, teria sido aplicado mesmo sem prova de pagamento de Contribuições a Terceiros.

De plano, esclareça-se que, para efeito de conhecimento de Recurso Especial, é suficiente que seja demonstrada a existência de divergência jurisprudencial, sendo que as razões do apelo fazem parte do mérito, somente apreciado se ultrapassado o conhecimento.

Nesse passo, constata-se que no acórdão recorrido a Contribuinte efetuou o pagamento da Contribuição a Terceiros juntamente com a Contribuição Patronal, ou seja, na mesma guia, o que foi relevado pelo Colegiado, concluindo-se que houve efetivamente o recolhimento. Confira-se:

Acórdão recorrido

Voto vencedor

"Diz ter ocorrido a decadência de fevereiro de 2004, não reconhecido pela decisão de piso, eis que, ainda que ela tenha reconhecido a existência de recolhimento em GPS, segundo a decisão, este foi destinado à Previdência Social e não a terceiros, e ainda, para decisão houve a utilização de fraude ao alegar tal pagamento.

Entretanto, prossegue, como trata de antecipação de uma forma geral, implicando ainda a inexistência de fraude, mister que seja reconhecida a decadência do período supra, aplicando-se-lhe o artigo 150 § 4º.

Ora, a fundamentação legal trazida pelo nobre Relator é assaz para demonstrar o direito da Recorrente e despicando seria trazê-la toda novamente.

Entretanto, vejo que não houve fraude por parte da Recorrente, uma vez que ela de uma forma ou de outra recolheu à Previdência Social e não declarou que seria para terceiros.

Por outro lado, havendo antecipação de recolhimento, ainda que parcial do que entende a fiscalização por correto, o fato é que ele (recolhimento) existiu e deve ser considerado para o fim

de determinar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, ficando assim excluído do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2004, anteriores a 04/2004, pela regra decadencial do Art. 150, § 4º do CTN." (grifei)

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que, sendo o recolhimento de Contribuições a Terceiros efetuado juntamente com a Contribuição Patronal, no código desta última, a conclusão fosse no sentido de que tal recolhimento não estaria apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Entretanto, os paradigmas indicados - Acórdãos nºs 2401-003.616 e 9202-004.572 - não se revestem destas características, conforme demonstram os trechos colacionados pela Recorrente:

Paradigma - Acórdão nº 2401-003.616

Ementa

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 6.º DA LEI N.º 8.212/1991 C/C ARTIGO 284, III, DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99.

*O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário". Tratando-se de AIOP/NFLD por enquadramento indevido da condição de isenta, não há que se falar em recolhimento antecipado devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173 do CTN. **A contribuição descontada dos segurados e recolhida não se presta para reconhecer a existência de recolhimento parcial da contribuição patronal.** Apenas para as competências em que constatada a existência de contribuições patronais, é possível aplicar a decadência de acordo com o art. art. 150, §4 do CTN, desconsiderando as competência cujo recolhimento apresenta-se irrisório, posto que essa situação ocorre por mera apropriação do sistema de auditoria.*

ISENÇÃO. ATO CANCELATÓRIO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI 8.212/91. DIREITO ADQUIRIDO. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO DA MATÉRIA EM DISCUSSÃO. SÚMULA CARF N. 01. INCIDÊNCIA.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo importa renúncia à instância administrativa.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe ao CARF a análise de inconstitucionalidade da Legislação Tributária Recurso de Ofício Provido em Parte e Recurso Voluntário Não Conhecido."

Voto

"No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Porém, conforme descrito anteriormente, trata-se de lavratura de AIOP para cobrança de contribuições por incorreto enquadramento como isenta, razão pela qual não há que se, em regra em recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias patronais, devendo a decadência ser avaliada a luz do art. 173, I do CTN. Note-se que o fato da empresa efetivar o desconto da contribuição dos segurados que lhe prestam serviços, não determina considerar a existência de recolhimento antecipado, já que se tratam de contribuições/contribuintes distintos (segurado e empresa).

(...)

*Assim, considero que para as competências 12/2001, 03/2002, 04/2002 e 05/2002, deve-se afastar a decadência, dando provimento ao recurso de ofício, posto a **inexistência de contribuição da parcela patronal, para que se considere recolhimento parcial.** Para as referidas competências a **decadência deve ser apreciada a luz do art. 173, I do CTN.**" (grifei)*

Paradigma - Acórdão nº 9202-004.572**Ementa**

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA ART. 173, I DO CTN.

*O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. **No caso de lançamento decorrente da classificação de Contribuinte como entidade não imune à contribuição previdenciária é de se presumir pela inexistência de pagamento do respectivo tributo.** Hipótese em que, não havendo nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, deve-se aplicar a decadência segundo a norma do art. 173, I do CTN."*

Voto

"Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar a data do fato gerador como termo inicial da decadência é necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Embora a referida Súmula não seja aplicada ao caso pois a mesma contempla lançamento cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos o entendimento ali exposto é compatível com o caso em questão.

*Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização. **Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.***

No presente caso, conforme esclarecido ao longo do processo e afirmado pela própria Recorrente, pelo fato de esta se intitular entidade imune por obvio que não ocorreu o recolhimento das contribuições sociais quota patronal nos termos em que previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 ora lançado. O que o Contribuinte afirma é que houve recolhimento na modalidade de retenção da contribuição social devida pelos segurados que

lhe prestaram serviço, ou seja, recolhimento do tributo cujo fato gerador está descrito no art. 20 da mesma lei.

No entender dessa Relatora o pagamento realizado com base no art. 20 da Lei nº 8.212/91 (parte segurado) não se aproveita para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN haja vista que o lançamento visa a cobrança da contribuição prevista no art. 22, da mesma lei.

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito negar-lhe provimento, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Câmara a quo, em face da correta aplicação do art. 173, I, do CTN para contagem da decadência." (grifei)

Com efeito, a leitura dos trechos colacionados permite verificar que os paradigmas não tratam de situação semelhante à do acórdão recorrido. No caso dos paradigmas, o que estava em análise era se a contribuição descontada dos segurados seria apta a comprovar recolhimento antecipado da contribuição patronal. Tratava-se, portanto, do confronto entre recolhimentos de distintos contribuintes, o que foi determinante para a conclusão pela inexistência de pagamento. Entretanto, no caso do recorrido, repita-se que o que houve foi o recolhimento conjunto patronal/terceiros, em uma mesma guia.

Destarte, não restou demonstrada a alegada divergência, tendo em vista a ausência de similitude fática entre as situações em confronto, razão pela qual não conheço do Recurso Especial, relativamente à matéria da decadência.

Do conhecimento quanto ao Bônus de Contratação (GEA)

Quanto à matéria Bônus de Contratação (GEA), a ausência de interesse recursal foi alegada pela Contribuinte com base no fato de que a matéria questionada pela Fazenda Nacional - natureza indenizatória da verba - não teria sido alvo de apreciação pelo Colegiado recorrido, que concluiu pela inocorrência do fato gerador.

Em face de tal alegação, mais uma vez se esclarece que, para o conhecimento da matéria, basta que a divergência jurisprudencial seja demonstrada, sendo que as razões de recurso serão tratadas quando da análise do mérito, se ultrapassado o conhecimento.

Com estas considerações, verifica-se que o acórdão recorrido assim trata a matéria (fls. 424/425):

Acórdão recorrido

Relatório

"A autoridade fiscal relatou que incluiu no lançamento pagamentos de luvas com natureza remuneratória. Tais verbas teriam como objetivo atrair funcionários em virtude de sua eficiência e, portanto, teriam natureza salarial."

Voto Vencedor

"BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

O 'Bônus de Contratação' é uma verba paga pelas empresas aos funcionários de destaque, como uma forma de atraí-lo, usual entre as grandes empresas, mormente nos bancos, onde funcionários altamente especializados e ou com uma representativa carteira de clientes, são beneficiados.

A grande questão que envolve este pagamento é ter conhecimento se ele tem natureza remuneratória e ou indenizatória, já que ela implicará em incidência previdenciária ou não.

Definir a natureza desta verba implica em análise percuente dos fatos que envolvem a autuação, onde o julgador está à mercê do fiscalizador, já que seu relato será primordial para defini-la.

No caso em tela, lendo o Relatório Fiscal vê-se que a autuação está contraditória da pretensa aplicação de incidência previdenciária, isto porque a Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do 'Bônus de Contratação' ocorreu antes da contratação do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho.

Desta forma, em a Fiscalização ter informado que foi pago o 'Bônus de Contratação' antes mesmo da contratação e não exigindo do beneficiário metas a serem cumpridas e tão pouco permanência dele mínima na Recorrente, desfigurado está o caráter remuneratório, porque ausentes estão os requisitos que configuram a verba remuneratória, ou seja, i) a comutatividade (a troca do pagamento pelo trabalho) e o ii) imperioso contrato de trabalho, oneroso e sinalagmático (contratos bilaterais em que existe uma reciprocidade).

Então, assiste razão tais argumentos expendidos pela Recorrente, uma vez que a própria Fiscalização desfigurou o caráter remuneratório da verba paga."

Assim, no acórdão recorrido considerou-se desfigurado o caráter remuneratório do Bônus de Contratação em face das características da verba, não contraditadas pela Fazenda Nacional.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que o caráter remuneratório fosse mantido em face de verba com características semelhantes à verba tratada no acórdão recorrido, ou mesmo sem qualquer condicionante.

Quanto ao primeiro paradigma - **Acórdão nº 2401-02.250** - a Fazenda Nacional reproduz os seguintes trechos:

Ementa

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006

(...)

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA

A natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba Bônus de Contratação e Permanência, com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação.

A mera alegação de que as despesas contabilizadas, são apenas provisões, não merece prosperar, quando não demonstrada reversão das mesmas."

Voto

"O ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme já amplamente discutido acima para, o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, seja em que momento da contratação esses pagamentos ocorram, posto que pagamentos em contratos prévios, com a conotação de estímulo para um trabalho ou mesmo vínculo que logo a seguir irá se concretizar, acabar por estar incluído no conceito de remuneração."
(destaques da Fazenda Nacional)

O cotejo promovido pela Fazenda Nacional demonstra existir efetivamente o dissídio interpretativo, já que o caráter remuneratório foi atribuído à verba, independentemente do momento do pagamento, sem qualquer notícia de que tenha havido fixação de metas para o contratado, tampouco há registro de que teria sido fixado período de permanência na empresa, ou qualquer outro fator condicionante.

Quanto ao segundo paradigma - **Acórdão nº 9202-004.308** - foram colacionados os seguintes trechos:

Ementa

(...) HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

Voto

"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 incluída no rol de exclusões da base de cálculo que, em numerus clausos, consta do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Repara-se que, no item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 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."
(grifei)

Embora não se tenha muitos detalhes sobre a verba paga no caso desse paradigma, os trechos destacados permitem concluir que, ao contrário do acórdão recorrido, a verba era paga ao longo do ano em que houve a contratação, sob a forma de uma remuneração mínima, ainda que ultrapassasse o salário e a PLR, o que caracterizou um valor esperado a título de Bônus de Contratação. Assim, este segundo paradigma não demonstra a divergência, já que no recorrido um dos fundamentos a descaracterizar o aspecto remuneratório foi o fato de o pagamento ocorrer antes do início do contrato de trabalho.

Entretanto, a divergência jurisprudencial restou demonstrada em face do primeiro paradigma.

Quanto ao não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória, ressalte-se que não há necessidade de reexame de provas para o deslinde da controvérsia, mas apenas decidir se a verba paga a título de Bônus de Contratação, conforme descrita no acórdão recorrido, teria efetivamente natureza remuneratória, como aventa a Fazenda Nacional, o que autorizaria o restabelecimento da exigência.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente quanto ao Bônus de Contratação, e passo a analisar-lhe o mérito.

A matéria já foi debatida nesta 2ª Turma da CSRF, em duas oportunidades, uma delas quando da prolação do segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional - Acórdão nº 9202-004.308, de 21/07/2016. A segunda vez que o Colegiado se debruçou sobre o tema proferiu-se o Acórdão nº 9202-005.156, de 25/01/2017, cujo voto vencedor, da lavra da

Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, trago à colação, por externar o meu entendimento acerca do Bônus de Contratação:

"Em relação aos fundamentos que norteiam considerar o pagamento do bônus de contratação, como salário de contribuição, entendo que a questão foi devidamente fundamentada pelo acórdão recorrido, inclusive razão pela qual acompanhei o relator nessa parte. Dessa forma, transcrevo as partes pertinentes, adotando-o como razões de decidir. Senão vejamos

Do bônus de contratação.

Relativamente a este rubrica, assim fora justificado o lançamento pela fiscalização tributária:

45. não obstante a amplitude do conceito de salário de contribuição, o próprio artigo 28 em seu parágrafo 9º, prevê inúmeras situações especiais onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses consubstanciam isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade em que deve ser interpretada, conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172/66 – CTN.

46. Esta verba é paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, faz parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como 'luvas', 'hiring bônus' ou bônus de contratação, tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária;

47. Da mesma forma é o entendimento da legislação trabalhista, conforme disposto no artigo 457, §1º da CLT;

48. Nesse sentido, quando a lei define remuneração paga a qualquer título, o pagamento de 'luvas', que tem natureza de gratificação ajustada, está contido na definição legal de remuneração, sendo parte integrante do salário de contribuição;

49. No caso, verifica-se através dos contratos firmados entre a empresa e os empregados contratados a natureza de remuneração em troca do trabalho, conforme transcrito a seguir:

'Abono de contratação firmado entre Itaú Corretora de Valores S A e Ricardo Jorge Fernandez Fernandez:

(...)

2. Em reciprocidade pelo recebimento da importância acima, que após as deduções legais resultará no valor líquido de R\$ 99.852,80 (Noventa e nove mil, oitocentos e cinquenta e dois

reais e oitenta centavos), o colaborador assume expressamente o compromisso de permanecer trabalhando nesta empresa por um período de 24 (vinte e quatro) meses.'

Aditivo ao contrato individual de trabalho entre Itaiú Corretora de Valores S A, empregador e Luiz Gustavo Cherman:

(...)

I.m O funcionário compromete-se a manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 36 meses e a cumprir todas as metas previstas até 30 de abril de 2011.'

Em contrapartida, argumenta a recorrente que se trata, em verdade, de verba desvinculada do salário, uma vez que fora paga aos beneficiários no ato da contratação, momento no qual ainda não se dava a prestação dos serviços, motivo pelo qual deve ser reconhecido sobre ela não incidirem as contribuições previdenciárias.

Pois, bem, sobre o assunto, inicialmente cabe frisar que a CF/88, em seu art. 195, I, "a", definiu que o financiamento da Seguridade Social se faria, em parte pelas contribuições do empregador e do empregado incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos provenientes do trabalho, senão vejamos:

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)

Por sua vez, em face de referido comando constitucional, tais contribuições vieram a ser instituídas por meio da Lei 8.212/91, que em seu artigo 22, assim dispôs:

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).

E ao definir o conceito de salário de contribuição, no caso a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a própria Lei nº 8.212/91 definiu que, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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) grifo nosso.

Resta claro portanto que a cobrança das contribuições sociais previdenciárias somente poderá ser levada a efeito sobre valores que vierem ser creditados a segurados empregados ou contribuintes individuais quando estes venham a auferir remuneração destinada a retribuir um trabalho por eles prestado ao seu empregador ou tomador de serviços, não sendo abarcados na hipótese de incidência eventuais ganhos que não possuam qualquer vinculação com a prestação de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

O pagamento de verbas a título de hiring bônus ou bônus de contratação é uma ferramenta utilizada pelas empresas, sobretudo com o intuito de angariar funcionários de alta performance de mercado, com vínculo empregatício ou não, para os quadros de colaboradores de determinada empresa, diante da atual escassez no mercado de trabalho de profissionais especializados em determinada expertise ou mesmo de profissionais de alta capacidade operacional que se destacam no exercício de suas funções no empresariado brasileiro.

Trata-se de uma forma encontrada, ainda, pelas empresas de adoçar a boca de executivos, para que os mesmos venham a auferir vantagens para que deixem os seus antigos postos de trabalho e venham a se filiar a uma nova empresa, pois, sem a concessão de melhores benefícios, certamente tais profissionais continuariam a exercer suas funções no antigo posto de trabalho não havendo para eles qualquer vantagem em transferir sua força de trabalho e conhecimentos a um novo empregador.

Fato é que o pagamento do bônus de contratação não possui qualquer previsão legal acerca de sua obrigação ou não de pagamento, se traduzindo em nova prática de mercado, atualmente adotada por empresas brasileiras à exemplo da prática

há muito já realizada no exterior, como forma das mesmas se manterem vivas e competitivas, certamente pela força de trabalho de profissionais mais especializados e mais respeitados em determinada área.

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

Assim, em face do silêncio da legislação relativamente ao pagamento de bônus de contratação, cabe ao julgador, diante do caso em concreto, apurar se o pagamento efetuado teve realmente ou não a finalidade de retribuição de trabalho prestado, não havendo que se falar, apenas na tributação da verba sobre o argumento de que ela não consta expressamente dentre as hipóteses de isenção previstas no art. §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91.

A meu ver, **o primeiro elemento que deve considerado** para definição ou não do caráter de retributividade da verba, o qual a meu ver é incontroverso no presente caso, pois não veio a ser questionado pela fiscalização ou mesmo pela própria recorrente, **é o momento em que a verba veio a ser paga. Consta do relatório fiscal que a verba foi paga no ato da contratação, ou seja, em momento no qual o seu beneficiário sequer estava formalmente ligado ao quadro de colaboradores da recorrente ou mesmo tenha até iniciado a prestação dos serviços para o qual fora contratado.**

Logo, em não havendo a prévia prestação do serviço, a meu ver, considerando-se tal elemento, por si só no caso em concreto, não há que se falar que o pagamento da verba ou remuneração destinou-se a retribuir qualquer trabalho prestado, diante da clara impossibilidade de tal fato pudesse mesmo ocorrer.

[...]

Dessa forma não concordo com a conclusão da fiscalização no presente caso de que o bônus de contratação se trata, em todos os casos, de uma gratificação ajustada, de modo a atrair a incidência das contribuições com fundamento no art. 457 da CLT. A meu ver uma gratificação, qualquer que seja sua forma, caracteriza-se como um pagamento feito por liberalidade do empregador, como uma forma de agradecimento ou reconhecimento de algo, no caso, uma vez que creditada ao seu empregado, certamente busca gratificá-lo pelos serviços já prestados ou mesmo como recompensa pelo respectivo tempo de serviço na empresa ou performance na execução de determinado serviço.

[...]

Pois bem. Não obstante as ponderações acima, **no presente caso, o fiscal trouxe aos autos interessante dado, no caso, a informação de que o bônus de contratação, fora pago no ato da contratação e fora condicionado ao um período de permanência dos seus beneficiários nos quadros funcionais da recorrente, por vezes por um período de 24 (vinte e quatro) meses, por vezes por um período de 36 (trinta e seis) meses.**

Transcrevo o que consta no contrato dos beneficiários da verba:

“O funcionário compromete-se a manter a relação de emprego pelo prazo mínimo de 36 (trinta e seis meses) e a cumprir todas as metas até 30 de abril de 2011”

E não é só. O instrumento que regulou o pagamento do hiring bônus no presente caso, além de determinar um prazo mínimo no qual o empregado deve manter-se no seu emprego, prevê de forma expressa que:

(i) o valor pago a título do bônus de contratação se caracteriza num adiantamento pelo compromisso firmado de permanecer no cargo pelo prazo de 36 meses;

(ii) o recebimento de tal quantia quitará quaisquer vantagens que venha o empregado a adquirir até 30 de abril de 2011, excetuados os salários fixos e comissões de seu cargo;

(iii) na hipótese de ocorrer abandono de emprego ou pedido de demissão antes de 36 meses, o empregado tem a obrigação de restituir o adiantamento na proporção de 1/36 por mês faltante para o cumprimento de referido prazo;

E em face da presença de tais condições, indago se o fato da verba ter sido paga no ato da contratação, mesmo sem ter havido a efetiva prestação do serviços, pode ensejar a conclusão de que o pagamento visou/teve como finalidade atrair tais empregados para uma nova empresa e está desvinculado, neste caso, do trabalho prestado. Creio que não.

Ora, somente o fato de constar no acordo do pagamento do hiring bônus que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento em razão da contraprestação do serviço no presente caso na forma de uma remuneração antecipada. Aliando-se a tal condição, a obrigação de devolução dos valores em caso da quebra prematura do contrato de trabalho e a de que os valores constituem o pagamento de qualquer vantagem que o empregado venha ou possa adquirir em função do seu trabalho, realmente, não vejo como concluir pela desvinculação do pagamento em razão do trabalho a ser prestado como forma de atrativo ao empregado para compor os quadros de funcionários da recorrente.

A meu ver, a forma pactuada pelas partes para o pagamento do bônus de contratação, se mostra muito mais e claramente como uma forma de manter o empregado vinculado à recorrente, e não como forma de atraí-lo a vir a fazer parte de seu quadro de colaboradores.

Assim, afasto as alegações da recorrente."

Fincados os critérios de análise da verba em tela, o primeiro elemento a ser considerado é o momento em que é efetuado o pagamento, bem como as condições estabelecidas para o seu recebimento. Nesse passo, no caso do acórdão acima colacionado, a Fiscalização aportou aos autos vários fundamentos que conduziram a classificar a verba como de natureza salarial. Aplicando-se essas mesmas premissas ao presente caso, verifica-se que o Relatório Fiscal assim descreve a situação (fls. 81/82):

"3.1. GEA-GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA ADMISSÃO

Em Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, com Aviso de Recebimento (AR) em 03/10/2008, foi solicitado ao contribuinte explicações referente à rubrica 00031 (grat. espont. adm.) verificada em folhas de pagamento da empresa. Em resposta à solicitação o contribuinte informou o que se segue: "Pagamento único efetuado a funcionários no momento da contratação, caracterizando o ganho eventual de que trata a alínea "j". do inciso V, do § 9º, do art. 214 do Decreto 3.048/99". Observe-se que a alínea "j" cita ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Conforme verificado essa gratificação é paga quando da admissão do empregado, portanto antes de qualquer efetividade em relação aos serviços para o qual foi contratado.

Trata-se de pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação, como um pagamento de luvas, um incentivo para a assinatura do contrato de trabalho. Tal verba possui natureza remuneratória visto ter o objetivo de atrair, através de pagamento, bons funcionários, em virtude de sua eficiência antes mesmo da celebração contratual e, portanto, integra o salário de contribuição.

O pagamento dessa verba foi verificado nas competências 06, 07 e 10/2004 quando da admissão, respectivamente, dos empregados PAULO SERGIO TENANI, CAMILA WEEKS e CHRISTIAN PIERRE FRANÇOIS PUTHOD." (grifei)

De plano, constata-se que o próprio autuante ressalta que a verba foi paga em caráter "incondicionado", sem qualquer contraprestação de trabalho. Nessas condições, a conclusão acerca do caráter remuneratório da verba careceria da comprovação de que teria havido alguma contraprestação por parte do contratado.

Registre-se, por oportuno, que foram solicitados os respectivos Contratos de Trabalho dos três empregados que receberam o bônus (fls. 66), sem qualquer observação acerca do não atendimento, de sorte que, a princípio, os contratos foram apresentados. Tampouco esse aspecto foi questionado pela Fazenda Nacional.

Observe-se também que a própria DRJ, para manter a autuação, assim se posiciona (fls. 189/190):

"4.45. No tocante aos valores pagos a título de gratificação espontânea na admissão é evidente que, sobre eles, incidem contribuições previdenciárias, apesar de a Impugnante sustentar que são ganhos eventuais e, portanto, excluídos do salário de contribuição, nos termos da alínea "j", do inciso V, do § 9º, do art. 214, do Decreto 3.048/99.

4.46. Note-se que a norma invocada pela Impugnante tem outra finalidade, qual seja, a de incorporar ao salário valores que habitualmente são pagos ao trabalhador.

Todavia, isto não significa que importâncias pagas eventualmente ao empregado, mas em decorrência do contrato de trabalho, estaria excluída do salário de contribuição, ressalvadas as excludentes expressamente prescritas em lei específica (parágrafo 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91). O pagamento de prêmio, ainda que ausente a habitualidade, sujeita-se à incidência de contribuição previdenciária, servindo como exemplo do ora exposto.

4.47. No caso presente, é evidente que o valor pago a título de 'Gratificação Espontânea de Admissão', caracteriza-se como pagamento antecipado do salário, integrando, dessa forma, o salário de contribuição.

4.48. Discorda-se, em parte, da Fiscalização, quando esta afirma que se trata de pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação, como um pagamento de luvas, um incentivo para a assinatura do contrato de trabalho.

4.49. Seja qual o título que se dê à verba, em questão, trata-se de pagamento condicionado à prestação de serviços, ou ao fato do empregado colocar-se à disposição do empregador, constituindo-se em parcela integrante do salário de contribuição, nos termos do art. 22 e 28, da Lei 8.212/91.

4.48. Observe-se que, embora a Impugnante alegue que esse vultosos pagamentos referem-se a despesas de contratação, ela não faz prova nos autos.

4.50. Pesquisas realizadas nos dados das GFIP, que constam dos sistemas informatizados da RFB-Receita Federal do Brasil, confirmam que, no ano de 2004, os empregados Paulo Sérgio Tenani, Camila Weeks e Christian Pierre François Puthod, discriminados no RL-Relatório de Lançamentos, prestaram serviços, respectivamente, nos meses: 06 a 12/2004, 07 a 10/2004 e 10 a 12/2004.

4.51. Como se vê a Fiscalização agiu com acerto ao constituir os créditos de que trata o Auto de Infração."

Constata-se, assim, que a DRJ, para manter a autuação, teve de discordar do autuante, cujos fundamentos, por si sós, efetivamente não conduziram à conclusão de que a verba em tela teria natureza salarial.

Nesse contexto, o acórdão recorrido seguiu a mesma lógica aplicada no Acórdão nº 9202-005.156, condicionando as eventuais conclusões ao caso concreto, cujo cenário é trazido pelo autuante:

"A grande questão que envolve este pagamento é ter conhecimento se ele tem natureza remuneratória e ou indenizatória, já que ela implicará em incidência previdenciária ou não.

Definir a natureza desta verba implica em análise percuciente dos fatos que envolvem a autuação, onde o julgador está à mercê do fiscalizador, já que seu relato será primordial para defini-la.

No caso em tela, lendo o Relatório Fiscal vê-se que a autuação está contraditória da pretensa aplicação de incidência previdenciária, isto porque a Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do 'Bônus de Contratação' ocorreu antes da contratação do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho.

Desta forma, em a Fiscalização ter informado que foi pago o 'Bônus de Contratação' antes mesmo da contratação e não exigindo do beneficiário metas a serem cumpridas e tão pouco permanência dele mínima na Recorrente, desfigurado está o caráter remuneratório, porque ausentes estão os requisitos que configuram a verba remuneratória, ou seja, i) a comutatividade (a troca do pagamento pelo trabalho) e o ii) imperioso contrato de trabalho, oneroso e sinalagmático (contratos bilaterais em que existe uma reciprocidade).

Então, assiste razão tais argumentos expendidos pela Recorrente, uma vez que a própria Fiscalização desfigurou o caráter remuneratório da verba paga."

Assim, a despeito de que a verba em tela, ainda que paga antes de firmar-se o contrato de trabalho, poderia efetivamente ser classificada como de natureza salarial, não foram trazidos aos autos elementos que formassem a convicção desta Conselheira, no sentido de que, nesse caso concreto, o chamado Bônus de Contratação deveria compor o salário-de-contribuição.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente em relação ao Bônus de Contratação e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 19515.001052/2009-78
Acórdão n.º **9202-007.637**

CSRF-T2
Fl. 618
