



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.722555/2009-13  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.733 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** OI MOVEL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
PRESSUPOSTOS, CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando não demonstrada a divergência suscitada, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(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, Joao 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	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
10166.722552/2009-80	37.208.682-9 (Obrig. Principal - Empresa)	Acórdão 2803-01.373 (definitivo)
10166.722553/2009-24	37.208.681-0 (Obrig. Principal - Empresa)	Recurso Especial

10166.722554/2009-79	37.208.684-5 (Obrig. Principal - Segurados)	Recurso Especial
<b>10166.722555/2009-13</b>	<b>37.208.685-3 (Obrig. Principal - Terceiros)</b>	<b>Recurso Especial</b>
10166.722556/2009-68	37.208.683-7 (Obrig. Principal - Terceiros)	Recurso Especial
10166.722557/2009-11	37.208.677-2 (Obrig. Acessória – CFL 30)	Recurso Especial
10166.722558/2009-57	37.208.679-9 (Obrig. Acessória – CFL 35)	Extinto (pagamento)
10166.722559/2009-00	37.208.680-2 (Obrig. Acessória – CFL 68)	Recurso Especial

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.208.685-3**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a Terceiros (Fnade, Incra, Senai, Sesi e Sebrae), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, a título de Abono Indenizatório, diferença de Abono Acordo Coletivo, Ajuda de Instalação Administrativa, Ajuda de Instalação Transferidos, *Signing Bonus*, diferença de *Signing Bonus* e Bônus Fidelidade, em desconformidade com a legislação de regência, no período de 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 63 a 81.

A Impugnação foi julgada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 12/03/2012, prolatando-se o Acórdão n.º 2803-01.376 (fls. 429 a 436), assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ABONO. BÔNUS. REMUNERAÇÕES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, e os valores pagos a título de bônus, integram a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

AJUDA DE CUSTO. TRANSFERÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores pagos a título de ajuda de custo em razão da mudança de domicílio do empregado não se consubstanciam em base de cálculo de contribuições previdenciárias, consoante artigo 28, parágrafo 9.º, alínea "g", da Lei n.º 8.212/91.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para julgar improcedente o levantamento AIT AJUDA DE INST TRANSFERÊNCIA.

Cientificada do acórdão em 11/02/2015 (Aviso de Recebimento de fls. 447/448), a Contribuinte, em 26/02/2015, interpôs o Recurso Especial de fls. 455 a 532 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 454).

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 01/04/2016 (fls. 1.092 a 1.101), admitindo-se a rediscussão da **tributação do Signing Bonus, diferenças de Signing Bonus e Bônus Fidelidade**.

Antes mesmo de ser cientificada formalmente do Despacho de Admissibilidade (fls. 550/551), a Contribuinte apresentou, em 01/07/2016 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 552), o Agravo de fls. 553 a 559, rejeitado conforme despacho de 29/08/2017 (fls. 562 a 570).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o acórdão recorrido dá interpretação equivocada, de forma a ofender frontalmente o artigo 28, inciso I e o § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, ao entender que verbas pagas de forma isolada, não habitual e sem caráter retributivo devem compor o salário de contribuição;

- enfatize-se que somente será habitual o pagamento que se verificar repetidamente, e não de forma isolada, eventual, em uma ocasião específica;

- e a par dessa condição, apenas será incluído na base de cálculo da Contribuição Social se destinar-se a retribuir o trabalho prestado;

- no caso vertente, as parcelas recebidas não atendem a estes requisitos porque derivam de um evento específico, qual seja, o incentivo pactuado com o trabalhador para sua efetiva contratação, tratando-se de verbas percebidas uma só vez e, ainda, inexistente o pressuposto da retribuição pelo desempenho do trabalho, uma vez que a estipulação do pagamento precede à relação formal de emprego;

- o mesmo ocorre no que diz respeito ao chamado “bônus fidelidade” que representa, apenas, um pagamento eventual destinado a reter talentos em posições estratégicas na empresa;

- trata-se de verba eventual, pois não é paga de forma regular e, sim, esporádica, não tendo o Fisco se desincumbido do ônus de demonstrar a habitualidade necessária à incidência de Contribuição;

- portanto, não se tratando de verbas habituais, ilegítima é a exigência fiscal combatida, como já decidiu o TRF da 1ª Região no julgamento do AC nº 1998.01.00.072302-5/GO.

Ao final, o Contribuinte pede que o provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido nesse ponto.

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/10/2017 (Despacho de Encaminhamento do processo principal 10166.722552/2009-80) e, em 01/11/2017, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 575 a 578 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.067 do processo principal), contendo os seguintes argumentos:

- os levantamentos em questão tratam de *signing bonus*, *dif signing bônus* e *bônus fidelidade*, que, resumidamente, podem ser conceituados como a soma em dinheiro que a empresa oferece ao profissional qualificado, normalmente com o perfil altamente especializado, como atrativo à respectiva contratação e conseqüente desvinculação do emprego anterior, sendo que essa verba 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;

- 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, visto que o empregado só recebe os valores do *signing bônus* 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 (cita os Acórdãos 2401-003.405, 9202-005.156 e 9202-004.308).

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

## Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento.

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.208.685-3**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a Terceiros (Fnade, Incra, Senai, Sesi e Sebrae), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, a título de Abono Indenizatório, diferença de Abono Acordo Coletivo, Ajuda de Instalação Administrativa, Ajuda de Instalação Transferidos, *Signing Bonus*, diferença de *Signing Bonus* e Bônus Fidelidade, em desconformidade com a legislação de regência, no período de 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 63 a 81.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, excluindo da tributação apenas o levantamento AIT AJUDA DE INST TRANSFERÊNCIA.

O Recurso Especial da Contribuinte, por sua vez, foi admitido para rediscussão da **incidência de Contribuição Previdenciária sobre valores recebidos a título de Bônus de Contratação (*Signing Bonus* e diferenças de *Signing Bonus*) e de Permanência (Bônus Fidelidade)**.

O Colegiado recorrido manteve a exigência relativamente a esta rubrica, conforme o seguinte fundamento:

#### DOS BÔNUS PAGOS

Dos bônus pagos “signing bônus”, “diferença de signing bônus” e bônus fidelidade, temos que a decisão recorrida não merece reparos.

O próprio contribuinte, nas informações prestadas e constantes do anexo IV, informa que tais verbas têm natureza salarial, sujeitando-se inclusive a desconto de imposto de renda na fonte.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por julgado em que, admitindo o contribuinte tratar-se de natureza salarial, inclusive sujeito à retenção de Imposto de Renda, o bônus fosse excluído da tributação.

Entretanto, o paradigma indicado pela Contribuinte não possui tais características, conforme será demonstrado.

Como paradigma a Contribuinte indica o Acórdão n.º 2301-003.720, colacionando os seguintes trechos, com os destaques que entendeu cabíveis:

52. Trata-se o *hiring bonus* ou *signon bonus* de uma soma em dinheiro que a empresa oferece, normalmente como atrativo que precede a contratação, em detrimento do emprego anterior do profissional que, por muitas vezes, opta pelo novo emprego, ainda que no anterior obtivesse maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

53. No universo corporativo, o pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*, é uma prática constante, porque há, no mercado, poucos profissionais com o perfil altamente especializado desejado pelas empresas. Dessa forma, o *hiring bonus* pode fazer toda a diferença numa negociação, já que no ramo empresarial praticamente não há diferença entre os salários dos executivos de alto escalão.

(...)

56. Em apertado escorço, pode-se afirmar que desse ajuste civil, resulta para o futuro empregado um atrativo à contratação, como compensação pela perda da estabilidade

alcançada no emprego anterior e pelo risco que o profissional se expõe lançando-se a um novo desafio. Não obstante isso, o *hiring bonus* possui o escopo de compensar eventuais verbas indenizatórias que tal profissional deixa de receber ao se desligar voluntariamente da empresa anterior.

57. Não se há, ainda, de confundir o bônus de contratação com os valores a serem pagos a contribuintes individuais, pois para estes a incidência é decorrente da prestação de serviço que à empresa aproveita, enquanto que o atrativo de contratação é oferecido sem qualquer relação de serviço prestado, até porque, como já restou demonstrado alhures, o bônus é pago antes do início da relação empregatícia. Ora, não existindo o objeto da efetiva prestação, por consectário lógico, não persistirá qualquer supedâneo para a exação fiscal.

(...)

59. Insta ressaltar, igualmente, que tributar o bônus de contratação é, na verdade, obstaculizar as empresas nacionais na busca pelos profissionais mais capacitados do mercado, mormente porque tal prática já é deveras utilizada por empresas estrangeiras que buscam hodiernamente novos experts dentro do mercado brasileiro. Ademais, ao onerar a contratação de empregados especializados estar-se-ia prejudicando os próprios funcionários, que dispenderam anos e dinheiro na árdua busca da excelência profissional, o que, como é cediço, desconfigura os próprios objetivos da Previdência Social.

**60. Destarte, por sua evidência, não há qualquer relação direta ou indireta desse pagamento feito ao futuro funcionário com os riscos sociais cobertos pelo sistema de seguridade social.**

61. Pelo fato de não haver previsão legal sobre pagamento do bônus de contratação (*hiring bonus*) não se pode chegar à ilação equivocada, de viés arrecadatório, que esse valor deve integrar o salário-de-contribuição e a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa. É o próprio Estatuto Supremo quem define como limitação ao poder de tributar (art. 150, 1). A regra máxima: é vedado exigir tributo sem que lei o estabeleça.

(...)

64. O pagamento de bônus de contratação não se enquadra na hipótese descritiva do art. 22, I, da Lei 8.121/91, pois, como já amplamente demonstrado, de empregados não se tratava, já que o pagamento foi efetuado antes da vigência de qualquer relação laboral, e, tampouco, de trabalhadores avulsos, visto que prestação de serviço nunca houve.

(...)

**65. A natureza jurídica desse bônus que antecede o contrato de trabalho ainda não alcançou sua elaboração científico-doutrinária, pois alguns especialistas consideram-no ora indenização, ora abono, mas nunca remuneração, pois: a) não é contraprestação patronal a trabalhos prestados por empregado; b) é pago uma única vez, sob condição resolutiva, pois se houver descumprimento do prazo de permanência, poderá ocorrer devolução total ou parcial; c) não é ganho habitual e, sobretudo, d) não tem previsão legal para considera-lo remuneração e tributável para fins previdenciários.**

(...)

68. Em síntese e conclusivamente: o bônus de contratação (*hiring bonus*) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, independente da nomenclatura conferida pelo contribuinte, razão pela qual não necessita constar na folha de pagamento mensal, pois é adimplido antes da contratação, mediante

promessa formal de sua ocorrência e duração na empresa. Assim, também neste tópico não assiste razão ao fisco, devendo o crédito ser exonerado em sua totalidade.

**69. Pelo exposto, entendo que os valores aqui pagos a título de bônus de contratação não sofrem a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.**

Com efeito, os trechos acima não permitem concluir que, no caso do paradigma, o próprio Contribuinte teria informado o caráter salarial da verba, tampouco a sua tributação pelo Imposto de Renda na Fonte.

Assim, constata-se a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto, o que impede a necessária comparação, para fins de demonstração da alegada divergência. Nesse caso específico, caberia ao Recorrente demonstrar que os dois julgados estariam comparando a mesma espécie de verba, inclusive quanto ao momento em que foram acordadas.

A Contribuinte em seu Recurso Especial critica o laconismo do acórdão recorrido ao analisar a rubrica ora tratada. Confira-se:

14. (...) Primeiramente, depreende-se da decisão recorrida que a Turma Julgadora sequer apreciou as razões recursais da Recorrente, limitando-se a externar a seguinte conclusão:

*O próprio contribuinte, nas informações prestadas e constantes do anexo IV, informa que tais verbas têm natureza salarial, sujeitando-se inclusive a desconto de imposto de renda na fonte.*

15. *Cum permissa*, há que se perquirir a verdadeira natureza jurídica das parcelas pagas aos empregados segurados, sob as referidas rubricas, pois é imprescindível que referidos ganhos tenham natureza habitual, para que sejam integrados ao salário de contribuição.

Nesse passo, a Contribuinte passa a expor as próprias razões de recurso, no sentido de pontuar as características que a verba em tela teria, citando inclusive o Relatório Fiscal, para então cotejar essas razões com os trechos do paradigma.

Entretanto, conforme já tem decidido reiteradamente esta Turma, o cotejo apto a demonstrar a divergência jurisprudencial é aquele efetuado entre os acórdãos recorrido e paradigma, e não entre o paradigma e outras peças processuais, muito menos entre o paradigma e as razões de recurso, entabuladas pelo próprio Recorrente. Ademais, para eventual laconismo de acórdão, o remédio processual adequado é a oposição de Embargos de Declaração, o que não foi feito no presente caso.

Diante do exposto, ausente a similitude fática, inviabiliza-se a demonstração de divergência, de sorte que o Recurso Especial do Contribuinte não pode ser conhecido.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-009.733 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 10166.722555/2009-13