ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.729353/2014-19

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

Processo nº	10314.729353/2014-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2201-003.882 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	12 de setembro de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA, DOS SEGURADOS E DE TERCEIROS INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO NÃO DECLARADA EM GFIP
Recorrente	JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

O pagamento de verba de comprovada natureza indenizatória não integra o salário de contribuição, em face da ausência de caráter remuneratório da verba.

PREVIDENCIÁRIO. PRÊMIO APOSENTADORIA. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA

O prêmio concedido a todos os funcionários desligados da empresa em decorrência da política de reestruturação provocada pela própria empresa ou aqueles desligados por aposentadoria compulsória que se aposentem, após cumprir o mínimo de tempo pré-estipulado como funcionário da empresa, amolda-se à característica de ganho eventual de caráter claramente indenizatório, desvinculado do salário, sendo efetuado uma única vez, atraindo o disposto no art. 28, § 9º, e, 7, primeira parte, da Lei 8.212/1991.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de avença anterior ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse venha a ser implementado, nos casos específicos de busca por profissionais singulares. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, promessa de contratar, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias.

BÔNUS DE RETENÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de cláusula acessória ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse contrato seja transformado em contrato a prazo mínimo determinado, nos casos específicos de oferta de novo emprego recebida pelo empregado que se pretenda reter. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, manutenção do contrato de trabalho pelo tempo avençado, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias.

AVISO PRÉVIO. INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, é indenizado pela ofensa ao seu direito ao cumprimento do período de pré-aviso de rompimento do contrato de trabalho.

FÉRIAS INDENIZADAS ACRESCIDAS DO TERÇO CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos a título de férias indenizadas - sejam essas proporcionais, vencidas, ou em dobro - não integram o salário de contribuição, inclusive os valores acrescidos em razão das disposições constantes do inciso XVII do artigo 7º da Carta da República.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguída. Por maioria de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 06/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 895/976 (posteriormente apresentado de forma completa às fls. 1.191/1.273, tendo em vista a ausência de sua 2ª página), interposto contra decisão da DRJ em Fortaleza/CE, de fls. 837/870, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal e devidas a título de SAT/RAT (DEBCAD 51.053.713-8) e das contribuições devidas a terceiros (DEBCAD 51.053.714-6), incidentes sobre diversas rubricas constatadas pela fiscalização em folha de pagamento, mas não consideradas em GFIP, conforme auto de infração de fls. 361/445, lavrado em 29/12/2014, relativo às competências de 01/2010 a 12/2010, com ciência da RECORRENTE em 07/01/2015 (fl. 452).

O DEBCAD 51.053.713-8 também contempla as contribuições devidas a título de SAT/RAT cujos recolhimentos não foram comprovados integralmente pela RECORRENTE.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R$ 12.441.136,44 (DEBCAD 51.053.713-8) e R$ 1.932.850,47 (DEBCAD 51.053.714-6), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 330/351, quando da análise da documentação apresentada pela RECORRENTE, a autoridade fiscal constatou que a empresa não apurou as contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações de seus empregados. Enquadrou nesses casos os valores pagos a título de:

- *Remunerações (RE) diversas, incluindo indenizações, prêmios e complementos de remuneração, conforme rubricas abaixo:*

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1010	INDENIZACAO ADICIONAL II	11.166,29
1430	INDENIZ AC COL CLAUS 27D	135.260,67
1445	INDENIZACAO DISPENSA - CLAUS 26 / 40	209.182,64
1480	INDENIZ AC.COL ESTAB -CLAUS 16D/14F	3.035,47
1650	INDENIZ.ACORDO COLETIVO 45 ANOS VENDAS	12.916,80
1660	IND AC COLETIVO 40 ANOS - CLAUS 18D (*)	286.995,01
1850	INDENIZACAO TEMPO SERVICO	4.939.815,54
1860	INDENIZACAO ADICIONAL	2.546,56
1880	INDENIZACAO COMPLEMENTAR	22.897,59
1890	INDENIZ A COL ESTAB AUX DOENCA-CLAUS 44H	249,45
210	REMUNERACAO ESPECIAL	210,00
310	PREMIO DE RECONHECIMENTO	308.574,94
311	PREMIACAO CLUBE DOS 25 ANOS	101.000,00
316	PREMIO PADRAO DE LIDERANCA	397.564,91
6849	COMPLEM.AUXILIO PREVID.	191,68
6870	DIF RESCISAO DSR	42,44
760	COMPL.SAL.AC.COLETIVO/POLITICA J & J	224.424,16
761	DIF COMPLEMENTO SALARIO CONVENCAO	9.457,61
765	COMPLEMENTO J&J APOSENTADO	131.232,25
870	REMUNERACAO ADICIONAL	591,60

- *Bônus (BO), discriminados conforme rubricas abaixo:*

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1290	BONUS DE INCENTIVO	1.232.764,00
180	BONUS ESPECIAL AAR	797.884,46
2110	BONUS ESPECIAL AAR I	918.067,15

- *Aviso Prévio (AP), discriminados conforme rubricas abaixo:*

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1020	MEDIA AVISO PREVIO ESPECIAL III	2.949,60
1440	AVISO PREVIO INDENIZADO	966.758,96
1470	13o SALARIO AVISO PREVIO INDENIZADO	90.775,75
1570	MEDIA AVISO PREVIO	144.114,30
6869	DIF AVISO PREVIO INDEN	2.811,29
6871	DIF MEDIAS AVISO PREVIO	711,51

- *Férias (FE), discriminados conforme rubricas abaixo:*

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1520	FERIAS PROPORCIONAIS	818.771,25
1550	1/3 FERIAS PROPORCIONAIS	254.229,84
1580	MEDIA FERIAS PROPORCIONAIS	110.669,66
2010	FERIAS MES I	10.671,66
2130	FER. 1/3 MES SEG	29.248,45
600	MEDIA FERIAS PROPORCIONAIS I	1.204,12
630	FERIAS PROPORCIONAIS I	3.612,36
6857	DIF.MED.FER.PROPORC.1/3	7.747,64

Após intimação para justificar a não inclusão dessas rubricas como base de cálculo da contribuição previdenciária, a RECORRENTE informou, em suma, que tais valores não se caracterizam como remuneração destinada à contra prestar o trabalho do empregado.

A RECORRENTE argumentou que a alínea a, do inciso I, do art. 195, da CF/88 elege a folha de salários e demais rendimentos do trabalho como competência das contribuições previdenciárias, e tais eventos não são rendimentos do trabalho porque não contra prestam a atividade que impôs ao trabalhador o status de segurado obrigatório do RGPS, além de que os pagamentos foram eventuais, o que implica em não incidência de contribuições conforme art. 28, §8º, alínea "e", item 7 da Lei nº 8.212/91.

Mediante dados provenientes do MANAD (Folha de Pagamento Digital), a fiscalização discriminou no Anexo A do Relatório Fiscal (fls. 353/358) os valores mensais apurados no auto de infração, por rubrica e por estabelecimento.

Nas razões do lançamento, a autoridade lançadora afirmou o seguinte em seu Relatório Fiscal:

- todas as rubricas acima apontadas são rendimentos do trabalho, independentemente de sua titulação, pois pagas "pelo trabalho", com nítida natureza salarial e decorrentes do vínculo empregatício, devendo compor a base de cálculo previdenciária, sendo pagas por força de lei ou liberalidade da empresa;

- o disposto no art. 195, I, "a" da CF é abrangente e, portanto, já no seu corpo remete aos termos específicos das normas legais pertinentes à matéria, qual seja, a Lei nº 8.212/91, cujo art. 28, I e III, dispõem que independentemente da forma, a remuneração ou rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho constitui-se em salário de contribuição, quer pelos serviços efetivamente prestados quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços. Isto significa que o salário de contribuição não se limita aos serviços efetivamente prestados, devendo ser entendido de forma mais ampla, no contexto da "disponibilidade" estabelecida entre empregador e empregado;

- sobre a habitualidade, cita o art. 28, § 9º, "e", item 7, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, V, "j", do Decreto nº 3.048/99 e afirma que o fato de um ganho ser eventual, ou não habitual, não o exclui automaticamente do salário de contribuição, eis que somente será excluído se exclusivamente desvinculado do salário por força de lei;

- passou a analisar o grupo de rubricas já citados e que ensejou a fiscalização;

- em relação ao grupo de rubricas identificado como "Remunerações", afirma que abriga as seguintes denominações ou subgrupos: Indenizações, Prêmios, Complementos e Remunerações Especiais

- sobre as <u>indenizações</u>, afirmou que nenhuma das rubricas se enquadra nas exclusões admitidas em lei sob este título, assim como a empresa não apresentou qualquer documento que as enquadrasse nas condições estabelecidas em lei, qual seja, o art. 28, § 9º, "e", itens 1, 2, 3, 4 e 5, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, V, alíneas "a" a "e" do Decreto nº 3.048/99;

- alega que houve uma tentativa da empresa enquadrar estas remunerações, pagas por mero ato de liberalidade patronal ou por acordo coletivo, como se fossem concessões estabelecidas por lei, sem que, na verdade, atendessem a todas as condições legais estabelecidas. Salientamos que nenhum dos documentos apresentados pela empresa (acordos coletivos, convenções de trabalho e política de benefícios) se enquadram na categoria de planos de incentivo à demissão.

- acrescenta que mesmo a remuneração paga pela empresa a título de indenização por tempo de serviço não se sustenta como não integrante do salário de contribuição, uma vez que a empresa não apresentou qualquer documento que comprovasse que as importâncias pagas destinaram-se a empregados não optantes pelo FGTS, ou seja, inclusos no antigo regime de estabilidade. A relação dos trabalhadores que receberam esta indenização está detalhada no ANEXO B do relatório fiscal (fls. 359/360);

- Portanto, considerou as rubricas denominadas "indenizações" como base de cálculo da contribuição social;

- sobre os prêmio e remunerações especiais, afirmou que estes não são pagos como ganhos eventuais, mas como incentivo ao trabalho e pelo trabalho. Reforçou o exposto no art. 28, § 9º, "e", item 7, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, V, "j" do Decreto nº 3.048/99, no sentido de que apenas não integram o salário de contribuição os ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei. Assim, prêmios e remunerações especiais não são pagos como ganhos eventuais e sim como incentivo ao trabalho e pelo trabalho.

- afirma novamente que houve uma tentativa de enquadrar estas remunerações, pagas por mero ato de liberalidade patronal ou por acordo coletivo, como se fossem concessões estabelecidas por lei, sem que, na verdade, atendessem a todas as condições legais estabelecidas.

- argumenta que a importância é paga contra prestação do serviço, o que contempla o conceito de salário nos termos da Lei nº 8.212/91 e art. 457 da CLT. Segundo a autoridade fiscal, o ajuste capaz de gerar o direito do trabalhador à premiação e a consequente obrigação da empresa em concedê-lo, resulta da prática do empregador que, concedendo-o estabelece a presunção de que contraiu a obrigação de conferi-lo, se presentes as condições que costumam subordinar o seu pagamento. Assim, a prática de a empresa empregadora utilizar-se desses prêmios para saldar a prestação dos serviços e a expectativa criada aos trabalhadores pela premiação, conferem-lhes propriedades retributivas e, consequentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho.

- sobre os complementos de salário (aposentado), a fiscalização entendeu que a empresa considerou os complementos salariais como uma das hipóteses de exclusão usando o princípio da analogia. No entanto, de acordo com art. 28, § 9º, "n", da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, XIII, do Decreto nº 3.048/99, apenas os valores de complementação do auxílio-doença não integram o salário de contribuição, o que não permite analogia, por estabelecer exclusividade na não incidência de rubricas para ao salário de contribuição;

- No que diz respeito ao grupo de rubricas identificado como "Bônus", afirmou novamente o exposto no art. 28, § 9º, "e", item 7, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 214, § 9º, V, "j" do Decreto nº 3.048/99, no sentido de que apenas não integram o salário de contribuição os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. Assim, entendeu que integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os bônus vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, assim como valores pagos a título de bônus de forma espontânea e em caráter transitório. Também não há que se falar em verba indenizatória, haja vista que não tem o objetivo de compensar ou reparar dano, já que pagos "pelo trabalho";

- sobre o grupo de "aviso prévio", afirma não haver dúvidas sobre a natureza salaria de tal rubrica, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91;

- com a revogação da alínea "f", do inciso V, § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99, o aviso prévio indenizado passou a ser base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- esclarece que a Receita Federal do Brasil somente estará vinculada a decisões judiciais a partir da ciência de Nota Explicativa da PGFN, emitida conforme previsto no § 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB N° 1/2014, a qual delimitará as situações a serem abrangidas por decisões e modulações de efeitos, se houver.

- sobre o grupo de "Férias", afirmou que, de acordo com art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição exclusivamente as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional, além do valor correspondente à dobra da remuneração de que trata o art. 137 da CLT;

- no entanto, apesar de intimada para apresentar documentos que dessem suporte à verificação de que estas rubricas se trataram de férias indenizadas, a empresa tão somente alegou que estes eventos não são rendimentos do trabalho, uma vez que não contra prestam a atividade que impôs ao trabalhador o segurado obrigatório do RGPS e que tais pagamentos foram eventuais, sem acostar quaisquer documentos ou explicações adicionais a respeito das referidas rubricas;

DA ALIQUOTA RAT E APLICAÇÃO DO FAP

- informa a autoridade fiscal que, por meio das GFIP(s) entregues pela empresa, antes do início da ação fiscal, e através da consulta interna ao respectivo cadastro da Receita Federal do Brasil, verificou-se que o CNAE FISCAL preponderante da empresa é o 32.50-7-05 - Fabricação de materiais para medicina e odontologia. O Decreto 6.957/2009, em seu Anexo V, determina que para o CNAE 32.50-7-05 a alíquota de contribuição para o RAT é 3%. O FAP aplicável à empresa é 1,2429. Entretanto verificou-se que a empresa não utilizou uniformemente para todas as GFIP(s) dos estabelecimentos o mesmo CNAE, a mesma alíquota de RAT e o mesmo FAP.

- Assevera que a empresa confirmou que o CNAE preponderante em 2010 era o "3250705", juntando a consulta do FAP ao site da previdência com o valor de 1,2429 No entanto, não apresentou justificativas quanto à fundamentação para a utilização de índices diferenciados de RAT.

- Considerando-se o RAT de 3% e o FAT de 1,2429 aplicáveis para a empresa fiscalizada, a fiscalização recalculou o "Valor RAT", por período de competência, dos estabelecimentos em que foram informados alíquota RAT e/ou FAP diferentes dos adequados, conforme quadro de fls. 347/348.

- Assim, elaborou o quadro constante no item 7.10 do relatório (fls. 348/349) para demonstrar a diferença entre o valor RAT calculado pela fiscalização e o valor RAT originalmente informado em GFIP, o que corresponde ao valor que a empresa deixou de recolher.

Em 05/02/2015, a RECORRENTE apresentou a Impugnação de fls. 457/508, oportunidade em que alegou os seguintes argumentos, assim resumidos no acórdão recorrido:

> *"Preliminarmente:*
>
> *- a impugnação é tempestiva;*
>
> *AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DE FATOS IMPONÍVEIS*
>
> *- não houve indicação específica dos fatos que justificaram a autuação, prejudicando o contraditório e ferindo o art. 142, do CTN;*
>
> *- o auto carece de fundamentação clara e precisa, sendo genérico, privando o contraditório por desconhecer o que deve ser provado;*
>
> *- o relatório não descreveu a motivação, periodicidade, requisitos para pagamentos e demais requisitos ontológicos das indenizações e ganhos eventuais, limitando-se a transcrição abstrata da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 3.048/99;*
>
> *- complementa que:*
>
> *A auditoria negligenciou, outrossim, o nome dos empregados e contribuintes individuais que receberam as verbas oneradas pelo lançamento fiscal, deixando de especificar, v.g., i) a natureza do valor; ii) a origem do dever; iii) a periodicidade do pagamento; iv) a expectativa de reiteração, elementos sobremaneira importantes à aferição da imputação e dos deveres instrumentais correlatos.*
>
> *- houve nulidade material, porquanto prejuízo substancial ao ato administrativo;*
>
> *- subsidiariamente, caso não acatada tese de vício material, que seja de vício formal;*
>
> *MÉRITO*
>
> *NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE IMPORTÂNCIAS NÃO DESTINADAS À CONTRAPRESTAÇÃO DO TRABALHO*
>
> *- complementa que:*
>
> *O artigo 22 da Lei n. 8.212/91, não obstante os vícios sintáticos, descreve a hipótese de incidência das contribuições lançadas através do ato impugnado. O enunciado, na sua acepção lógica, apresenta-se por meio de "verbo transitivo" + "predicado". O verbo que integra a hipótese é: pagar, creditar ou dever. O complemento da oração é: "remuneração a segurado obrigatório do RGPS". Portanto, tem-se como hipótese de incidência da contribuição previdenciária o ato de: "pagar ou creditar remuneração":*

A não-incidência pode ser observada através de três enfoques: i) ausência da ação (pagar, creditar ou dever) como, v.g., doar; ii) ausência de tipicidade do valor pago ou creditado, como, v.g., valores cedidos ou doados; iii) ausência de situação jurídica dos protagonistas, v.g., empresa X não-segurado. O enfoque ii) está presente no presente caso.

- a expressão "remuneração", contida no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 deve ser apreendida em seu sentido técnico, ou seja, aquele contido pela CLT, em seus artigos 457 e 458;

- os eventos combatidos não integram a remuneração nem retribuem o trabalho prestado;

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE GANHOS EVENTUAIS E ABONOS DESVINCULADOS DO SALÁRIO

A maioria das hipóteses enunciadas pelo § 9° do artigo 28 da Lei n. 8.212/91 não servem, no entanto, às contribuições previdenciárias das empresas, porque descrevem situações adequadas a não-incidência. São redundâncias legais, que descrevem situações jurídicas que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias das empresas, porque não se classificam como remunerações do trabalho prestado.

- o artigo 28, § 9º, "e)", item 7, da Lei nº 8.212/91 prescreve desoneração para ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário;

- complementa:

O item 07 não especifica o ganho, tratando-o na sua generalidade. A interpretação dessa norma, contudo, conduz à redução do signo "ganho" à remuneração. Essa tese se justifica na teoria da isenção. Como a isenção pressupõe a incidência, e esta decorre do ato de pagar ou creditar remuneração, não há alternativa senão caracterizar o signo "ganho" como remuneração.

Compreender de forma diversa é o mesmo que equiparar os institutos da isenção e da não-incidência; algo inadmissível dentro da ciência do direito.

Logo, a eventualidade no deferimento de remuneração, por si, exclui pragmaticamente o valor eventualmente pago da base de cálculo do tributo, sem embargo desse valor se caracterizar juridicamente como remuneração.

- a habitualidade pode ser caracterizada com a expectativa de acontecimento; para além disso, há de existir a periodicidade, reiteração cíclica do acontecimento;

- abonos desvinculados do salário seriam meras antecipações de dinheiro sem viés remuneratório;

DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO E AVISO PRÉVIO ADICIONAL PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA

Conforme se infere da leitura do Relatório Fiscal, entendeu o Auditor Fiscal serem devidas contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, devidos ou creditados pela Impugnante a título do acréscimo ao aviso prévio indenizado, por força dos enunciados nas cláusulas 273, item "D", e 56, item "D", da Convenção Coletiva de Trabalho ("CCT")2010/2012 do Sindicato dos Trabalhadores da Indústria Química Farmacêutica de São José dos Campos e Região (doc. 04), que dispõem:

Cláusula 26

D) Na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, e nos casos de aposentadoria quando não contemplados pela cláusula denominada Empregados em Vias de Aposentadoria, letra "c" desta Convenção, de empregados a partir de 40 (quarenta) anos de idade e, concomitantemente, no mínimo 5 (cinco) anos de trabalho na mesma empresa, será paga por esta, a tais empregados, indenização especial de valor correspondente a 30 (trinta) dias de salário nominal do empregado, vigente à época da rescisão, preservando-se o aviso prévio legal, ressalvadas as condições mais favoráveis eventualmente existentes. (Grifou-se).

Cláusula 56

D) O empregado que retornar do período de férias e for dispensado sem justa causa, antes de decorridos 15 dias, fará jus a uma indenização especial no valor equivalente a 01 (um) salário nominal. (Grifou-se).

59.No mesmo sentido, a Cláusula 23 da CCT 2010/2011 do Sindicato do Comércio Atacadista de Drogas, Medicamentos, Correlatos, Perfumarias, Cosméticos e Artigos de Toucador no Estado de São Paulo (doc. 05), também aplicável à Impugnante, prevê o pagamento de indenização, que poderá ocorrer uma única vez, ao empregado demitido em vias de se aposentar:

23. GARANTIA DE EMPREGO DO FUTURO APOSENTADO: Fica assegurado aos empregados em geral, sejam homens ou mulheres, em vias de aposentadoria, nos prazos mínimos legais, de conformidade com o previsto nos termos do artigo 188 do Decreto n. 3.048/99, garantia de emprego, como segue:

Parágrafo 2º - A concessão prevista nesta cláusula ocorrerá uma única vez, podendo a obrigação ser substituída por uma indenização correspondente aos salários do período não cumprido ou não implementado da garantia, não se aplicando nas hipóteses de encerramento das atividades da empresa e dispensa por justa causa ou pedido de demissão. (Grifou-se).

O pagamento adicional do aviso prévio indenizado, conforme previsto em Convenção Coletiva, não descaracteriza, em absoluto, a natureza indenizatória e eventual do pagamento, realizado em razão da dispensa imotivada e necessariamente apenas uma única vez no curso do contrato de trabalho.

- aviso prévio é, reconhecidamente, indenizatório pela doutrina e não pode sem entendida como remuneração;

- o assunto foi debatido nos tribunais, até que o STJ enfrentou o Resp nº 1.230.957/RS, na forma de recurso repetitivo, entendendo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado;

- O CARF, por meio do artigo 62-A de seu Regimento Interno, entende que as decisões definitivas de mérito, do STF ou do STJ, nas sistemáticas de repercussão geral ou recurso repetitivo devem ser por observadas por seus conselheiros;

DA COMPLEMENTAÇÃO AO AUXÍLIO-DOENÇA EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS

- a complementação do auxílio-doença é extensível a todos os empregados, conforme cláusula 17ª da CCT, o que faz com que não integre o salário de contribuição por força do art. 214, § 9º, XIII do Decreto nº 3.048/99;

DO BÔNUS DE INCENTIVO

- bônus de retenção aos empregados e bônus de contratação aos candidatos a empregados são deferidos em circunstâncias excepcionais, conforme política interna global da empresa, doc. 06;

- conforme tal documento:

Bônus de retenção

Os bônus de retenção de empregados em operações descontinuadas são suplementares aos valores do plano de desligamento e reservados apenas para conservar o pessoal essencial durante o período de transição, onde o compromisso é permanecer com a operação até o fim do período.

Bônus de contratação

Os bônus de contratação podem ser dados em circunstâncias especiais, tais como:

Quando houver remuneração retida;

Para posições difíceis de serem preenchidas;

Para atrair um conjunto de habilidades únicas;

Quando a oferta do salário não puder ser mais alta devido à equidade interna ou nível de pagamento referente aos dados do mercado;

Quando os candidatos tiverem várias ofertas concorrentes; e em situações críticas.

- ambos os bônus não objetivam retribuição ao trabalho mas indenização por perda laboral relativa, não estando vinculados a nenhuma meta de produtividade;

- o CARF, em hipótese assemelhada, afastou a natureza de remuneração sobre "bônus de contratação";

- a eventualidade é patente, nenhum empregado recebeu bônus de incentivo mais de uma vez, havendo subsunção clara ao art. 28, § 9º, "e)", item 7, da Lei nº 8.212/91;

DA INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO

A Impugnante mantém política interna global (DS-POL-229) - doc. 07 - destinada ao pagamento de benefícios não obrigatórios de desligamento, pagos a critério da família de empresas Johnson & Johnson no Brasil para funcionários qualificados em casos de reestruturação da equipe de trabalho da empresa e/ou aposentadoria compulsória, não se aplicando aos casos de pedido de demissão ou demissão por justa causa.

81.A diretriz da política define que um funcionário qualificado, cujo contrato estiver sendo rescindido, pode receber, a critério da empresa, um bônus não obrigatório baseado na sua idade ou tempo de serviço, observados os seguintes critérios de elegibilidade:

- > Se ocupar um cargo na banda 30 ou superior pelo menos três anos completos, e se:

- > Não violar as políticas de conduta profissional (conduta de negócios) e código de conduta de compras; e

- > Seu supervisor direto uma recomendação justificando a razão, com a aprovação formal do diretor de Recursos Humanos e do diretor da unidade envolvida (banda 40 ou superior); ou

- > Uma reestruturação organizacional, não importando se o funcionário for pago em base mensal ou por hora, contanto que a política de redução da equipe de trabalho da empresa seja consultada.

- o benefício não é obrigatório, nem remuneratório, deferido por liberalidade da rescisão do contrato de trabalho e não é verba rescisória devida por força de lei;

- a eventualidade é patente, é pago em uma única oportunidade, havendo subsunção clara ao art. 28, § 9º, "e)", item 7, da Lei nº 8.212/91;

DA INDENIZAÇÃO COMPLEMENTAR

A Impugnante mantém política interna global (DS-POL-116) - doc. 08 – que define os critérios para substituição e venda de

veículos da frota no Brasil, a qual impõe essa medida quando: i) completarem 4 anos da data de compra (NF) ou 120.000,00 Km; ii) ocorrerem danos de monta; iii) por parecer negativo de adm. frota (com aprovação do respectivo Diretor), mesmo que não tenha sido ultrapassado o período de uso.

Em hipóteses excepcionalíssimas, a Impugnante indeniza o empregado, no momento da rescisão, com valor equivalente ao veículo por ele adquirido e que seria utilizado como ferramenta de trabalho (utilidade). Esse pagamento, de cunho indenizatório e necessariamente realizado em única oportunidade no curso do contrato de trabalho, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha.

- também se trata de verba eventual;

DOS PRÊMIOS DE RECONHECIMENTO (PADRÃO DE LIDERANÇA) E PRÊMIO PARA O CLUBE DOS 25 ANOS

A Impugnante instituiu política interna global (DS-POL-219) - doc. 09 - objetivando definir as diretrizes para pagamento do prêmio de reconhecimento, que se destina aos funcionários reconhecidos por superarem as expectativas e as responsabilidades das suas atividades regulares e por exibirem atitudes e comportamentos que os tornam excepcionais de alguma forma, observados, dentre outros critérios, a criatividade, a inovação, o compromisso, a capacidade e a satisfação do cliente.

A Impugnante mantém, outrossim, política interna global (DS-POL-176) - doc. 10 - destinada aos funcionários que completem 25 anos de trabalho nas empresas Johnson & Johnson no Brasil, contemplando os ativos e inativos.

O prêmio do Clube dos 25 anos é concedido ao funcionário em forma de crédito em folha de pagamento no mês subseqüente ao mês de aniversário na Cia.

- tais prêmios não se destinam à majoração de produção, mas à elevação da estima laboral;

Essas ações visam recompensar, por mera liberalidade, o empregado que cumprisse condições previamente estabelecidas. O direito à aquisição da recompensa se vincula a: i) exibir atitudes e comportamentos que torna o empregado excepcional de alguma forma, baseado em critérios como criatividade, compromisso, capacidade e satisfação do cliente; ou ii) completar 25 anos de atividade junto à empresa.

- esses prêmios são pagos apenas aos trabalhadores que implementem tais condições e não para todos os colaboradores, para "motivar os colaboradores elevando o astral nas equipes de trabalho";

- também se trata de verbas eventuais, pois raros receberam repetidamente os prêmios;

- os reincidentes não foram contemplados de forma periódica e uniforme, não havendo constância no tempo de pagamentos nem de seu valor, conforme fichas financeiras anexadas;

- a jurisprudência dos tribunais superiores é consolidada no sentidos de que prêmios não integram o salário de contribuição, operando-se regra de isenção por ausência de habitualidade; o mesmo se deu, analogamente, para FGTS sobre tais verbas;

DO INCENTIVO DE LONGO PRAZO

A Impugnante mantém política interna global (DS-POL-237) - doc. 11 - descrevendo os programas de remuneração de incentivo de longo prazo para os funcionários das empresas Johnson & Johnson, os objetivos de negócios desses programas, as responsabilidades pela determinação da elegibilidade e aprovação dos prêmios de incentivo longo prazo para os funcionários e as aprovações necessárias para quaisquer sub-planos específicos do país.

Os incentivos de longo incluem: i) opções de ações; ii) unidades de ações restritas (RSUs); iii) certificados de remuneração extra (CECs); iv) acordos de remuneração adicional (AARs); e v) certificados de remuneração de longo prazo (CLCs). As características desses incentivos, independentemente da modalidade, são discricionários, pagos por mera liberalidade da Cia. e desvinculados da remuneração dos empregados.

Esses incentivos, à semelhança dos planos de stock options, não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, sobretudo porque a opção de compra é realizada a preço de mercado a título oneroso, não havendo gratuidade ou acréscimo patrimonial, no momento da opção, que atribuía natureza remuneratória ao ganho.

- O TST e os TRTs entendem que planos de stock options não têm natureza salarial;

- também se trata de verba eventual, nenhum agraciado recebeu a bonificação mais uma vez no período fiscalizado, conforme fichas financeiras anexadas;

DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

- o terço de férias não é salário, mas indenização para período de descanso;

- STF e STJ entendem que não incide contribuição previdenciária sobre tal verba;

DAS FÉRIAS INDENIZADAS

- diferentemente do afirmado pela auditoria, houve recolhimento regular e tempestivo das contribuições previdenciárias sobre férias usufruídas;

- aduz que:

A Fiscalização, apreendendo-se unicamente ao nome atribuído às rubricas, entendeu que os eventos de férias proporcionais (1520), 1/3 de férias proporcionais (1550), média férias proporcionais (1580), férias mês I (2010), férias 1/3 mês seg (2130), média férias proporcionais I (600), férias proporcionais I (630), e dif. med. Férias proporc. 1/3 (6857), se referiam às férias usufruídas, enquanto se está a tratar, em verdade, das férias indenizatórias e respectivo adicional constitucional.

Essa conclusão pode ser inferida facilmente a partir dos valores glosados, que são substancialmente inferiores àqueles pagos, devidos ou creditados pela Impugnante a título de férias gozadas.

À comprovação de que os eventos de férias autuadas foram utilizados para o pagamento das férias indenizadas pagas na rescisão, bastaria o Auditor Fiscal ter analisado os resumos de folha de pagamentos disponibilizados pela Impugnante no curso da fiscalização, os quais demonstram, de forma irrefutável, que os valores pagos, devidos ou creditados a título de férias usufruídas são outros, com montantes muito superiores aqueles glosados.

- o art. 28, § 9º, "d)", da Lei nº 8.212/91 determina que não incide contribuição previdenciária sobre férias indenizadas e respectivo adicional, inclusive dobra das remuneração de férias (art. 137, CLT), ratificado o entendimento pela Solução de Consulta nº 62, de 29.05.2012;

DO SAT INDIVIDUALIZADO POR ESTABELECIMENTO

- a Súmula nº 351, do STJ, estabelece que o SAT deve ser por estabelecimento da empresa, desde que com CNPJ próprio;

- no mesmo sentido, a PGFN editou o Parecer PGFN/CRJ/nº 2120/2011, acompanhando jurisprudência do STJ;

- houve alteração na IN RFB nº 971/09, art. 72, § 1º, I, para adequação ao entendimento supra;

- a IN RFB nº 1.453/14 determina que deve-se incluir os segurados empregados que prestam serviços em atividade-meio na apuração de grau de risco;

- complementa:

Não obstante a Impugnante ter declarado no campo CNAE preponderante da GFIP o código 32.50-7-05 - Fabricação de materiais para medicina e odontologia, essa atividade econômica não condiz com a atividade preponderante dos estabelecimentos autuados, cujo grau de risco é médio, justificando alíquota de 2%.

A Impugnante apresentará nos autos, oportunamente, a apuração detalhada das atividades econômicas preponderantes, por estabelecimento, de forma a comprovar que a alíquota SAT de 2%, informada no exercício de 2010, estava correta, enquanto

o CNAE indicado como preponderante estava equivocado, porque restou identificado a partir da atividade econômica fim (core bussiness).

O Auditor Fiscal, desprovido de qualquer método na definição da alíquota SAT dos estabelecimentos autuados, vinculou o CNAE Fiscal declarado em GFIP, ao CNAE preponderante, sem ter apurado, contudo, a atividade que ocupava em cada estabelecimento autuado, no exercício fiscal de 2010, o maior número de empregados.

DA NÃO APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- há julgado no CARF entendendo a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício, já que o § 3º, art. 61, da Lei nº 9.430/96 restringe juros de mora sobre valor do principal lançado;

- argumenta ainda:

a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" não contempla a multa de ofício, pois se assim não fosse, não haveria necessidade alguma para a existência do parágrafo único, do artigo 43, da Lei n. 9.430/96.

- a análise conjunta dos artigos 161, 139 e 113, todos do CTN, conduzem à interpretação de que não há juros de mora sobre multa de ofício;

caso a multa de ofício estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis". Logo, conclusão outra não há senão a de que o Código Tributário Nacional não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício."

Referida impugnação foi julgada improcedente pela DRJ de origem, conforme acórdão de fls. 837/870, cuja ementa transcrevo abaixo:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. As contribuições incluídas neste lançamento são aquelas destinadas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE), cuja responsabilidade pela arrecadação e fiscalização é da Receita Federal do Brasil, conforme preconiza os arts. 2º e 3o da Lei 11.457/2007.

REMUNERAÇÃO. CONTRAPRESTAÇÃO. NATUREZA SALARIAL. HABITUALIDADE. DESNECESSIDADE. INCIDÊNCIA.

As verbas pagas a título de remuneração do trabalhador decorrente da contraprestação pelo serviço têm natureza salarial e integram a base de cálculo da contribuição, independentemente da habitualidade, que apenas reforça a expectativa do trabalhador de receber um plus na remuneração, seja mensal, semestral ou anual.

PLANO DE INCENTIVO DE LONGO PRAZO. "STOCK OPTIONS". REMUNERAÇÃO-UTILIDADE.

Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica aos segurados a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações, os ganhos configuram remuneração-utilidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE

Conforme disposição constante no Código Tributário Nacional a penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Intimado em 02/12/2015 (fl. 892), a RECORRENTE apresentou o Recurso Voluntário de fls. 895/976 em 23/12/2015. Tendo em vista a ausência da 2ª folha do seu recurso, a RECORRENTE foi intimada a regularizar o feito, oportunidade em que apresentou o Recurso completo às fls. 1.191/1.273. Na oportunidade, reiterou o alegado em sua Impugnação e acrescentou o resultado de alguns julgados sobre as matérias de defesa.

No que diz respeito ao lançamento decorrente do ajuste da alíquota SAT, rebateu a argumentação do acórdão recorrido de que a IN RFB nº 1.453/14 não se aplica ao presente caso por ser posterior aos fatos geradores. Na oportunidade, alegou que a "regra administrativa (infra-legal), por sua natureza, não tem o condão de incutir normas jurídicas novas no ordenamento jurídico". Neste sentido, a regra trazida pela IN RFB nº 1.453/14 apenas suprimiu o vício de legalidade contido na IN RFB nº 971/09 (apuração da atividade econômica preponderante para as empresas com mais de um estabelecimento).

Ainda assim, afirmou que o fiscal deixou de realizar a apuração da atividade preponderante de cada estabelecimento, preferindo associar o CNAE Fiscal (maior receita, auferida ou esperada) ao CNAE preponderante (maior número de empregados).

Anexou aos autos planilhas de apuração das atividades econômicas preponderantes, de forma a comprovar que as alíquotas SAT informadas em GFIP estariam corretas, enquanto o CNAE indicados como preponderantes estavam equivocados, porque restou identificado a partir da atividade econômica fim (fls. 1.103/1.110). Também anexou aos autos os comprovantes de declaração das contribuições a recolher do período fiscalizado referente a cada estabelecimento (fls. 1.111/1.184).

Quanto ao conceito de atividade preponderante, afirma que este é diametralmente oposto ao conceito de atividade econômica principal; enquanto a primeira consiste na atividade que ocupa, no estabelecimento, o maior número de empregados e trabalhadores avulsos, a segunda é considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo, aquela de maior receita auferida ou esperada.

Neste sentido, compete ao contribuinte realizar mensalmente o enquadramento nos correspondentes graus de risco, nos termos do art. 72, §1º, da IN RFB 971/09. Caso seja verificado erro no enquadramento do SAT, a RFB deve realizar a apuração da atividade econômica preponderante, utilizando-se da mesma metodologia prevista na IN RFB 971/09 (prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos).

Ademais, defende não prevalecer o lançamento do diferencial do SAT nas competências 07/2010 e 12/2010 para o estabelecimento de CNPJ 54.516.661/0002-84 pois, conforme documentação colacionada ao seu recurso, houve efetivamente o recolhimento pela alíquota SAT de 3,0% e FAP de 1,24, totalizando 3,72%.

A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário às fls. 1.374/1.412.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Em preliminar, a RECORRENTE requer a nulidade do lançamento, por entender que não houve indicação específica dos fatos que justificaram a autuação, e ante a ausência de fundamentação clara e precisa da acusação, prejudicando o contraditório e ferindo o art. 142, do CTN.

Contudo, entendo que não deve prosperar tal alegação de nulidade, na medida em que não foram apontados vícios relacionados ao ato de constituição do crédito tributário especificados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nem qualquer afronta ao art. 142 do CTN, quais sejam:

> Decreto nº 70.235/72:
>
> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> CTN:
>
> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Da leitura do Relatório da NFLD verifica-se de forma clara que a autoridade fiscal, munida da documentação da RECORRENTE (contas contábeis específicas, folhas de pagamento, DIPJ, GFIPs, DIRFs Acordos Coletivos, Políticas dos Benefícios concedidos ao trabalhador, dentre outros) e de dados provenientes do MANAD (Folha de Pagamento Digital), constatou a não inclusão de diversas rubricas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, intimou o contribuinte a justificar a não tributação das rubricas apontadas, as quais incluíam indenizações, complementos de remuneração, prêmios, férias, aviso prévio, etc., todas discriminadas por período e por estabelecimento às fls. 353/358 (anexo A do Relatório Fiscal).

Neste sentido, por entender que não foram justificados os questionamentos apontados pela fiscalização, lavrou o presente auto de infração

A autoridade fiscal demonstra que a RECORRENTE remunerou os segurados da Previdência Social sem que o total dessas remunerações fosse considerado como base de cálculo previdenciária, nem entendeu haver justificativa para a não tributação das rubricas. Portanto, o presente lançamento é uma consequência lógica da constatação dos fatos, pois é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento para exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado.

Conforme acima exposto, o lançamento não se encontra eivado de vícios. Tanto que a RECORRENTE, em sua defesa, rebateu os fatos descritos pela autoridade lançadora, demonstrando entender perfeitamente as acusações que lhes foram imputadas.

Portanto, não merecem prosperar esses argumentos da RECORRENTE

MÉRITO

I. Contribuições sobre remunerações pagas a empregados

A RECORRENTE se insurge sobre o lançamento de contribuições previdenciárias sobre as rubricas detalhadas no Relatório Fiscal, ao argumento de que tais valores não foram destinados à contraprestação do trabalho.

A questão envolvendo a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos em retribuição ao trabalho passa pelo estudo do que vem a compor a remuneração do trabalhador. Assim, para cálculo das contribuições destinadas ao custeio do Regime Geral da Previdência Social – RGPS é importante verificar as verbas que compõem o salário de contribuição.

A RECORRENTE defende a não inclusão, na base de cálculo das contribuições, das rubricas discriminadas pela autoridade fiscal, ao argumento de que as mesmas não se enquadram no conceito de remuneração e/ou não possuem a finalidade de retribuir o trabalho prestado. Consequentemente, estariam fora do campo de incidência do tributo.

No que diz respeito ao salário de contribuição, Frederico Amado leciona que esse é "*parcela normalmente composta por verbas remuneratórias do trabalho, podendo também ser excepcionalmente formada por verbas teoricamente indenizatórias, apenas nos casos expressos previstos pela norma previdenciária, em que o legislador entendeu se tratar de remuneração disfarçada*" (Direito Previdenciário, 3ª ed., p. 167).

Ainda segundo o mesmo autor, a contribuição patronal é, em regra, incidente sobre 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, na forma da previsão do art. 195, I, "a", da Constituição, incluindo-se na base de cálculo dessas contribuições as parcelas remuneratórias do trabalho, excluindo-se as de cunho indenizatório, a exemplo daquelas listadas no art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91.

Sobre a contribuição a cargo da empresa, o art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 disciplina que deve ser calculada sobre o total das remunerações pagas devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador:

> *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.

Ou seja, inclui-se na definição da remuneração outras verbas destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, pagas pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.

Sendo assim, no presente caso, entendo ser necessário observar, uma a uma, as rubricas destacadas pela autoridade fiscal para constatar se as mesmas devem ou não compor a base de cálculo das contribuições patronais devidas pela RECORRENTE.

I.a. Verbas contidas no levantamento "Remunerações (RE)"

Nos termos do Relatório Fiscal, o grupo intitulado "Remunerações" abriga os seguintes subgrupos: Indenizações, Complementos, Prêmio e Remunerações Especiais.

i) Indenizações:

A autoridade fiscal levantou que os valores pagos a tal título são os seguintes:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1010	INDENIZACAO ADICIONAL II	11.166,29
1430	INDENIZ AC COL CLAUS 27D	135.260,67
1445	INDENIZACAO DISPENSA - CLAUS 26 / 40	209.182,64
1480	INDENIZ AC.COL ESTAB -CLAUS 16D/14F	3.035,47
1650	INDENIZ.ACORDO COLETIVO 45 ANOS VENDAS	12.916,80
1660	IND AC COLETIVO 40 ANOS - CLAUS 18D (*)	286.995,01
1850	INDENIZACAO TEMPO SERVICO	4.939.815,54
1860	INDENIZACAO ADICIONAL	2.546,56
1880	INDENIZACAO COMPLEMENTAR	22.897,59
1890	INDENIZ A COL ESTAB AUX DOENCA-CLAUS 44H	249,45

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora afirma que nenhuma dessas verbas, pagas por ato de liberalidade patronal ou por acordo coletivo, se enquadra nas exclusões admitidas em lei.

Afirmou também que a remuneração paga a título de **indenização por tempo de serviço (rubrica 1850)** "*não se sustenta como não integrante do salário de contribuição, uma vez que a empresa não apresentou qualquer documento que comprovasse que as importâncias pagas destinaram-se a empregados não optante pelo FGTS, ou seja, inclusos no antigo regime de estabilidade*". A relação dos trabalhadores que receberam referida indenização consta no Anexo B do Relatório (fls. 359/360).

Ainda no que diz respeito à rubrica denominada "indenização por tempo de serviço" (rubrica 1850), a RECORRENTE alega que possui política interna global (DS-POL-229 – fls. 984/991) destinada ao pagamento de benefícios não obrigatórios de desligamento, para empregados qualificados, em caso de reestruturação da equipe de trabalho e/ou aposentadoria compulsória. Neste caso, alegou que tal verba estaria fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias (não incidência), além de ser ganho eventual.

Da análise do mencionado documento acerca da política interna da RECORRENTE (DS-POL-229 – fls. 984/991), é possível constatar que a verba paga pela RECORRENTE em razão do desligamento de funcionário corresponde a um bônus não

obrigatório, em que são exigidos alguns requisitos para tornar o funcionário elegível, conforme trechos do documento, abaixo colacionados:

> **Resumo da política**
>
> Este documento descreve pagamentos de benefícios não obrigatórios de desligamento pagos a critério da família de empresas Johnson & Johnson no Brasil para funcionários qualificados em casos de reestruturação da equipe de trabalho da empresa e/ou aposentadoria compulsória. Esta política não se aplica aos casos de pedido de demissão ou demissão por justa causa.
>
> Se o funcionário que estiver sendo desligado pertencer ao Clube dos 25 Anos, deverá consultar a política atual para desligamento de funcionário membro do Clube dos 25 Anos da empresa.
>
> **Diretrizes da política**
>
> Além de quaisquer somas obrigatórias recebidas, um funcionário qualificado cujo contrato estiver sendo rescindido pode receber, a critério da empresa, um bônus não obrigatório baseado na sua idade ou tempo de serviço.
>
> **Qualificação**
>
> A critério da empresa, um funcionário é elegível ao recebimento de somas não obrigatórias após a rescisão do contrato de trabalho nos seguintes casos:
> □ se ocupar um cargo na banda 30 ou superior por pelo menos três anos completos, e se:
> □ não violar as políticas de conduta profissional (conduta de negócios) e código de conduta de compras; e
> □ seu supervisor direto fizer uma recomendação justificando a razão, com a aprovação formal do diretor de Recursos Humanos e do diretor da unidade envolvida (Banda 40 ou superior); ou
> □ uma reestruturação organizacional, não importando se o funcionário for pago em base mensal ou por hora, contanto que a política de redução da equipe de trabalho da empresa seja consultada.
>
> Não há exceções para os critérios de elegibilidade.

De acordo com a referida política, o prêmio intitulado "indenização por tempo de serviço" (rubrica 1850) não é um pagamento obrigatório da empresa quando do desligamento do funcionário. Conforme trecho acima, o funcionário que estiver se desligando "*pode receber, a critério da empresa, um bônus não obrigatório baseado na sua idade ou tempo de serviço*".

Ou seja, no meu entendimento, mesmo que o funcionário se qualifique como elegível ao recebimento de tal verba, seu pagamento pode ou não acontecer, a depender da aprovação dos altos cargos de direção.

Além disso, importante destacar que somente são elegíveis para o recebimento de tal verba o funcionário desligado da empresa em decorrência da política de reestruturação provocada pela própria empresa ou aqueles desligados por aposentadoria compulsória. Não fazem jus ao recebimento de tal prêmio os funcionários que pedirem demissão ou aqueles demitidos por justa causa.

Neste sentido, não há a previsibilidade para o pagamento da mencionada verba. Sendo assim, entendo que um pagamento desta natureza deve ser compreendido como eventual, justamente por haver apenas uma expectativa de recebimento (e não uma certeza) daqueles funcionários elegíveis.

Por ser eventual e não obrigatório, a verba se enquadra na isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91:

> *Art. 28 (...)*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> *e) as importâncias:*
>
> *7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

O CARF possui alguns julgados no sentido de que as verbas similares não atraem a incidência da contribuição previdenciária, seja por possuírem natureza indenizatória, seja em razão da eventualidade do seu pagamento:

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004*
>
> *(...)*
>
> *PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - PRÊMIO APOSENTADORIA - GANHO EVENTUAL - NÃO INCIDÊNCIA*
>
> *O prêmio concedido a todos os funcionários que se aposentem, na hipótese do caso concreto, com no mínimo dez anos como funcionários da empresa, amolda-se à característica de ganho eventual de caráter claramente indenizatório, desvinculado do salário, sendo efetuado uma única vez, atraindo o disposto no art. 28, § 9º, e, 7, primeira parte, da Lei 8.212/1991.*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão nº 2403-002.949; julgado em 12/02/2015)*

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003*
>
> *(...)*
>
> *PRÊMIO - VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*
>
> *Não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa aos segurados que lhe prestam serviços, a título de prêmio e de indenização por tempo de serviço/aposentadoria por possuírem natureza indenizatória*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão nº 2301-003.834; julgado em 20/11/2013)*

Portanto, deve ser afastado o lançamento das contribuições previdenciárias sobre a verba de "indenização por tempo de serviço" (rubrica 1850).

No que diz respeito à **"indenização complementar" (rubrica 1880)**, a RECORRENTE afirma que a mesma também decorre de política interna global (DS-POL-116 – fls. 992/1.004), que consiste na substituição e venda de veículos da frota. Alega que, em hipóteses excepcionalíssimas, indeniza o empregado, no momento da rescisão, com valor equivalente ao veículo por ele adquirido e que seria utilizado como ferramenta de trabalho (utilidade). Assim, afirmou que tal verba não possui natureza remuneratória, além de estar contida na regra de isenção por se tratar de ganho eventual.

Segue abaixo trechos do mencionado documento de política interna global (DS-POL-116):

> **1. Conceito**
>
> Define os critérios para substituição e venda de veículos da frota no Brasil.
>
> **2. Políticas de substituição e venda veículo da frota**
>
> Os veículos da Frota **podem ser substituídos** quando:
> - Completarem 4 anos da data de compra (NF) ou 120.000 Km;
> - Ocorrerem danos de monta; ou
> - Por parecer técnico negativo de Adm. Frota (com aprovação do respectivo Diretor), mesmo que não tenha sido ultrapassado o período de uso.
>
> (...)
>
> Os veículos adquiridos no Brasil e em condições de substituição, de acordo com os critérios definidos acima **podem ser vendidos** para:
> **1a. opção:** os funcionários elegiveis nas Cias J&J lotados no Brasil.
> **2a. opção:** para terceiros, se houver danos de monta (perda total).
> **3a. opção:** via leilão, para os demais funcionários (inclui trainee e estagiários).
> **4a. opção:** para terceiros, se o veículo não tiver sido vendido no leilão.

Da leitura do referido documento, percebe-se que a política nele tratada diz respeito à venda pela RECORRENTE do veículo da frota utilizado por funcionário, seja para ele mesmo (como funcionário-elegível), seja para outros funcionários da empresa, ou até para terceiros.

Não verifico no referido documento qualquer hipótese de indenização paga pela RECORRENTE ao funcionário em decorrência da política interna global contemplada no documento DS-POL-116. Sendo assim, não enxergo motivos para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba intitulada "indenização complementar" (rubrica 1880), devendo ser mantido o lançamento neste ponto.

No que diz respeito às demais verbas intituladas como de cunho indenizatório, entendo que não foi demonstrada eventual não-incidência especificamente para cada uma delas. O papel da fiscalização é verificar se foi devidamente recolhida a contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título pela empresa. Assim, caso a verba não contemplasse de fato uma remuneração, caberia à RECORRENTE comprovar a real natureza da mesma a fim de afastar a incidência da contribuição previdenciária.

Neste sentido, em relação às demais "indenizações", deve ser mantido o lançamento.

ii) Prêmio e Remunerações Especiais:

A autoridade fiscal levantou que os valores pagos a tal título são os seguintes:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
310	PREMIO DE RECONHECIMENTO	308.574,94
311	PREMIACAO CLUBE DOS 25 ANOS	101.000,00
316	PREMIO PADRAO DE LIDERANCA	397.564,91
210	REMUNERACAO ESPECIAL	210,00
870	REMUNERACAO ADICIONAL	591,60

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora afirma que prêmios e remunerações especiais não são pagos como ganhos eventuais e sim como incentivo ao trabalho e pelo trabalho. Neste sentido, entendeu estar ausente o requisito para a isenção prevista no art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91.

Argumentou também que "a pratica *de a empresa empregadora utilizar-se desses prêmios para saldar a prestação dos serviços e a expectativa criada aos trabalhadores pela premiação, conferem-lhes propriedades retributivas e, consequentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho*".

Conforme alega a RECORRENTE, referidos valores foram pagos em decorrência de duas políticas internas globais:

- prêmio de reconhecimento (padrão de liderança), nos termos da DS-POL-219 (fls. 1006/1018);

- prêmio clube dos 25 anos, nos termos da DS-POL-176 (fls. 1020/1031).

De acordo com a DS-POL-219 (fls. 1006/1018), o prêmio por reconhecimento é pago pela RECORRENTE aos funcionários que forem reconhecidos por superarem as expectativas e as responsabilidades de suas atividades regulares, seja com seu comportamento ou mediante a implementação de projetos. Colaciono abaixo as diretrizes do programa de premiação:

Diretrizes da política

Os funcionários podem ser reconhecidos por superarem as expectativas e as responsabilidades das suas atividades regulares e por exibirem atitudes e comportamentos que os tornam excepcionais de alguma forma. Alguns critérios são: criatividade, compromisso, capacidade e satisfação do cliente.

No Brasil, os funcionários também podem ser reconhecidos e recompensados por projetos implementados que superem as expectativas e as responsabilidades das suas atividades regulares, que resultem em mais concentração para a área de Meio Ambiente, Saúde e Segurança, qualidade, ou que tragam resultados financeiros significativos para o negócio.

Alguns critérios são: criatividade e inovação, enfoque no cliente, resultados financeiros, soluções para a área de Meio Ambiente, Saúde e Segurança e metodologia de despesas com consulta.

O reconhecimento é um aspecto essencial para o fortalecimento, o estímulo e a promoção do bom desempenho do funcionário e para garantir um futuro de sucesso para todos os envolvidos.

Os prêmios serão pagos em dinheiro na folha de pagamento e não poderão ser calculados "de forma bruta" para cobrir obrigações tributárias.

Gerentes e/ou colegas do funcionário o recomendam para o prêmio de reconhecimento, que exige dois níveis de aprovação acima do nível do funcionário indicado.

Ainda conforme a mencionada DS-POL-219, foram estabelecidos dois tipos de programas de reconhecimento:

- **Prêmio de Liderança Global** – criado para premiar funcionários por realizações importantes ao exibirem comportamentos de liderança conforme estabelecidos pelo perfil de Liderança Global das empresas Johnson & Johnson. Níveis de impacto:

- **Prêmio Encore** – criado para funcionário e estagiários com o objetivo de reconhecer os comportamentos que têm impacto mensurável e positivo. Níveis:

Da leitura dos trechos acima, é possível constatar que a premiação por reconhecimento paga pela RECORRENTE possui estreita relação com o trabalho, sendo paga como contraprestação pelo bom trabalho desenvolvido pelo funcionário. Ou seja, é verba destinada a retribuir o trabalho e, portanto, não há como afastá-la da tributação pela contribuição previdenciária, nos exatos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91. Também não há no rol taxativo do art. 28, §9º, regra que isente tal verba.

Neste sentido, cito o seguinte julgado do CARF:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição a parcela recebida pelos segurados empregados a título de prêmio, paga pela empresa por mera liberalidade com o propósito de incentivar e recompensar atributos individuais, tais como a produtividade.

(...)

(Acórdão nº 2401-003.983; julgado em 10/12/2015)"

Válido também esclarecer que a mencionada premiação é concedida de forma um tanto quanto subjetiva, pois não são definidos critérios esclarecedores a respeito da elegibilidade para tal prêmio, nem da forma de aferição do montante devido a título da premiação. Ou seja, sem que exista uma regra objetiva, a empresa pode livremente definir se vai conceder tal premiação e quais os funcionários merecedores, podendo inclusive ser caracterizado como salário disfarçado.

No que diz respeito ao prêmio do Clube dos 25 anos, este é concedido a partir do momento que o funcionário completa 25 anos de trabalho na empresa RECORRENTE, conforme trechos da DS-POL-176 (fls. 1020/1031), abaixo transcritos:

Resumo da política

Funcionários que completem 25 anos de trabalho nas empresas Johnson & Johnson no Brasil automaticamente se tornam integrantes do Clube dos 25 Anos.

IMPORTANTE: todo período anterior trabalhado em qualquer empresa do grupo Johnson & Johnson será contado como tempo de serviço, incluindo períodos trabalhados no exterior, com exceção de trabalho como estagiário, para empresas terceirizadas e períodos em empresas que o grupo Johnson & Johnson tenha incorporado (comprado), tendo o início do período de serviço contado a partir da data oficial da incorporação, por transferência de cargo ou admissão.

Diretrizes da política

Benefícios concedidos por pessoal que esteja na **ativa** e seja membro do Clube dos 25 Anos são os seguintes:
- Um prêmio por cada cinco anos; e
- Reuniões comemorativas periódicas, como forem definidas.

BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PARA FUNCIONÁRIOS ATIVOS E INATIVOS

A) O prêmio do Clube dos 25 Anos

Este prêmio é concedido pela empresa aos funcionários que completam períodos de cinco anos após 25 anos de serviço nas empresas Johnson & Johnson no Brasil.

O prêmio é concedido ao funcionário em forma de crédito em folha de pagamento no mês subsequente ao mês de aniversário de Cia, com a quantia apropriada retida na folha para pagamento para imposto de renda.

Para aqueles funcionários que contribuem com pensão alimentícia através de deduções na folha de pagamento, o valor do prêmio deve formar uma parte da base de cálculo nesses casos na qual um relatório oficial informa que a pensão é incorrida na base de receita líquida ou *overcoming liquid*.

O valor do prêmio para funcionários na ativa é demonstrado conforme a tabela abaixo.

Número de anos na empresa	Valores em reais
25 ANOS	2.000,00
30 ANOS	3.000,00
35 ANOS	4.000,00
40 ANOS	5.000,00
45 ANOS	6.000,00
50 ANOS	A critério do presidente da empresa.

De acordo com o exposto no documento DS-POL-176, além de outros benefícios, é concedido um prêmio em dinheiro aos funcionários que completam períodos de cinco anos após 25 anos de serviços (25, 30, 35, 40, etc.). Ou seja, é um valor concedido pela RECORRENTE aos seus funcionários de forma automática, bastando que completem o período aquisitivo, não havendo qualquer tipo de caráter indenizatório da referida verba.

Tanto não possui caráter indenizatório que o próprio documento afirma que tal premiação é base de cálculo do imposto de renda.

A RECORRENTE afirma que os valores decorrentes das premiações acima são pagos por mera liberalidade da empresa, e visam apenas recompensar o empregado pelo cumprimento das condições estabelecidas. No entanto, não se deve confundir liberalidade com eventualidade. Apenas esta última é que dissocia a verba da remuneração para fins de cálculo da contribuição previdenciária devida.

Ora, essa premiação não possui caráter eventual dada a previsibilidade de sua ocorrência. Neste sentido, transcrevo acórdão da CSRF:

> *"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2003*
>
> *CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INEXIGÊNCIA DO REQUISITO HABITUALIDADE. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO. CARÁTER NÃO EVENTUAL.*
>
> *No campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se: a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).*
>
> *A totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.*
>
> *As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.*
>
> *Está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade".*
>
> *A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a freqüencia da concessão da referida prestação.*
>
> *Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea 'e', item '7', ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.*

> *No presente caso há de se assinalar, primeiramente, que foram realizados pagamentos em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado.*
>
> *Em segundo lugar, então, há de se averiguar se as importâncias foram recebidas a título de ganhos individuais.*
>
> *Não me parece que os pagamentos sob exame, ou seja, os efetuados a título de prêmio aos empregados que completarem 25, 35 e 40 anos de serviço na empresa e proporcionalmente aqueles demitidos após terem completado 15 anos de serviço, decorram de caso fortuito, ante a exata previsibilidade de sua ocorrência.*
>
> *Recurso especial negado.*
>
> *(Acórdão nº 9202-003.044; julgado em 12/02/2014)"*

Portanto, deve prevalecer o lançamento das contribuições previdenciárias sobre as rubricas descritas como Prêmios e Remunerações Especiais.

iii) Complemento de Salário (aposentado):

De acordo com o relatório fiscal, incluem-se neste subgrupo do Levantamento Remunerações (RE) as seguintes rubricas:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
760	COMPL.SAL.AC.COLETIVO/POLITICA J & J	224.424,16
761	DIF COMPLEMENTO SALARIO CONVENCAO	9.457,61
765	COMPLEMENTO J&J APOSENTADO	131.232,25

A autoridade lançadora afirmou que, nos termos do art. 28, §9º, "n", da Lei nº 8.212/91, apenas a importância para ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença não integra o salário de contribuição, desde que esse direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

Em seu recurso, a RECORRENTE afirma que a Cláusula 17ª da CCT anexada aos autos determina que as empresas do setor complementem o auxílio-doença, acidente de trabalho, doença profissional e o 13º salário a todos os empregados:

> **Cláusula 17ª**
> **A) As empresas complementarão, durante a vigência da presente convenção, do 16º (décimo sexto) dia da data do afastamento do trabalho e limitado ao 330º (tricentésimo trigésimo)dia, os salários líquidos corrigidos com os demais salários da categoria profissional, dos empregados afastados por motivo de doença, acidente do trabalho, ou doença profissional.**
> **B) A complementação para empregados já aposentados, corresponderá à diferença entre seu salário líquido e o valor da aposentadoria que vem recebendo.**

Neste sentido, em relação ao valor do auxílio-doença, afirma não haver incidência de contribuições previdenciárias, sobretudo porque a CCT impõe a extensão do benefício à totalidade dos empregados.

No entanto, me inclino ao posicionamento da DRJ de origem, na medida em que não há qualquer indicação de que as rubricas destacadas se referem a complementação do salário em razão do auxílio-doença. Caberia à RECORRENTE demonstrar que os valores pagos sob tais rubricas foram de fato decorrentes de complementação por motivo de auxílio-doença.

Juntar aos autos o ACT e a CCT prevendo a verba de complementação de auxílio-doença (fls. 555/586 e 587/600), não atesta que houve, de fato, o pagamento a título das mencionadas rubricas. Portanto, não há como afastar a tributação das verbas relativas ao subgrupo "Complemento de Salário", haja vista que a única complementação que não integra o salário de contribuição é aquela relativa ao auxílio-doença, nos termos do art. 28, §9º, "n", da Lei nº 8.212/91.

I.b. Verbas contidas no levantamento "Bônus (BO)"

i) Bônus de incentivo:

Um segundo levantamento realizado pela autoridade fiscal contemplou as seguintes rubricas:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1290	BONUS DE INCENTIVO	1.232.764,00
180	BONUS ESPECIAL AAR	797.884,46
2110	BONUS ESPECIAL AAR I	918.067,15

Segundo o Relatório Fiscal, a tanto a Lei nº 8.212/91 como o Decreto nº 3.048/99 estabelecem exaustivamente as rubricas que não compõem o salário de contribuição; assim, entendeu que "*os bônus de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio coletivo ou contrato ou por mera liberalidade, fixos ou variáreis, integram a base de cálculo*", assim como integram a base de cálculo "*os bônus vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, bem como os valores pagos a título de bônus de forma espontânea e em caráter transitório*".

No que diz respeito ao Bônus de Incentivo, a RECORRENTE alega que possui política interna global (DS-POL-253 – fls. 1048/1056) por meio da qual oferece aos empregados ou aos candidatos, respectivamente, bônus de retenção e bônus de contratação. Afirma que tais bônus são deferidos em circunstâncias específicas, as quais justificam a manutenção do empregado na empresa (bônus de retenção) ou a atração de profissional qualificado (bônus de contratação).

São as seguintes as diretrizes da política:

Bônus de retenção

Os bônus de retenção podem ser oferecidos a empregados em circunstâncias específicas para estimulá-los a permanecer na Cia. durante um período de tempo pré-estabelecido.

Os bônus de retenção de empregados em operações descontinuadas são suplementares aos valores do plano de desligamento e reservados apenas para conservar o pessoal essencial durante o período de transição, onde o compromisso é para permanecer com a operação até o fim do período.

Em geral, os bônus de retenção são iguais a um pagamento de 1% a 2 % do salário anual por mês, depositado ou acumulado durante o período de retenção, e são pagáveis em um valor total ao concluir o período ou condição(ões), desde que o empregado tenha continuado a mostrar desempenho satisfatório.

Em alguns casos, onde o período de retenção puder ultrapassar um ano, pode ser apropriado considerar remunerações de 25% a 50% do valor depositado, ficando o pagamento restante para o fim do período.

Os bônus de retenção só serão pagos em dinheiro por meio da Folha de Pagamento; nenhuma outra forma de remuneração poderá ser usada.

Os programas de bônus de retenção devem detalhar os tipos de posições, valores de bônus, condições nas quais o pagamento(s) será(ão) feito(s) e o cronograma dos pagamentos.

(...)

Bônus de contratação

O bônus de contratação pode ser oferecido a empregados recentemente contratados em certas circunstâncias, sujeitas às aprovações apropriadas. Um bônus de contratação na forma de dinheiro ou Incentivos de Longo Prazo (LTI) pode ser concedido a empregados que são contratados ou re-contratados na Família de Cias. da Johnson & Johnson, para compensar monetariamente ou em LTI, o que seria perdido ao deixarem sua Cia. anterior para trabalhar na Johnson & Johnson. O valor e a forma do prêmio de contratação serão avaliados em uma base de caso-a-caso e alinhados com as diretrizes de elegibidade do novo emprego.

Esta política não se aplica a aquisições, que são tratadas sob a Política de Retenção.

Os bônus de contratação podem ser dados em circunstâncias especiais, tais como:
- Quando houver remuneração retida;
- Para posições difíceis de serem preenchidas;
- Para atrair um conjunto de habilidades únicas;
- Quando a oferta de salário não puder ser mais alta devido à eqüidade interna ou nível de pagamento referente aos dados do mercado;
- Quando os candidatos tiverem várias ofertas concorrentes; e,
- Em situações de contratação críticas.

Bônus dessa natureza são consequência de um novo contrato ofertado ao trabalhador (seja para sua contratação ou sua manutenção) e, em princípio, s.m.j., não são verbas pagas como contraprestação pelo trabalho. Assim, quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, esses bônus estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato. Funcionam como uma verba visando indenizar eventual perda que o empregado tenha ao rejeitar o contrato oferecido por outra empresa (retenção) ou deixar sua antiga empresa (contratação), até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária.

No entanto, para que fique caracterizado o seu cunho indenizatório, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus. Ora, se a

contratação/manutenção é o evento a ser indenizado, então não se pode exigir que o empregado cumpra outros requisitos para fazer jus ao mencionado bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

Sendo assim, acredito que esse tipo de indenização deva ser paga de uma vez quando da contratação/manutenção do empregado, além de não ser coerente estabelecer prazo mínimo de permanência ou exigir forma específica de trabalho como condições para pagamento do bônus.

No presente caso, nos termos da política interna global DS-POL-253 (já colacionados acima), é possível constatar que a RECORRENTE exige a permanência do empregado por um período pré-estabelecido como condição para pagamento do bônus de retenção. Esse bônus não é pago mês a mês enquanto o empregado permanecer, mas sim de uma só vez "*em um valor total ao concluir o período ou condição(ões), desde que o empregado tenha continuado a mostrar desempenho satisfatório*".

De logo percebe-se que existem dois requisitos para o pagamento do bônus de retenção: (i) permanecer o empregado trabalhando na RECORRENTE por um período pré-estabelecido; e (ii) continuar a mostrar o desempenho satisfatório. Essas duas condições já desvirtuam o pretenso caráter indenizatório da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória, por ser pago como decorrência do trabalho em nível satisfatório, como previsto no documento de política interna global DS-POL-253.

Igual raciocínio pode ser aplicado ao Bônus de Contratação, na medida em que o documento DS-POL-253 estipula como condição para pagamento da verba que o novo contratado deva permanecer na empresa por 24 meses, caso contrário terá que devolver 100% do valor do bônus, conforme trecho abaixo extraído do referido documento de política interna global (fl. 1051):

> ■ Se o empregado se demitir da companhia em 24 (vinte e quatro) meses após receber um bônus de contratação, deverá reembolsar 100 % do bônus de contratação pago nesses 24 (vinte e quatro) meses.

Ora, se tal verba é paga para compensar o que o trabalhador perdeu ao deixar seu antigo emprego, não se pode pretender a sua devolução caso o empregado não permaneça na empresa por um período pré-estabelecido. Assim, entendo não ser possível defender o caráter indenizatório dessa verba.

Neste sentido, transcrevo julgado do CARF sobre a matéria:

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*
>
> *(...)*
>
> *BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS.*
>
> *Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o*

> *contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar.*
>
> *(...)*
>
> *(Acórdão nº 2202-003.438; julgado em 14/06/2016)*

Portanto, deve ser mantida a tributação da rubrica "Bônus de incentivo (rubrica 1290)", que compreende os bônus de retenção e de contratação.

ii) Incentivo de longo prazo:

Afirma a RECORRENTE que possui programa de remuneração e incentivo de longo prazo para os seus funcionários, cujas diretrizes e demais regras da política estão previstas no plano DS-POL-237 (fls. 1058/1069). Alega que esses incentivos se assemelham aos planos de *stock options* e "*não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, sobretudo porque a opção de compra é realizada a preço de mercado a título oneroso, não havendo gratuidade ou acréscimo patrimonial, no momento da opção, que atribuía (sic) natureza remuneratória ao ganho*".

Ponderou também que o acórdão recorrido estaria equivocado quando afirma que a opção de compra ocorria por um preço inferior ao de mercado, na medida em que a fiscalização e a DRJ não apresentaram evidência que pudesse conduzir a essa conclusão. Assim, constrói toda a sua defesa baseada na inexistência de natureza salarial do plano de *stock options* marcado pela onerosidade, o que caracteriza o negócio como operação mercantil.

Colaciono abaixo trecho do referido documento DS-POL-237:

Diretrizes da política

Objetivo e intenção:

Os incentivos de longo prazo são maneiras de remuneração cujo valor potencial abrange períodos de vários anos. São projetados para:
- Influenciar as opções que as pessoas fazem por trabalhar, contribuir e permanecer nas empresas Johnson & Johnson;
- Motivar e recompensar ações que aumentarão o valor geral das empresas Johnson & Johnson a longo prazo; e
- Reforçar que as decisões de curto prazo devam ser tomadas considerando-se o impacto no desempenho dos negócios a longo prazo.

Formas de incentivos de longo prazo

Os incentivos de longo prazo incluem:
- "opções de ações";
- "unidades de ações restritas (RSUs)";
- "certificados de remuneração extra (CECs)";
- "acordos de remuneração adicional (AARs)"; e
- "certificados de remuneração de longo prazo (CLCs)";

As características desses incentivos, como cláusulas e condições para a aquisição do direito segundo as quais os pagamentos podem ser feitos, estão descritas nos documentos do plano aprovados pelo comitê de benefícios e remunerações da Johnson & Johnson e/ou seus acionistas.

Do acima exposto, percebe-se que as "opções de ações" são uma forma de incentivo a longo prazo concedido pela RECORRENTE. Outra forma deste incentivo é através dos "acordos de remuneração adicional (AARs)". Chamo atenção para esse fato pois as rubricas destacadas pela fiscalização referem-se a "Bônus Especial AAR" (rubricas 180 e 2110) e não a "plano de opções de ações". No que diz respeito a tal plano, o DS-POL-237 prevê que unidades especializadas da RECORRENTE analisam "*a elegibilidade e as atribuições de faixa de 'opções de ações' e 'RSUs' para consistência global do processo, e determinará a elegibilidade e as metas dos prêmios 'CEC' e 'AAR'*":

> **Elegibilidade**
>
> O comitê de benefícios e remunerações, o comitê de remunerações e os recursos de remunerações internacionais estipulam o projeto do plano de incentivo de longo prazo e definem as diretrizes para o valor dos prêmios e a elegibilidade. As diretrizes e os critérios de elegibilidade baseiam-se em análises do mercado de trabalho e estão sujeitos a modificações desde que justificado.
>
> As determinações de elegibilidade e a atribuição de faixas de "opções de ações" e "RSUs" exigem a aprovação da alta administração e do BBHR. O comitê de remunerações, o BBHR e os recursos de remunerações internacionais (incluindo o Total Rewards regional) analisará a elegibilidade e as atribuições de faixa de "opções de ações" e "RSUs" para consistência global do processo, e determinará a elegibilidade e as metas dos prêmios "CEC" e "AAR".
>
> **Prêmios e aprovações**
>
> Os prêmios de incentivo de longo prazo normalmente fazem parte do processo de final de ano. Os prêmios são concedidos pela administração de cada empresa ou unidade de negócios para os respectivos funcionários.
>
> As aprovações necessárias para os incentivos de longo prazo estão descritas em documentos emitidos anualmente, que trazem detalhes dos procedimentos de planejamento de remuneração. Todas as ações de remuneração demandam a aprovação de dois níveis hierárquicos acima do funcionário, no mínimo, bem como todas as aprovações adicionais que possam ser necessárias. Todos os prêmios para os membros do comitê executivo ou seus subordinados diretos exigem aprovações do comitê de remunerações da diretoria. Consulte o Guia de aprovações de ações de remuneração para obter informações detalhadas.

Da forma como apresentada na rubrica, é mais razoável entender que o valor decorrente do "Bônus Especial AAR" possuem relação com os "acordos de remuneração adicional (AARs)" e não com as "opções de ações". E da leitura dos trechos acima, interpreto que a remuneração decorrente dos incentivos intitulados AARs são verdadeiros prêmios concedidos pela empresa, e não opções de compras de ações. Tanto que em sua própria nomenclatura consta a indicação de "remuneração adicional".

Contudo, o documento DS-POL-237 acostado pela RECORRENTE não apresenta detalhes de nenhum dos planos de incentivo a longo prazo, sendo insuficiente para compreende-los em sua plenitude. Tanto que, ao final do documento, há uma indicação de que existe um plano diverso e específico para tratar dos AARs:

> **Acordos de remuneração adicional (AARs)**: unidades de desempenho descritas no documento do plano

Por outro lado, a RECORRENTE, desde a sua impugnação, afirma que as rubricas "Bônus Especiais AAR" decorrem do plano de *stock options*. No entanto, nada no Relatório Fiscal aponta para tal fato. Conforme exposto, ao tratar do Levantamento Bônus

(BO), a autoridade fiscal aponta que "*os bônus de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio coletivo ou contrato ou por mera liberalidade, fixos ou variáreis, integram a base de cálculo*", assim como integram a base de cálculo "*os bônus vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, bem como os valores pagos a título de bônus de forma espontânea e em caráter transitório*".

Não há, no Relatório Fiscal, qualquer indicação de que referidos valores foram pagos como decorrência de plano de *stock options*. Foi a RECORRENTE quem apresentou esse fato nos autos. Então, caberia a essa apresentar de forma veemente que as verbas das rubricas "Bônus Especiais AAR" têm vinculação com plano de *stock options*.

Também deveria comprovar de forma cabal que referidas "opções de compras" seriam operações mercantis marcadas pela onerosidade, conforme defende ao argumentar que "*os empregados compram as ações da empresa pelo preço ajustado previamente*".

A documentação acostada é insuficiente para comprovar o alegado. Ao contrário. O trecho abaixo destacado do DS-POL-237, no sentido de que o preço das ações seriam especificados para um determinado período, leva a crer que o preço das ações oferecidas aos empregados como opção de compras eram, sim, diferentes dos preços praticados no mercado:

> **Opção de ações**: direito de compra de ações ordinárias da Johnson & Johnson, ao preço especificado por período determinado

Portanto, entendo que não há como acatar a defesa da RECORRENTE, pois esta não demonstrou que os "Bônus Especiais AAR" são decorrentes do plano de *stock options*, assim como não foram apresentados documentação detalhada a respeito do mencionado plano.

Neste sentido, deve ser mantida a tributação do Levantamento "Bônus (BO)".

I.c. Verbas contidas no levantamento "Aviso Prévio (AP)"

Sobre este levantamento, a fiscalização apresentou as seguintes verbas:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1020	MEDIA AVISO PREVIO ESPECIAL III	2.949,60
1440	AVISO PREVIO INDENIZADO	966.758,96
1470	13o SALARIO AVISO PREVIO INDENIZADO	90.775,75
1570	MEDIA AVISO PREVIO	144.114,30
6869	DIF AVISO PREVIO INDEN	2.811,29
6871	DIF MEDIAS AVISO PREVIO	711,51

A autoridade fiscal argumenta que o Aviso Prévio é rubrica inerente a segurados empregados, assegurado pela Constituição, e possui natureza salarial, quer pelos serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador. Afirma que a RFB somente estará vinculada a decisões judiciais a partir da ciência de Nota Explicativa da PGFN.

Em suas razões de defesa, a RECORRENTE afirma que o aviso prévio indenizado não faz parte da remuneração e que há precedente do STJ, julgado sob o rito do art.

543-C do antigo CPC, prevendo a não incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Ademais, alega que houve pagamento de adicionais do aviso prévio, pagos em decorrência do exposto nas cláusulas 27, D, e 56, D, da CCT 2010/2012 do Sindicato dos Trabalhadores da Indústria Química Farmacêutica de São José dos Campos e Região (fls. 1071/1102):

CLÁUSULA VIGÉSIMA SÉTIMA - AVISO PRÉVIO

A) O aviso prévio será comunicado por escrito e contra recibo, esclarecendo se será trabalhado ou não.

B) A redução de duas horas diárias, prevista no artigo 488 da CLT, será utilizada, atendendo à conveniência do empregado, no início ou no fim da jornada de trabalho, mediante opção única do empregado por um dos períodos, exercida no ato do recebimento do pré-aviso, sem prejuízo do disposto no parágrafo único do citado artigo.

C) Caso o empregado seja impedido pela empresa de prestar sua atividade profissional durante o aviso prévio, o mesmo lhe será indenizado.

D) Na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, e nos casos de aposentadoria quando não contemplados pela cláusula denominada *Empregados em Vias de Aposentadoria*, letra "c" desta convenção, de empregados a partir de 40 (quarenta) anos de idade e, concomitantemente, no mínimo com 5 (cinco) anos de trabalho na mesma empresa, será paga por esta, a tais empregados, indenização especial de valor correspondente a 30 (trinta) dias de salário nominal do empregado, vigente à época da rescisão, preservando-se o aviso prévio legal, ressalvadas condições mais favoráveis eventualmente já existentes.

CLÁUSULA QUINQUAGÉSIMA SEXTA - FÉRIAS

A) O início das férias, coletivas ou individuais, integrais ou não, não poderá coincidir com DSR (Descanso Semanal Remunerado), feriados ou dias já compensados, bem como sábados, quando este dia não for considerado útil.

B) Quando os dias ou horas compensados recaírem no período de gozo das férias, estas deverão ser prorrogadas pelo mesmo número de dias ou horas já compensados ou remunerados com o respectivo adicional.

C) A concessão das férias será comunicada por escrito, ao empregado, com antecedência de 30 dias, cabendo a este assinar a respectiva notificação.

D) O empregado que retornar do período de férias e for dispensado sem justa causa, antes de decorridos 15 dias, fará jus a uma indenização especial de valor equivalente a 01 (um) salário nominal.

Assim, defende a RECORRENTE que esse pagamento adicional do aviso prévio indenizado, previsto na CCT, não descaracteriza a natureza indenizatória e eventual da verba paga, razão pela qual também não deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

A matéria acerca do aviso prévio indenizado já está pacificada tanto no âmbito administrativo como judicial. Sobre o tema, há a Nota PGFN/CRJ nº 485/2016 (posterior ao lançamento ora discutido) o qual orienta que "*seja dispensado de contestação e recurso o tema 'incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado'*".

Isto porque o Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando do julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, em 26/02/2014, sedimentou o entendimento de que não incide

contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial. Referido com acórdão foi submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), como Tema Repetitivo nº 478.

É importante esclarecer que os efeitos do REsp nº 1.230.957/RS estão suspensos em razão da interposição de Recurso Extraordinário com repercussão geral.

No entanto, me inclino ao posicionamento do STJ (mesmo sem o seu trânsito em julgado), uma vez que o aviso prévio indenizado não é rendimento pago, devido ou creditado, destinado a retribuir o trabalho que deixou de ser prestado. Isso porque o empregado não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

Conforme art. 487 da CLT, a parte que quiser rescindir o contrato deverá avisar a outra da sua resolução com a antecedência mínima estipulada em lei. Inexistindo o aviso prévio por parte do empregador, nasce o direito de o empregado exigir os salários correspondentes ao prazo do aviso (§1º), mesmo sem trabalhar ou permanecer à disposição do empregador.

Ou seja, o aviso prévio indenizado não é retribuição de trabalho, mas sim uma indenização para reparar o empregado que não fora alertado em tempo hábil, afastando-o repentinamente do exercício de seu labor e, consequentemente, ferindo um direito social garantido constitucionalmente (art. 6º).

Portanto, o aviso prévio indenizado não possui a natureza remuneratória exigida pelo art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 para sofrer a incidência da contribuição previdenciária, haja vista não ser destinada a retribuir o trabalho.

Como reflexo, as verbas decorrentes desse aviso prévio indenizado também não possuem caráter remuneratório. É que, conforme já exposto, no aviso prévio dado pelo empregador, tanto trabalhado quanto indenizado, o seu período de duração integra o tempo de serviço para todos os efeitos legais, férias, 13º salário e indenizações.

Ou seja, o empregado faz jus a uma parcela do 13º salário proporcional ao tempo que corresponde ao aviso prévio indenizado. Neste sentido, o 13º salário é acessório do aviso prévio. Então, sendo este indenizado, entendo que também deve ter caráter indenizatório o 13º salário proporcionalmente calculado.

Neste sentido, é mais uma verba que não decorre de retribuição de trabalho, devendo ser considerada uma indenização, assim como o aviso prévio indenizado. Portanto, encontra-se fora do alcance do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91.

Sobre o tema, transcrevo recente acórdão deste CARF:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/04/2013

AVISO PRÉVIO. INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, não presta serviço para o empregador e nem está à sua disposição.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO VINCULADO AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Por ser acessório do aviso prévio indenizado, o décimo terceiro indenizado, dele decorrente, também não sofre a incidência de contribuições sociais.

(...)

(Acórdão nº 2402.005.795; julgado em 06/04/2017)"

Diante do exposto, entendo que deve ser afastado do lançamento das contribuições previdenciárias as verbas decorrentes das rubricas "Aviso Prévio Indenizado" (1440), "Dif Aviso Prévio Inden" (6869) e "13º Salário Aviso Prévio Indenizado" (1470), ante a natureza indenizatória delas.

As demais rubricas objeto do lançamento decorrente do Levantamento AP não fazem menção a pagamento a título de aviso prévio indenizado. São elas: "Media Aviso Prévio Especial III" (1020), "Media Aviso Prévio" (1570) e "Dif Medias Aviso Prévio" (6871).

Apesar de a RECORRENTE tratar em seu recurso de verba denominada aviso prévio adicional, se olvidou de demonstrar a pertinência de tais verbas com as rubricas ora discutidas.

Sendo assim, concluo que, em relação ao Levantamento AP, deve prevalecer o lançamento tão somente em relação às seguintes rubricas: "Media Aviso Prévio Especial III" (1020), "Media Aviso Prévio" (1570) e "Dif Medias Aviso Prévio" (6871)

I.d. Verbas contidas no levantamento "Férias (FE)"

O Levantamento Férias (FE) comporta as seguintes rubricas:

Código	Descrição da Rubrica	VALOR
1520	FERIAS PROPORCIONAIS	818.771,25
1550	1/3 FERIAS PROPORCIONAIS	254.229,84
1580	MEDIA FERIAS PROPORCIONAIS	110.669,66
2010	FERIAS MES I	10.671,66
2130	FER. 1/3 MES SEG	29.248,45
600	MEDIA FERIAS PROPORCIONAIS I	1.204,12
630	FERIAS PROPORCIONAIS I	3.612,36
6857	DIF.MED.FER.PROPORC.1/3	7.747,64

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora esclarece que somente não integram o salário contribuição as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional. Menciona novamente que a RECORRENTE foi intimada a apresentar justificativa e documentos comprobatórios que explicasse a não inclusão das rubricas acima na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Reitera que, na resposta fornecida, a contribuinte apenas alega que tais eventos não seria rendimentos do trabalho e foram eventuais, sem, contudo, apresentar qualquer documento a respeito do assunto.

Em seu recurso, a RECORRENTE afirma que tais valores são relativos às férias indenizadas e não às férias usufruídas. Alega que essa conclusão pode ser inferida a partir dos valores glosados, que são substancialmente inferiores àqueles pagos a título de férias gozadas.

É sabido que as contribuições previdenciárias não incidem sobre o valor das férias indenizadas e do respectivo adicional de um terço, nos termos do art. 28, §9º, "d", da Lei nº 8.212/91.

No entanto, mais uma vez a RECORRENTE deixou de apresentar documentação que respalde os seus argumentos. A alegação de que apresentou documentos durante a fiscalização não pode ser utilizado como argumento de defesa com o intuito de derrubar o auto de infração. É necessário que a RECORRENTE prove o que alega por meio de documentos.

Neste sentido, além de apresentar documentos, é de rigor que a parte interessada aponte a razão de sua importância como meio probante. O simples fato de alegar que a "*conclusão pode ser inferida facilmente a partir dos valores glosados, que são substancialmente inferiores àqueles pagos, devidos ou creditados pela Recorrente a título de férias gozadas*" não é suficiente para confrontar o lançamento.

Outros documentos poderiam ter demonstrado o pagamento de férias indenizadas no período, como termos de rescisão de contrato, outros documentos contábeis aliados às folhas de pagamento, comprovação de que o funcionário não tirou férias e recebeu valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT, etc.

No entanto, nada disso foi apresentado. Sendo assim, não há como afastar o lançamento das contribuições previdenciárias sobre as verbas decorrentes do Levantamento Férias (FE).

II. Da diferença do valor RAT

Conforme apurado pela autoridade fiscal, a RECORRENTE não calculou a alíquota RAT em conformidade com o CNAE apresentado por meio das GFIP(s) entregues no período (CNAE 32.50-7-05 - Fabricação de materiais para medicina e odontologia). Para este CNAE a alíquota de contribuição para o RAT é 3%, e o FAP aplicável à empresa é 1,2429. No entanto, em diversos períodos e para vários estabelecimentos, a RECORRENTE informou a alíquota RAT de 2% em GFIP, mesmo indicando o CNAE 32.50-7-05.

A fiscalização intimou a RECORRENTE para esclarecer a situação (fls. 315/317) e, em resposta, a contribuinte confirmou que o CNAE preponderante na época dos fatos foi o 32.50-7-05 e confirmou o FAP de 1,24.

Consequentemente, a fiscalização elaborou o quadro constante no item 7.10 do Relatório (fls. 348/349) para demonstrar a diferença entre o valor RAT calculado pela

fiscalização (com alíquota RAT = 3%) e o valor RAT originalmente informado em GFIP (com alíquota RAT = 2%), em relação aos estabelecimentos em que foram informados alíquota RAT e/ou FAP diferentes dos adequados.

Em seu Recurso, a RECORRENTE argumenta que a alíquota de contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ. Afirma que a IN RFB nº 1453/14 (que alterou a IN RFB 971/09) determina que a empresa com mais de um estabelecimento e com mais de uma atividade econômica, deverá apurar a atividade preponderante de cada um.

Em sua defesa, afirma que, a despeito de ter apresentado no campo do CNAE preponderante o nº 32.50-7-05, esta não seria a atividade preponderante da RECORRENTE na maioria dos estabelecimentos. Assim, afirma que as alíquotas SAT informadas em GFIP estavam corretas, ao passo que os CNAEs indicados estavam equivocados.

Na tentativa de comprovar o alegado, acostou aos autos planilhas de apuração das atividades econômicas preponderantes por estabelecimento (fls. 1104/1111).

Contudo, tais planilhas de apuração apenas indicam o número do CNAE, a quantidade de empregados, a descrição de sua atividade e a alíquota SAT. Ou seja, a despeito das alegações da RECORRENTE, entendo que a documentação apresentada não possui qualquer cunho comprobatório com o fito de indicar a atividade econômica preponderante de cada estabelecimento. São meras planilhas preenchidas com informações pela própria RECORRENTE, sem respaldo em nenhum documento oficial.

Portanto, em razão da ausência da comprovação da atividade preponderante, deve prevalecer o CNAE indicado nas GFIPs pela própria RECORRENTE. Aliás, a IN RFB nº 971/2009 determina que é de responsabilidade do contribuinte o enquadramento nos correspondentes graus de risco, de acordo com a sua atividade econômica preponderante conforme a Relação elaborada com base na CNAE, para fins do cálculo da contribuição para o RAT:

> *"Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:*
>
> *I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições:*
>
> *(...)*

IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente."

É de conhecimento que a autoridade fiscal deve adotar as medidas necessárias quando for verificado erro no autoenquadramento pelo contribuinte. No entanto, tal situação não se confundo com o presente caso, em que a fiscalização apenas adequou a alíquota correspondente ao CNAE apresentado pela contribuinte. Ou seja, a fiscalização não deve fazer qualquer prova ou justificativa, pois não efetuou troca do CNAE; apenas adequou a alíquota correta prevista no Anexo V do Decreto nº 3.048/99, qual seja: 3% ao invés dos 2% indicados pela RECORRENTE.

Caso o CNAE indicado não fosse de fato relativo à atividade preponderante do contribuinte, este deveria apresentar provas do erro que incorreu quando da indicação do CNAE em GFIP, e não simplesmente fazer alegações sem embasamento documental.

Sendo assim, é de rigor a manutenção do lançamento da diferença de contribuição para o RAT que deixou de ser recolhida em razão da utilização de alíquota equivocada em relação ao CNAE indicado pela RECORRENTE.

Contudo, conforme bem observou a RECORRENTE, em relação ao CNAE indicado para o estabelecimento 54.516.661/0002-84, houve a correta indicação em GFIP da alíquota RAT, qual seja: 3% (GFIPs acostadas às fls. 1112/1184). No entanto, a fiscalização acusou a RECORRENTE de ter praticado a alíquota RAT de 2% para o mencionado estabelecimento nos períodos de 07/2010 e 12/2010 (ver quadro às fls. 344/345).

Portanto, não merece prosperar o lançamento da diferença de contribuição cobrada nos períodos de 07/2010 e 12/2010, uma vez que a RECORRENTE comprova recolhimento da contribuição ao RAT com a alíquota de 3% e FAP 1,24 para todos os períodos em relação ao estabelecimento 54.516.661/0002-84 (ver especificamente fls. 1144 e 1168).

Ademais, observo que houve erro de cálculo em relação ao valor do levantamento RAT para os outros estabelecimentos das filiais (0027-32, 0048-67, 0049-48 e 0058-39). Quando da comparação da tabela de fls. 348/349 (item 7.10 do Relatório Fiscal) com os valores indicados no Discriminativo do Débito de fls. 380/388, é possível constatar que os valores da diferença a recolher do RAT estão divergindo.

Por exemplo, em relação ao estabelecimento 54.516.661/0027-32, nos meses de janeiro, fevereiro e março, os valores indicados na tabela de fls. 348/349 como diferença a recolher são de R$ 690,03, R$ 761,60 e R$ 915,72, ao passo que os valores relativos ao mesmo estabelecimento e período indicados no Discriminativo do Débito (fl. 380) são, respectivamente, de R$ 1.375,25, R$ 1.517,90 e R$ 1.825,06.

Este erro de cálculo se repete em relação a todos os estabelecimentos, exceto à matriz (54.516.661/0001-01).

Portanto, entendo que deve ser mantido o lançamento relativo à diferença da contribuição para o RAT em relação a todos os estabelecimentos exceto o de CNPJ nº 54.516.661/0002-84, devendo a unidade preparadora corrigir o valor cobrado dos demais estabelecimentos filiais (0027-32, 0048-67, 0049-48 e 0058-39) em conformidade com a tabela constante do item 7.10 do Relatório Fiscal.

III. Dos juros sobre multa de ofício

A RECORRENTE insurge-se também contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega, em suma, que não há na legislação previsão de juros sobre a multa, mas apenas sobre o valor da contribuição devida.

No entanto, a despeito dos argumentos da RECORRENTE, entendo que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal e, consequentemente, o crédito tributário.

Neste sentido, os arts. 113, §1º, e 139 da CLT dispõem o seguinte:

> *"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."*

Ou seja, apesar de não ser tributo (art. 3º do CTN), a penalidade pecuniária possui natureza de obrigação tributária principal. E, da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a penalidade pecuniária faz parte do crédito tributário estando, pois, sujeita às regras que estabelecem a cobrança de juros de mora sobre os créditos tributários. Neste sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

> *"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."*

Portanto, entendo que o crédito tributário referente à penalidade pecuniária (multa de ofício) não paga no respectivo vencimento está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic.

Neste sentido é a jurisprudência das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme abaixo:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2007*
>
> *(...)*
>
> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

(Acórdão 9101-002.180; 1ª Turma da CSRF; sessão de 19/01/2016)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2009

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202-003.821; 2ª Turma da CSRF; sessão de 08/03/2016)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/01/1998 a 30/12/1999

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303-003.385; 3ª Turma da CSRF; sessão de 26/01/2016).

Portanto, não merecem prevalecer as alegações da RECORRENTE acerca da suposta ausência de previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para:

I. Excluir do lançamento da contribuição previdenciária patronal as seguintes verbas:

   a) "indenização por tempo de serviço" (rubrica 1850);

b) "Aviso Prévio Indenizado" (1440);

c) "13º Salário Aviso Prévio Indenizado" (1470)

d) "Dif Aviso Prévio Inden" (6869);

II. Em relação ao lançamento da diferença da contribuição ao RAT:

a) Afastar a cobrança relativa ao estabelecimento de CNPJ nº 54.516.661/0002-84, ante a correta apuração pela contribuinte; e

b) Determinar que a unidade preparadora corrija o valor cobrado dos demais estabelecimentos filiais (0027-32, 0048-67, 0049-48 e 0058-39) em conformidade com a tabela elaborada pela autoridade lançadora, constante do item 7.10 do Relatório Fiscal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pesem a fundamentação e logicidade do voto do ilustre Relator, ouso dele discordar nos pontos abaixo examinados.

Antes, porém, de adentrarmos às questões específicas, necessário alguma consideração sobre a incidência das contribuições previdenciárias.

Academicamente já nos pronunciamos sobre o tema no livro Tributação da Sáude (*Contribuições Previdenciárias das Empresas da Área da Saúde "in"* HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo.*Tributação da Saúde.* Ed. Atai, 2013)

> *"Tal forma de contratação recebe, no Brasil, forte influência das chamadas "fontes heterônomas" do Direito do Trabalho, ou seja, das leis trabalhistas. Além dessas, a relação de emprego também é regida pelas fontes autônomas, as fontes emanadas da vontade das partes, as oriundas dos acordos e convenção coletivas, além é claro do regulamento das empresas e das disposições do contrato de trabalho.*
>
> *Todo esse intróito não pode ser desprezado em face da enorme importância que essas fontes exercem sobre a relação de emprego, mormente quanto às parcelas remuneratórias e quanto às parcelas percebidas pelo empregado e que não têm o caráter de contraprestação pelo trabalho, ou seja, não têm natureza*

salarial e, portanto, como visto alhures, não integram o salário de contribuição.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 1999, dispõe em seu art. 214, inciso I, que se entende por salário de contribuição:

*"**I – para o empregado e o 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**;(...)" (grifos não constam de texto legal)*

*O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que este é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho.** É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado é o total da sua remuneração pelo seu labor.*

*Tudo o mais percebido se não decorrer do trabalho, se não for oriundo da retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição, não é salário de contribuição segundo o Regulamento da Previdência Social (RPS). Daqui decorre nosso verdadeiro mantra das aulas de Direito Previdenciário de Custeio: **é salário de contribuição do empregado tudo o que é pago pelo trabalho**, e não é salário de contribuição tudo o que é **para o trabalho**, e mais as verbas indenizatórias, por óbvio."* (sublinhados nossos, negritos originais)

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre a o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

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

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

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, **o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a**

contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Analisemos as afirmações acima, que denomino as quatro acepções da remuneração.

A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define **remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho**, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge **o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados** à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração.Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, **a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho**, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários **A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial**. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios - como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador - como um veículo de um vendedor externo - posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização - que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente - quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Aqui o ponto fulcral da compreensão. A indenização decorrente de um dano patrimonial causado pelo empregador ao empregado não causa, no mais das vezes, maiores dificuldades.

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um reembolso de despesa comprovadamente ocorrida para a prestação do trabalho, como por exemplo, um reembolso quilometragem destinado a reparar as despesas do empregado numa viagem da matriz até a filial da empresa.

Porém, não se pode olvidar que o empregado tem direitos previstos na lei trabalhista e que por vezes, o empregador, no curso regular do contratado de trabalho, obsta a fruição desses direitos pelo trabalhador.

Como exemplo, basta pensar na verba comumente denominada férias em dobro, ou férias vencidas, devida quando o empregador não permite que o empregado goze suas férias durante o período previsto pela lei (um ano após o período aquisitivo), chamado período de gozo. Tal valor, um salário do empregado segundo a CLT,deve ser pago dois dias antes do empregado entrar em férias e tem nítida natureza indenizatória em face da ofensa ao direito de férias causada ao empregado, pelo empregador.

Inúmeras outras hipóteses, fundadas no mesmo raciocínio jurídico, constam do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.22/91, como, *v g.,* as férias indenizadas e o respectivo adicional de ferias (alínea 'd'), a do artigo 479 da CLT (alínea 'e', 3), as percebidas em função do incentivo à demissão (alínea 'd', 5), etc.

Vejamos. Todas as verbas acima ostentam a natureza indenizatória por ofensa à direito. Observemos uma em particular por sua total semelhança ao aviso prévio indenizado e ao décimo terceiro indenizado. Analisemos as férias indenizadas.

O valor percebido a título de férias, mencionado alhures, tem nítida natureza salarial, uma vez que percebido num caso clássico de interrupção do contrato de trabalho.

Lembremos: o empregado tem direito à ferias. Direito constitucionalmente assegurado (artigo 7º, inciso XVII da Carta).

O que motiva a percepção, pelo empregado, das férias indenizadas? A rescisão do contrato de trabalho.

Ora, esse rompimento de um contrato com função social relevantíssima, que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado, ofende, ao mesmo tempo, dois direitos do empregado: i) direito ao trabalho; ii) direito às férias que ele tinha adquirido ou estava em período de aquisição.

Surge o dever de indenizar. Ausente o caráter remuneratório da verba. Impossível a tributação pelas contribuições previdenciárias em razão da nítida não incidência.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, passemos a analisar o caso em concreto, ressaltando que me pronunciarei somente sobre os pontos de divergência com o entendimento esposado pelo nobre Relator.

INDENIZAÇÕES

Sobre o tema, consta da acusação fiscal (fls. 336):

> *"4.11.3* ***Nenhuma das rubricas a título de indenização pagas pela empresa se enquadra nas exclusões admitidas por lei sob este título; assim como a empresa não apresentou qualquer documento que as enquadrasse nas condições estabelecidas pela lei.***
>
> *4.11.4 Possivelmente a empresa tenha considerado o pagamento destas indenizações como enquadradas em umas das hipóteses de exclusão usando o princípio da analogia.*
>
> *4.11.5 No entanto, conforme já tido anteriormente a lei e o decreto estabelecem, respectivamente em seus artigos Art. 28 § 90 e Art. 214 § 9°, quais as hipóteses em que* ***exclusivamente*** *as importâncias recebidas a título de indenização não integram o salário-de-contribuição. Os dispositivos legais ao estabelecerem "exclusivamente", não deixam margem para a utilização do princípio da analogia.*
>
> *4.11.6 Houve uma tentativa da empresa enquadrar estas remunerações, pagas por mero ato de liberalidade patronal ou por acordo coletivo, como se fossem concessões estabelecidas por lei, sem que, na verdade, atendessem a todas as condições legais estabelecidas. Salientamos que nenhum dos documentos apresentados pela empresa (acordos coletivos, convenções de trabalho e política de benefícios) se enquadram na categoria de planos de incentivo à demissão."*

Como visto acima, a incidência das contribuições previdenciárias se dá sobre a remuneração percebida pelo empregado. Esse foi o limite da competência que a outorga constitucional concedeu ao legislador ordinário. Indenização não é remuneração.

Por óbvio, que o *'nomen iuris'* não define a natureza jurídica da verba, devendo o Fisco, para provar o seu direito de crédito, evidenciar a natureza remuneratória do valor pago e restando ao contribuinte, como demonstração do fato impeditivo do direito do Fisco, afastar tal característica.

Soube o Sujeito Passivo comprovar a natureza indenizatória da verba. Observo às folhas 985:

> *"NÚMERO DA POLÍTICA: 0435*
>
> *Resumo da política*
>
> ***Este documento descreve pagamentos de benefícios não obrigatórios de desligamento pagos** a critério da família de empresas Johnson & Johnson no Brasil **para funcionários qualificados em casos de reestruturação da equipe de trabalho da empresa e/ou aposentadoria compulsória. Esta política não se aplica aos casos de pedido de demissão ou demissão por justa causa.***
>
> ***(...)***
>
> ***Diretrizes da política***
>
> *Além de quaisquer somas obrigatórias recebidas, um funcionário qualificado cujo contrato estiver sendo rescindido pode receber, a critério da empresa, um bônus não obrigatório baseado na sua idade ou tempo de serviço.*
>
> ***Qualificação***
>
> *A critério da empresa, um funcionário é elegível ao recebimento de somas não obrigatórias após a rescisão do contrato de trabalho nos seguintes casos:*
>
> *• se ocupar um cargo na banda 30 ou superior por pelo menos três anos completos, e se:*
>
> *não violar as políticas de conduta profissional (conduta de negócios) é- código de conduta de compras; e seu supervisor direto fizer uma recomendação justificando a razão, com a aprovação formal do diretor de Recursos Humanos e do diretor da unidade envolvida (Banda 40 ou superior); ou • uma reestruturação organizacional, não importando se o funcionário for pago em base mensal ou por hora, contanto que a política de redução da equipe de trabalho da empresa seja consultada.*
>
> ***Não há exceções para os critérios de elegibilidade."***
>
> (grifos nossos)

Patente a natureza indenizatória da verba. Indenização ajustada quando da rescisão do contrato de trabalho por interesse do empregador, o que, por expressa previsão constitucional (art. 7º, I da CF), enseja o dever de indenizar.

Observo o critério importantíssimo da extensão a todos os empregados que cumprirem os requisitos constantes da política de recursos humanos da empresa. Nesse quesito, ausente a discricionariedade do empregador e, portanto, exsurge a generalidade de acesso ao benefício (o que, como dito na parte introdutória de nossa digressão conceitual, caracteriza a ausência de caráter remuneratório de tal verba, explicitando o conceito de benefício, posto que extensivo a todos previamente elencados).

Forçoso recordar que o Regulamento da Previdência Social reconhece o caráter não remuneratório das verbas indenizatórias, mormente na rescisão do contrato de trabalho ao asseverar nas alíneas 'a' até 'h' do inciso V do 9º do artigo 214 que as diversas verbas pagas a título de indenização por rescisão do contrato de trabalho não integram o salário de contribuição do empregado. Patente a inteligência do dispositivo regulamentar.

Mister, ainda, mencionar que tal indenização é também composta por utilidades diversas, típica manutenção de benefícios, como se comprova pela leitura das disposições constantes das folhas 985 e seguintes, relativa a política de indenização em comento:

> *"Benefícios*
>
> *O funcionário elegível pode ou não receber, a critério da empresa:*
>
> *Seis meses de cobertura médica sob o mesmo plano que era coberto na data do seu desligamento da empresa; e CI Seis meses de seguro de vida em grupo — apólice principal - tendo como base para indenização, o salário da data de desligamento.*
>
> *Se formalmente aprovados, os funcionários elegíveis podem ou não ter, a critério da empresa, o direito a:*
>
> *serviços de recolocação no mercado; e LI equipamentos e itens de utilidade:*
>
> *os usuários de veículos de frota podem ter a opção de comprar um veículo da frota nos termos da política de compra e venda de veículos de frota.*
>
> *Usuários de notebook e palm podem ter a opção de comprar um notebook ou palm nos termos da política de venda de equipamentos usados a funcionários da empresa Johnson & Johnson.*
>
> *De acordo com a política 0435 de Desligamento da empresa - fundos não-obrigatórios (pagamento por desligamento), o funcionário deve devolver os outros ativos da empresa como móveis e equipamentos, incluindo aparelhos de telefones celulares (SU316) e Blackberry (SI011)."*

No tocante a indenização pela compra do veículo, denominada indenização complementar (rubrica 1880), não comprovou a recorrente qual o exato motivo do pagamento de tal verba. Vejamos como o Recorrente trata do tema (fls 918):

> *72. A Recorrente mantém política interna global (DS-POL-116) **(doc. 03)** que define os critérios para substituição e venda de veículos da frota no Brasil, a qual impõe essa medida quando: i) completarem 4 anos da data de compra (NF) ou 120.000,00 Km; ii) ocorrerem danos de monta; iii) por parecer negativo de adm. frota (com aprovação do respectivo Diretor), mesmo que não tenha sido ultrapassado o período de uso.*
>
> *73. Em hipóteses excepcionalíssimas, a Recorrente indeniza o empregado, no momento da rescisão, com valor equivalente ao veículo por ele adquirido e que seria utilizado como ferramenta de trabalho (utilidade). Esse pagamento, de cunho indenizatório e necessariamente realizado em única oportunidade no curso do contrato de trabalho, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha.*
>
> *74. A desoneração da indenização complementar (1880), afora se justificar na ausência de natureza remuneratória, estando fora do campo de incidência da norma contida no artigo 22, inciso I, da Lei ng 8.212/91, se legitimaria, outrossim, na regra de isenção do artigo 28, §92, alínea "e", item 7, da mesma lei, que exclui do salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados dos salários.*
>
> *75. Diferentemente do alegado no Acórdão da DRJ, a Recorrente juntou à Impugnação a Política de Substituição e Venda de Veículo da Frota (DS-POL 116) **(doc. 03).,** a qual define, dentre outros, os empregados elegíveis e os critérios para substituição, comprovando que a indenização se destinava exclusivamente aos empregados que utilizavam o veículo como ferramenta de trabalho (utilidade)."*

Esse é o ponto fundante da questão. Ora, se o veículo era utilizado com ferramenta pelo trabalho, não há - com o rompimento do contrato - motivo para tal indenização, posto que tal bem não integrava o patrimônio do trabalhador e sim era um instrumento para seu labor.

Necessário apontar que o fato do trabalhador ter adquirido tal veículo, mesmo que em condições favorecidas, não enseja indenização, exceto se tal veículo fosse devolvido por ocasião do rompimento do contrato de trabalho, o que não restou comprovado.

Assim, cabe parcial provimento ao recurso nesse item, devendo ser excluído do lançamento os valores relativos às indenizações pagas, com a única exceção da denominada indenização complementar (código 1880).

COMPLEMENTO DE SALÁRIO

Sobre o ponto, consta do recurso (fls 925):

> *"Ato contínuo, o v. acórdão recorrido julgou devida a incidência da contribuição previdenciária sobre a complementação do auxílio doença, por considerar que "quando do pagamento da referida verba, o contribuinte não provou existir ACT ou CCT que previsse a extensibilidade desse complemento de auxilio-doença (sic) a todos os funcionários".*
>
> *99. Este argumento apenas evidencia que o órgão julgador a quo não se atentou aos temos da Cláusula 17º da CCT, aplicável à atividade econômica preponderante da Recorrente, que determina que as empresas do setor complementem o auxílio-doença, acidente do trabalho, doença profissional e do 13º salário* ***a todos os empregados,*** *com a seguinte redação:*
>
> ***Cláusula 172 A) As empresas complementarão, durante a vigência da presente convenção, do 162 (décimo sexto) dia da data do afastamento do trabalho e limitado ao 3302 (tricentésimo trigésimo)dia, os salários líquidos corrigidos com os demais salários da categoria profissional, dos empregados afastados por motivo de doença, acidente do trabalho, ou doença profissional.***
>
> ***B) A complementação para empregados já aposentados, corresponderá à diferença entre seu salário líquido e o valor da aposentadoria que vem recebendo.***
>
> *(Grifou-se).*
>
> *100. Justamente por desconhecer completamente a natureza jurídica e a motivação dos valores pagos a título das rubricas* ***760 — Compl. Sal. Ac. Colet., 761 — Dif. Compl. Conv., 765 — Complemento J&J Apos. e 1890 — Ind. Estab. Aux. Doença,*** *operou a glosa das importâncias creditadas sob essas nomenclaturas, contrariando frontalmente o disposto no artigo 214, §92, inciso XIII, do Decreto nº 3.048/99, que prevê:*
>
> *(...)"*

O motivo do lançamento se encontra às folhas 339. Assim se pronunciou a autoridade lançadora:

> ***"Notamos que a lei 8212/91 Art. 28 § 90 alínea "n" e o decreto 3048/99 Art. 214 § 90 item "XIII" tratam em ambos da seguinte hipótese de exclusão de verba do salário de contribuição: importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa****.*
>
> *4.11.21 Entendemos que a empresa considerou os complementos salariais como uma das hipóteses de exclusão usando o princípio da analogia. Entretanto, os dispositivos legais ao estabelecerem "exclusivamente", não deixam margem para a utilização do princípio da analogia.*

> *4.11.22 Mais uma vez houve a tentativa da empresa enquadrar estas remunerações, pagas por mero ato de liberalidade patronal ou por acordo coletivo, como se fossem concessões estabelecidas por lei, sem que, na verdade, atendessem a todas as condições legais estabelecidas.*
>
> *4.11.23 Pelos motivos expostos estas rubricas são consideradas como base de cálculo da contribuição previdenciária neste relatório e respectivo auto de infração"* (destaquei)

Assiste razão ao Recorrente. Há previsão em contrato coletivo de trabalho da complementação do benefício previdenciário.

Não soube a autoridade fiscal comprovar o motivo do lançamento. Verifico o cumprimento dos ditames legais pelo Contribuinte, posto que não há uma só linha que comprove que a extensão da complementação do auxílio doença não seja extensivo a todos.

Ao reverso, observo norma trabalhista que prevê tal obrigatoriedade, o que segundo o Recorrente - sem prova pelo Fisco que desconsiderasse a afirmação - foi cumprida no caso concreto.

Assim, forçoso dar provimento ao recurso nessa parte, afastando do lançamento os valores relativos a complementação do auxílio doença (códigos 760, 761 e 765).

BÔNUS DE RETENÇÃO E DE CONTRATAÇÃO

Consta da imputação fiscal (fls 340):

> ***"Vale relembrar que apesar do dispositivo legal (art. 28, § 9°, letra "e", item 7, da Lei n°. 8212/91) estabelecer que as importâncias "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário" não integram o salário de contribuição,*** *o Decreto n°. 3.048/99 acrescentou a necessidade de previsão legal, ou seja, determina que os ganhos eventuais e abonos sejam expressamente desvinculados do salário por força de lei — art. 214, § 9°, inciso V, alínea "j": "ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".*
>
> *4.12.**3** **Dessa forma, como a lei e o decreto estabelecem exaustivamente as rubricas que não compõem o salário de contribuição, entende-se que os bônus de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio, acordo coletivo ou contrato ou por mera liberalidade, fixos ou variáveis, integram a base de cálculo**. Integram também a base de cálculo da contribuição previdenciária, os bônus vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, bem como os valores pagos a título de bônus de forma espontânea e em caráter transitório.*

4.12.4 Estes pagamentos também não tem de qualquer maneira a característica de verba indenizatória, uma vez que não tem o objetivo de compensar ou reparar dano causado ao funcionário, mas tratam-se, portanto, de parcelas pagas "pelo trabalho", como incentivos ao trabalho e de nítida natureza salarial.

4.12.5 ***Pelos motivos expostos estas rubricas são consideradas como base de cálculo da contribuição previdenciária neste relatório e respectivo auto de infração****."*

Assim se manifestou o Recorrente (fls. 928):

"109. A política interna global DS-POL-253, que descreve as diretrizes dos bônus de retenção e contratação, comprovam a excepcionalidade que cerca o pagamento desses valores, conforme se nota dos seguintes trechos dos documentos:

Bônus de retenção

Os bônus de retenção de empregados em operações descontinuadas são suplementares aos valores do plano de desligamento e reservados apenas para conservar o pessoal essencial durante o período de transição, onde o compromisso é permanecer com a operação até o fim do período.

***** ***Bônus de contratação Os bônus de contratação podem ser dados em circunstâncias especiais, tais como:***

• Quando houver remuneração retida;

• Para posições difíceis de serem preenchidas;

• Para atrair um conjunto de habilidades únicas;

• Quando a oferta do salário não puder ser mais alta devido à equidade interna ou nível de pagamento referente aos dados do mercado;

• Quando os candidatos tiverem várias ofertas concorrentes;

e • Em situações críticas

110. Como se percebe, os bônus de contratação e de retenção, como visto, não objetivam a retribuição do trabalho, mas a indenização de uma perda laborai relativa, consistente na impossibilidade de o empregado se desligar da Cia. durante determinado período (bônus de retenção) ou estimular o candidato à aceitação da proposta de emprego formulada pela Recorrente, observadas, para tanto, as circunstâncias excepcionalíssimas que justificam a oferta de tais bônus.

111. Ademais, os bônus de contratação e de retenção são negociados e pagos, necessariamente, uma única vez no curso do contrato de trabalho, não estando vinculado ao atingimento de metas de produtividade ou quaisquer outros requisitos que poderiam, em tese, caracterizar a natureza remuneratória e/ou salarial das importâncias."

A leitura das razões recursais apontam para a questão fulcral: há incidência tributária previdenciária sobre os valores pagos à título de bônus de contratação e de retenção?

Doutrinariamente já nos pronunciamos sobre o tema (OLIVEIRA, Carlos Henrique. *Aspectos Trabalhista e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção 'in'* HENARES NETO, Harley e outros. *Temas Atuais de Tributação Previdenciária.* São Paulo: Ed Cenofisco, 2017, pag. 167)., nos seguintes termos:

> *"Vimos, que a disputa pelos melhores talentos é permanente. Seja em tempos de bonança, ou nos de crise, as empresas sempre estão à procura dos profissionais que se destacam em suas áreas de atuação.*
>
> *Tempos atrás, a atração desses profissionais dava-se, simplesmente, pelo aumento do pacote de remuneração, assim entendidas como todas as verbas recebidas pelo trabalhador, independentemente de serem verbas salariais ou de outra natureza, como benefícios ou salário-utilidade.*
>
> *Porém, além das questões do custo e da tributação sobre a mão-de-obra, atualmente, há uma política de remuneração que privilegia a retenção dos profissionais. Tal política foi construída em razão do ótimo momento econômico vivido no país nos últimos anos, que levou à situação de praticamente pleno emprego, tornando a rotatividade dos profissionais de ponta um fenômeno de tal monta que chegou a tipificar no mundo do trabalho[8] uma geração, a chamada geração Y, que se caracteriza por não se fixar em nenhum emprego.*
>
> *Como formas de remuneração que favorecem a permanência dos profissionais no emprego, podemos mencionar o pagamento de prêmios, bônus, "gratificações" anuais, participações nos lucros e resultados, além de políticas de retenção, como plano de ações e de carreiras.*
>
> *Diante de um pacote salarial mais complexo, os empregadores viram-se obrigados a criar formas mais atraentes de busca pelos novos talentos, pois o simples ato de aumentar o "salário" não tinha mais a capacidade de convencer o trabalhador, uma vez que ele já estava comprometido com o alcance de sua meta, ensejando o recebimento de sua gratificação ajustada em razão desse objetivo.*
>
> *Nesse sentido, os únicos períodos em que o simples aumento do pacote salarial possibilitaria a contratação seriam alguns poucos meses após o recebimento do prêmio ou bônus do período anterior. Claro que tal situação não contempla o interesse daquele que precisa recrutar o profissional. Encontrou-se no mundo desportivo a solução.*
>
> *Há tempos que os esportistas profissionais, mais comumente no futebol, recebem um valor para a assinatura do contrato de trabalho com a agremiação desportiva.*

São as denominadas luvas. Valores previamente ajustados referentes somente à assinatura do contrato, como um prêmio para que o desportista atue, pelo prazo constante no contrato, defendendo as cores daquele time.

***Esse valor pago pela assinatura do contrato de trabalho foi a solução encontrada pelas empresas para a contratação dos profissionais que lhe interessam na hora que necessitam deles. Denominou-se bônus de contratação ou '*hiring bonus'.**

Por seu turno, aquele empregador que já conta com a colaboração do profissional diferenciado, por óbvio, dele não pretende abrir mão. Para retê-lo, já lançou mão de medidas compatíveis com o interesse que tem. Remuneração, benefícios, reconhecimento, premiação condizentes com o perfil diferenciado desse trabalhador.

Porém, ao saber que seu empregado foi assediado por outrem, vai tentar mantê-lo, e nesse mister, ofertará um valor para demovê-lo da intenção da mudança.

***Tal valor, destinado a demover o trabalhador da mudança e comparável com o '*hiring bonus' *ofertado, é denominado bônus de retenção ou '*retention bonus'*.**

(...)

***2. Aspetos trabalhistas do* Hiring Bonus**:

Como visto , o hiring bouns *pode ser entendido como um acordo firmado entre aquele que pretende ser empregador e aquele que pretende trabalhar, pelo qual o primeiro se compromete a pagar determinado valor para que o segundo assine um contrato de trabalho.*

Da definição simplista, porém claríssima, podemos identificar os seguintes elementos: i) obrigação de pagar do empregador contraposta à obrigação de fazer do trabalhador; ii) acordo prévio ao contrato de trabalho; iii) inexistência de relação laboral entre os sujeitos. Analisemos.

O acordo de vontades que se forma visa à assinatura de um contrato de trabalho entre as partes. Para tanto, a parte que se tornará futura empregadora se compromete a pagar a quantia estipulada enquanto a parte que pretende se empregar se compromete a firmar o pacto laboral. Em que pese a total liberdade das partes, a perfeita execução do contrato será obtida com a assinatura por um e com o respectivo pagamento pelo outro. Nesse sentido, ambas as obrigações serão cumpridas anteriormente ao contrato de trabalho, em tese, exaurindo o ajuste

Assim ocorrendo, nosso segundo elemento identificador do bônus de contratação terá se consubstanciado, pois o ajuste se resolverá previamente ao contrato laboral.

Tal repetição de idéias, longe de qualquer tautologia, visa sedimentar que o bônus de contratação, por ser acordo prévio ao contrato de trabalho não pode ser analisado sob determinados dogmas trabalhistas.

Recordemos que o objetivo de nosso estudo é encontrar a natureza jurídica da verba paga a título de bônus de contratação.

Nesse sentido, devemos perquirir se tal verba se encaixa no conceito de remuneração acima examinado, afastando as armadilhas que uma análise embasada no senso comum pode nos preparar.

Em primeiro lugar, ouvem-se justificativas para atribuir caráter salarial, uma vez que o pagamento do hiring bonus *vem sempre vinculado a um contrato de trabalho e, portanto, deste decorre. Tal argumento padece de um vício inicial, pois a verba – por definição – foi ajustada justamente para a assinatura desse contrato, e por óbvio a ele vincula-se. Não obstante, como cediço, nem tudo que é pago pelo empregador ao empregado, mesmo que por força do contrato de trabalho, tem natureza salarial, como ocorre, por exemplo, no caso das indenizações.*

Aliado ao 'vínculo' do bônus de contratação ao acordo de trabalho, aqueles que veem natureza salarial na verba, também se apoiam em usual cláusula de permanência que as empresas imputam como cláusula acessória ao contrato de trabalho que será firmado. Dizem que é típica de cláusula remuneratória aquela que se vincula ao tempo do trabalho. Não se pode concordar com tal afirmação, pois a existência de ajuste prévio de duração mínima do contrato de trabalho faz parte do custo de oportunidade que o empregador considerou para proposta de pagamento de um valor como meio de convencimento do empregado para que ele viesse a trabalhar no contratante. Constituem segurança jurídica típica do acordo de vontades as condições assecuratórias que visam inibir o inadimplemento contratual.

Nesse mesmo sentido, ou seja, com esses mesmos argumentos, afastam-se as alegações daqueles que enxergam na necessidade de devolução dos valores recebidos no caso de não assinatura do contrato ou de sua ruptura antes do prazo avençado, como sendo uma espécie de pagamento salarial antecipado. Novamente, o que se observa é uma cláusula que previne inadimplemento em um acordo de intenções prévio ao contrato de trabalho.

Pouco importa, para a definição da natureza da verba, se o pagamento é realizado antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, ou ainda se é pago em parcela única ou não. É praxe nos ajustes de vontade a determinação do momento do pagamento e de sua forma. Tal acordo, de forma alguma, ofende a lei civil ou desnatura a natureza do pagamento, ou dito de maneira mais direta, não é porque o valor referente ao bônus de contratação foi pago na vigência do contrato de trabalho, ou ainda, em algumas parcelas que venham a ser quitadas já com o

vínculo laboral formado, que tal valor assumirá natureza salarial[20].

Não resiste também a uma análise isenta a proposição de que o valor pago como bônus de contratação tem natureza indenizatória e, portanto, não assume feição salarial. A verba paga pelo empregador, que não tem natureza remuneratória em razão de ser uma indenização deve decorrer, por óbvio, de um motivo de reparação surgido no âmbito do contrato de trabalho. Nesse sentido, o empregador indeniza danos patrimoniais decorrentes dos serviços prestados pelo trabalhador, como ocorre nos casos de reembolso de viagens ou pagamento de despesas necessárias ao trabalho suportadas pelo empregado.

Também surge o direito à percepção de indenização para o trabalhador que tem um direito violado pelo contratante, v.g.*, quando as férias adquiridas são concedidas após o período de gozo determinado na lei.*

Claro, portanto, que o dever de indenizar decorre da própria relação laboral, o que não acontece, por exemplo, se o empregado teve seu carro abalroado por outro quando se dirigia ao trabalho. Não há natureza indenizatória na verba que, casualmente, o empregador dê ao empregado para reparar seu patrimônio, pois ele, empregador, não deu causa ao prejuízo, embora o patrimônio do trabalhador tenha sido afetado.

Com o exposto, afastamos alguns argumentos em favor da natureza remuneratória do hiring bonus *e outros que repudiam essa natureza. Enfrentemos a questão.*

Vimos, que uma verba só pode ser considerada remuneratória quando percebida: i) como contraprestação; ii) em razão do tempo do trabalhador colocado à disposição do empregador; iii) nos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, ou finalmente iv) quando previamente ajustado por acordo individual, coletivo ou por força de lei.

Havendo pagamento a título de bônus de contratação, não há contraprestação. Não há, simplesmente, porque não existe trabalho. Não podemos esquecer que a essência da verba em apreço é pagamento para que se firme um contrato de trabalho, o que, por óbvio, afasta que exista caráter contraprestacional a algo que é pago justamente para que exista o trabalho.

Recordemos, para espancar qualquer dúvida que, segundo o artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho, o contrato de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente à relação de emprego. Nesse sentido, é assente a doutrina em afirmar que o contrato de trabalho se inicia pelo ajuste, expresso ou tácito, ou pela efetiva prestação de serviços. Nenhuma das duas condições é encontrada no caso em apreço, pois conceitualmente, o que aqui se analisa é justamente o acordo para que se firme, expressamente ou ainda tacitamente, um contrato de trabalho.

Em reforço, devemos recordar que, uma vez firmado, o ajuste laboral necessariamente conterá a determinação do pacote de remuneração.Vale ressaltar, ainda, que tal pacote será significativo na medida em que o contrato de trabalho em questão será pactuado com alguém bem posicionado no mercado de trabalho e que já possui um expressivo acordo remuneratório.

Não se vislumbra a sinalagma pura entre trabalho e salário na verba em discussão e também não se verifica pagamento pelo tempo à disposição do empregador pelos mesmos motivos acima elencados. Sendo assim, se não há ainda o trabalho, nem contrato, por óbvio que não se pode admitir que o trabalhador colocaria seu tempo sob o talante do empregador.

Também não se observa ser o pagamento de um bônus de contratação decorrência de um caso de interrupção de contrato de trabalho, ou seja, não há salário em situação em que não há trabalho, pois, como visto, nem acordo laboral vigente existe nesse momento.

Mais tormentosa pode ser a análise sobre o pagamento de o hiring bonus *decorrer de ajuste constante do próprio contrato. Não olvidemos que, para muitos, o bônus de contratação é cláusula acessória do contrato de trabalho, desse fazendo parte como se houvesse um deslocamento do início do ajuste laboral para quando do acordo pela contratação, uma vez que, na visão destes, a obrigação de pagar só surge quando a obrigação de assinar se perfizer.*

Não podemos concordar com essa tese, uma vez que, como definido, o instituto surge justamente para que se concretize o pacto de trabalho, sendo, portanto, uma etapa que o precede, um acordo que, por ser anterior, não se pode confundir com o próprio contrato de trabalho. Isso porque seu objetivo é firmar a existência do contrato. O acordo pela qual se propõe um bônus de contratação, como dito, corresponde a uma obrigação de fazer para o trabalhador, nos dizeres de Caio Mario da Silva Pereira[23]:

"(...) outro tipo de obrigação positiva é a de fazer, que se concretiza genericamente em um ato do devedor. (...). Mas também é "obligatio facendi" a promessa de contratar, cuja prestação não consiste apenas em apor a firma em um instrumento; seu objeto é a realização de um negócio jurídico, a conclusão de um contrato (Savigny), com toda sua complexidade, e com todos os seus efeitos".

Se assim não fosse, estaríamos cometendo um erro lógico, no qual o objeto pretendido misturar-se-ia com as tratativas que o precederam. Nesse sentido, o objetivo a ser alcançado (o contrato de trabalho), já o seria pela própria propositura do bônus, o que –por imperativo lógico – não se pode considerar válido.

Do exposto, não podemos considerar o valor pago como bônus de contratação como sendo decorrente do contrato de trabalho.

Portanto, natureza remuneratória como decorrência de ajuste constante de contrato individual ou coletivo de trabalho, o valor pago como hiring bonus *não ostenta.*

O que se pode afirmar é que o ajuste que resulta no pagamento do bônus de contratação e na assinatura de um contrato de trabalho é um pré-contrato, regido pelas regras do Direito Civil[24].

Em conclusão, podemos asseverar que o bônus de contratação não possui natureza remuneratória, pois: i) não apresenta caráter de contraprestação pelo contrato de trabalho; ii) também não decorre do tempo à disposição do empregador; iii) não é recebido em razão de interrupção do pacto laboral; iv) por fim, não é pago em razão de ajuste constante do contrato individual ou coletivo de trabalho.

Trata-se, portanto, de verba paga pelo empregador ao trabalhador para que esse assine um contrato de trabalho, nos termos ajustados pela parte, não integrando o contrato de trabalho e nem refletindo, para fins fiscais ou trabalhistas, como decorrência desse contrato. Eventuais inadimplementos na execução do ajuste, por qualquer das partes, deve ser demandando na Justiça do Trabalho, por força do artigo 114 da Constituição Federal, porém sob as normas do Direito Civil.

3. Aspetos trabalhistas do Bônus de retenção:

Dissemos, que o empregador que mantém vínculo com profissional diferenciado e disputado pelo mercado de trabalho já possui no contrato de trabalho firmado com esse trabalhador medidas de retenção. Porém, ninguém consegue manter uma blindagem absoluta de seus empregados.

Existindo uma proposta de contratação desse profissional, por meio da oferta de um bônus, a forma de manutenção do atual contrato de trabalho é o pagamento, pelo empregador, do bônus de permanência, ou "retention bonus"*, isto é, de um valor para que o convidado não aceite o* hiring bonus*, ou o pacote de remuneração ofertados e continue em seu emprego, não obstante por vezes ser necessário uma repactuação dos termos desse contrato, inclusive da remuneração.*

Assim, cabe a análise sobre a natureza jurídica da verba, segundo o caminho que percorremos para o bônus de contratação.

Antes, uma diferença entre os dois pactos, exsurge. Enquanto o bônus de contratação é acordado previamente ao contrato de trabalho, tem na sua essência, como visto, o ajuste prévio, uma vez que o objeto desse acordo é a "obligatio facendi" *, a promessa de contratar, no* retention bonus *já há o contrato de trabalho, ou seja, a obrigação de fazer do empregado - resultante do novo pacto - é a de manter contrato de trabalho, por ele continuar na relação laboral existente, com os ajustes que decorrerem do novo cenário.*

Assim, é da essência do bônus de contratação a inexistência do contrato de trabalho entre os contratantes. Ao reverso, no bônus de permanência há vínculo laboral vigente.

A própria definição do bônus de retenção, sua motivação, já nos permite afastar a natureza remuneratória da verba devida em razão de interrupção do contrato de trabalho ou de tempo à disposição do empregador, pois, o trabalho continua sendo prestado, em regra, com o contrato plenamente vigente. Até por isso, se eventualmente o trabalhador não estiver prestando os serviços avençados, por motivos ensejados pelo contratante, seu tempo à disposição estará sendo remunerado pelo seu salário.

Logo, o bônus de contratação não podendo ser considerado remuneração em razão de ser recebido pelo tempo à disposição do empregador, ou por conta de interrupção do contrato de trabalho, só nos resta analisar se ele decorre da própria prestação de serviços ou ainda de ajuste decorrente do contrato, individual ou coletivo de trabalho.

Mais tormentosas se tornam tais verificações. Enfrentemos.

Assentemos nosso pressuposto que o contrato de trabalho segue o curso usual, com a produção plena de seus efeitos:em essência, o empregado labora e o empregador remunera. Tal pressuposto lógico já nos leva a crer que o esforço do empregado na realização das tarefas inerentes à sua função, e acordadas, está sendo pago por meio de seu salário. Eventuais exigências adicionais, comprometimento com metas individuais ou coletivas, esforço na busca de qualidade, ou produção, suplementares, se acordadas, serão remuneradas por prêmios, bônus salariais, gratificações ajustados ou participação em lucros ou resultados.

Nesse sentido, não vemos como encaixar o bônus de retenção como verba salarial de caráter contraprestacional. Pelo seu trabalho, pelo seu esforço usual ou suplementar, o empregado estará recebendo as verbas combinadas, constantes de seu pacote de remuneração. O ajuste que culmina no 'retention bonus' tem outra finalidade: demover o empregado da troca de emprego, do pedido de demissão. É sim cláusula acessória do contrato de trabalho ajustada em prol da manutenção deste.

Tal motivação, a retenção do talento nos quadros da empresa, em nada se amolda ao caráter de contraprestação da verba salarial. Nem se diga que tal característica surge do próprio interesse que o empregador tem em manter o trabalhador, porque este realiza bem o seu mister, e daí desponta a natureza contraprestativa. Tal raciocínio padece do vício em que tudo que decorre do contrato de trabalho tem interesse fundado na essência desse pacto, a prestação de serviços. Vimos, que assim não é, pois, como contrato complexo que imputa às partes diversas obrigações e direitos, existem sim dispêndios obrigatórios realizados pelo empregador, como pagamentos de vantagens para o trabalhador (despesas com educação, por exemplo), que não ostentam natureza remuneratória, embora

venham a ser – em última análise – úteis na realização do trabalho pelo empregado, resultando em vantagem para o empregador.

Em resumo, pelo trabalho prestado o empregado está recebendo seu salário e, eventualmente, complementos salariais ajustados. O bônus de permanência não tem caráter contraprestativo, tem sim função de manter o contrato de trabalho vigente.

Porém, ao ser cláusula acessória ao contrato de trabalho que imputa dever de pagar ao empregador, pode o retention bonus assumir feição salarial em razão da quarta característica da remuneração que o pagamento ajustado decorrente de pacto, individual ou coletivo, de trabalho possui. Não nos parece.

Um pagamento por força do contrato de trabalho, para assumir feição salarial, mesmo que não decorra de um fazer específico (o que por óbvio atrairia a regra geral da remuneração que é a contraprestação), deve ser realizado com habitualidade, ou seja, tal pagamento não pode ser eventual, deve criar expectativa de recebimento pelo empregado. Com exemplo se entende melhor: um pagamento aos empregados do RH quando o resultado de marketing da empresa atingir determinado padrão só se torna salarial com a repetição do pagamento(*), ou ainda, com a publicização de que, ao alcançar determinado resultado, a empresa pagará o valor avençado.

No exemplo, uma das duas condições deve ocorrer. Se houver a determinação de um resultado, mesmo que desvinculado do esforço do empregado, toda vez que esse resultado for obtido, o empregador deverá pagar o valor pactuado. Mesmo que indeterminado, ocorrendo o pagamento repetido, tal gratificação torna-se ajustada pelo costume, assumindo feição salarial.

Apoiados no exposto, podemos afastar a natureza salarial da verba paga a título de bônus de retenção em razão do ajuste no contrato. Não há, por óbvio, expectativa de recebimento, habitualidade de pagamento, tampouco obrigação do empregador em pagar tal valor. O empregado não espera receber tal valor, até porque, sua atenção – em regra –estará voltada à sua nova possibilidade de vínculo. Em outro giro, o empregador, nem sabe que tal proposta ocorreu, e não se pode considerar como usual a oferta de bônus de contratação ao longo da vida laboral do empregado, quando mais na constância um único vínculo de emprego. Tais conclusões afastam a habitualidade na concessão do retention bônus*, ensejando ainda vislumbrar-se pagamento único.*

Logo, não tem o bônus de retenção caráter salarial, uma vez que não decorre de contraprestação, não é recebido pelo tempo à disposição ou nos casos de interrupção do contrato de trabalho, nem mesmo seu recebimento decorre de uma verba ajustada por contrato individual ou coletivo de trabalho, paga com habitualidade ou que gere expectativa de recebimento pelo empregado.

(*) A repetição do pagamento que leva à habitualidade, segundo doutrina e jurisprudência majoritárias, se dá com a terceira repetição num intervalo de dois anos, ou seja, até dois pagamentos nesse intervalo não criam a expectativa do recebimento e, portanto, não se tornam habituais"

Alicerdados sobre os conceitos teóricos aplicáveis aos bônus de contratação e de retenção examinemos o caso em concreto.

Como fonte de direito de crédito, a imputação fiscal precisa comprovar o pagamento da verba e imputar a incidência tributária sobre esta. Em que pesem algumas considerações sobre o relatório fiscal, observo que o Fisco comprovou o pagamento e motivou a incidência, com uma interpretação plausível, fundada na interpretação de que os bônus pagos sem previsão legal integram o salário de contribuição (item 4.12.3, fls 340).

Por sua vez, o Recorrente alega a não incidência sobre as verbas denominadas bônus de retenção e de contratação, posto que não objetivam retribuição pelo trabalho prestado e sim a indenização por uma perda de trabalho ofertado em um caso, e no estímulo da aceitação de um posto de trabalho em outro (item 110, pág. 929).

Vejamos se as alegações da Recorrente se confirmam no caso em concreto, uma vez que, na essência, tais alegações se coadunam com a natureza jurídica das verbas, examinada acima.

Para tal verificação é imprescindível que se constate o motivo e a periodicidade do pagamento do bônus de contratação e de retenção, vez que sua existência só é cabível, nos termos conceituais acima explicitados, nas condições específicas de uma contratação de profissional impar no mercado e na retenção deste.

Constato às folhas 1049, o documento que contém a política de recursos humanos da Recorrente (DS-POL-253):

"Diretrizes da política

Bônus de retenção

Os bônus de retenção podem ser oferecidos a empregados em circunstâncias específicas para estimulá-los a permanecer na Cia. durante um período de tempo pré-estabelecido.

Os bônus de retenção de empregados em operações descontinuadas são suplementares aos valores do plano de desligamento e reservados apenas para conservar o pessoal essencial durante o período de transição*, onde o compromisso é para permanecer com a operação até o fim do período.*

Em geral, os bônus de retenção são iguais a um pagamento de 1% a 2 % do salário anual por mês, depositado ou acumulado durante o período de retenção, e são pagáveis em um valor total ao concluir o período ou condição(ões), desde que o empregado tenha continuado a mostrar desempenho satisfatório.

(...)

Bônus de contratação

> ***O bônus de contratação pode ser oferecido a empregados recentemente contratados em certas circunstâncias, sujeitas às aprovações apropriadas****. **Um bônus de contratação** na forma de dinheiro ou Incentivos de Longo Prazo (LTI) pode ser concedido a empregados que são contratados ou re-contratados na Família de Cias. da Johnson & Johnson,* ***para compensar monetariamente ou em LTI, o que seria perdido ao deixarem sua Cia. anterior para trabalhar na Johnson & Johnson****. O valor e a forma do prêmio de contratação serão avaliados em uma base de caso-a-caso e alinhados com as diretrizes de elegibidade do novo emprego.*
>
> *Esta política não se aplica a aquisições, que são tratadas sob a Política de Retenção.*
>
> ***Os bônus de contratação podem ser dados em circunstâncias especiais, tais como:***
>
> ***• Quando houver remuneração retida;***
>
> ***• Para posições difíceis de serem preenchidas;***
>
> ***• Para atrair um conjunto de habilidades únicas;***
>
> ***• Quando a oferta de salário não puder ser mais alta devido à eqüidade interna ou nível de pagamento referente aos dados do mercado;***
>
> ***• Quando os candidatos tiverem várias ofertas concorrentes; e,***
> ***• Em situações de contratação críticas.***
>
> *Geralmente, os bônus de contratação são determinados observando-se a diferença entre o pacote de remuneração total na organização anterior e o pacote de remuneração da Johnson & Johnson. Os bônus são criados para substituir remuneração "similar" por uma remuneração "similar" (isto é, dinheiro por dinheiro, LTI por LTI), com base nas diretrizes de elegibilidade do novo emprego"*

Patente a motivação da política de recursos humanos instituída pelo Contribuinte: de um lado a contratação de profissionais específicos ou com experiência estratégicas, ou ainda para reparar perdas que o profissional venha a obter em razão do aceite da nova oferta de trabalho; de outro, a retenção de trabalhadores específicos por determinado período de tempo com a finalidade de haver descontinuidade de negócios.

Não se observa a incidência tributária previdenciárias sobre essas verbas, posto que não integram a remuneração percebida pelos empregados.

Mister realçar que não há na imputação fiscal qualquer menção à repetição de pagamento da verba ao mesmo empregado, ao reverso há a comprovação, segundo o Recorrente, nas fichas financeiras apresentadas, da unicidade de pagamento das verbas (cód. 1290).

Quanto às demais verbas contidas no lançamento a título de bônus (códigos 180 e 2110), denominadas bônus especial AAR e AAR1, me filio ao posicionamento do ilustre Relator, com ele concordando *in totum*, pelos mesmos motivos e fundamentos.

Logo, dou provimento parcial ao recurso nessa parte para determinar a exclusão do lançamento dos valores pagos a título de bônus de incentivo, código 1290.

FÉRIAS (FE)"

Sobre o ponto, consta da imputação fiscal (item 4.14, fls. 341):

"4.14 Passamos agora a analisar o grupo de rubricas identificado como "Férias", cujos valores pagos ocorreram por meio das seguintes rubricas:

(...)

4.14.1 Em relação às férias, a Lei 8212/91 dispõe em seu artigo 28, § 9° que não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, ***exclusivamente,*** *as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10.12.97).*

4.14.2 Conforme já mencionado anteriormente, a empresa foi intimada, por meio do Termo de Constatação e Intimação N° 8, a apresentar justificativas, fundamentação legal e documentos comprobatórios que explicassem o pagamento durante o ano de 2010 destas rubricas destacadas, sem que tivessem sido consideradas como base de cálculo da contribuição previdenciária.

4.14.3 Em resposta, o contribuinte tão somente alega que estes eventos não são rendimentos do trabalho, uma vez que não contra prestam a atividade que impôs ao trabalhador o status de segurado obrigatório do RGPS e, ao mesmo, alega que os pagamentos realizados mediante referidas rubricas foram eventuais. Saliente-se que não foram juntados quaisquer documentos ou explicações adicionais sobre as referidas rubricas.

4.14.4 ***Tendo em vista que, diante da ausência de documentos que dessem suporte à verificação de que estas rubricas se tratassem de férias indenizadas, e que o dispositivo legal ao estabelecer "exclusivamente", não deixa margem para a utilização do princípio da analogia, então estas rubricas são consideradas como base de cálculo da contribuição previdenciária neste relatório e respectivo auto de infração"***

(destaquei)

A sua defesa, a Recorrrente argui que (fls.950):

> *"144. Segundo se depreende do v. acórdão ora recorrido, entendeu o órgão julgador de origem que "os valores das rubricas de férias em folha de pagamentos não detêm o condão de esclarecer suas naturezas jurídicas, se remuneratórias ou indenizató rias (...). A alegativa de que o terço constitucional incidente sobre as férias tem caráter indenizatório não merece prosperar, visto que, quando o trabalhador efetivamente frui suas férias, o terço constitucional sobre elas incidente acompanha o caráter remuneratório destas, concedidos, ambos, "pelo" e não "para" o trabalho".*
>
> *145.* ***Para demonstrar o equívoco da decisão recorrida, devemos iniciar a análise da natureza jurídica do terço constitucional a partir da Magna Carta. Neste sentido, o inciso XVII do artigo 72 da Constituição Federal confere ao empregado gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal. Esse adicional, diferentemente das férias, não se caracteriza como salário, mas como indenização à supressão da possibilidade de outras remunerações no período de férias.***
>
> *146. O adicional de férias, portanto, tem por escopo proporcionar ao trabalhador (lato sensu), no período de descanso, a percepção de um reforço financeiro, a fim de que possa usufruir de forma plena o direito constitucional do descanso remunerado."*
>
> (destaques não constam do recurso)

A solução da questão já foi examinada no preâmbulo do nosso voto ao estudarmos o conceito de remuneração. Recordemos: somente as verbas paga a título de: i) contraprestação; ii) tempo a disposição do empregador; iii) nos casos de interrupção do contrato de trabalho; e iv) por força de lei ou de ajuste constante do contrato, coletivo ou individual, de trabalho.

Dessa constatação, decorre que as verbas pagas a título de indenização, por não integrarem o conceito de remuneração, não podem sofrer incidência de contribuições previdenciárias.

Tais conceitos se aplicam no deslinde da questão em apreço. Há sim incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de férias, mas somente pelas férias gozadas e nunca nas modalidades de férias indenizadas, como por exemplo, nas férias vencidas, férias proporcionais ou féria pagas em dobro.

Necessário ressaltar, com tintas fortes, que o terço constitucional de férias, com explicitamente posto na Carta de 1988, é um adicional sobre o salário normal, logo somente integra o salário de contribuição no caso das férias gozadas. Relembremos o texto constitucional (art. 7, inciso XVII):

> *"XVII -* ***gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal"***
>
> (negritei)

Inegável a aplicação do brocardo jurídico de que *a sorte do acessório segue o principal* no caso em análise. Se o valor pago a título de férias integrar o salário de contribuição, o terço constitucional também o integrará; caso contrário, não!

Assim, em razão do lançamento se basear em complementação de valores pagos a título de féria proporcionais - ou seja, valores relativos a período proporcional de aquisição de férias, pagos nas rescisões do contrato de trabalho - não se verifica a incidência tributária em discussão em razão do caráter indenizatório da verba paga.

Do exposto, forçoso dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos a título de férias proporcionais (códigos 1520, 1550, 1580, 600, 630, 6857)

Por concordar com o entendimento do eminente Relator nos demais pontos, passo a conclusão de meu voto.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e com base nos fundamentos apresentados, em meu voto e no voto do Conselheiro Relator, voto por dar provimento parcial ao recurso para:

I. Excluir do lançamento da contribuição previdenciária patronal as seguintes verbas:

a. indenizações representadas pelos códigos 1010, 1430, 1445, 1480, 1650, 1660, 1850 e 1860; constantes do item 4.11.1 do Relatório Fiscal (fls. 335);

b. complementação de auxílio doença, identificado pelos códigos 760, 761 e 765; constantes do item 4.11.18 do Relatório Fiscal (fls. 338);

c. bônus de incentivo, identificado pelo código 1290, constante do item 4.12 do Relatório Fiscal (fls. 339);

d. férias proporcionais, identificadas pelos códigos 1520, 1550, 1580, 600, 630, 6857; constantes do item 4.14 do Relatório Fiscal (fls. 341);

e. "Aviso Prévio Indenizado" (1440);

f. "13º Salário Aviso Prévio Indenizado" (1470)

g. "Dif Aviso Prévio Inden" (6869);

II. Em relação ao lançamento da diferença da contribuição ao RAT:

c) Afastar a cobrança relativa ao estabelecimento de CNPJ nº 54.516.661/0002-84, ante a correta apuração pelo contribuinte; e

d) Determinar que a unidade preparadora corrija o valor cobrado dos demais estabelecimentos filiais (0027-32, 0048-67, 0049-48 e 0058-39) em conformidade com a tabela elaborada pela autoridade lançadora, constante do item 7.10 do Relatório Fiscal.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira