



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.001463/2009-92
ACÓRDÃO	9202-011.568 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2005

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma o torna inapto para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator), que conhecia. O Conselheiro Marcos Roberto da Silva não votou, em razão de voto proferido pelo conselheiro Mário Hermes Soares Campos na sessão de 15/10/2024. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc* e Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os *Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos (Relator), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).*

RELATÓRIO

Sirvo-me da minuta inserida no repositório do CARF pelo Cons. Rel. Mário Hermes Soares Campos, que passo a replicar, na integralidade, por fidedignamente relatar a situação descortinada no caderno processual:

Em julgamento recurso especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão de Recurso Voluntário 2202-004.716 (e.fls. 218/233), da 2ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que reconheceu a decadência dos fatos geradores até nov/2004 e, no mérito, deu parcial provimento ao apelo, para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Consoante o acórdão recorrido, a lide versa sobre a contribuição destinada ao Salário-Educação (FNDE – Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação), incidente sobre valores pagos, pelo incorporado BANCO SANTANDER BRASIL S.A. – CNPJ 61.472.676/000172, aos empregados, a título de “Bônus de Contratação”, nas competências de 12/2003 a 06/2005.

O Contribuinte apresentou impugnação de e.fls. 25/38, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), conforme decisão de e.fls. 124/138.

Contra a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário de e.fls. 162/180, tendo a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF decidido reconhecer parcialmente a decadência e, para o saldo remanescente, determinar a aplicação da penalidade mais benéfica.

O acórdão 2202-004.716, apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2005

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na

base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. BÔNUS RH CARROS.

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive aqueles recebidos a título de bônus.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, se mais benéfico ao sujeito passivo.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos fatos geradores até nov/2004, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento ao recurso em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor, a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, relativo à multa.

Cientificado do acórdão, o sujeito passivo opôs os embargos de declaração de e.fls. 247/250, os quais foram rejeitados, nos termos do despacho de e.fls. 279/282.

Desse despacho, o Contribuinte tomou ciência em 20/08/2020, e interpôs o recurso especial de e.fls. 393/406, em 03/09/2019.

Em juízo de admissibilidade, foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão da matéria: **“incidência de contribuições previdenciárias sobre “bônus de**

contratação”, sendo acatado como paradigma apenas o Acórdão nº 2301-003.392, conforme o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e.fls. 411/416.

Relativamente à parte que obteve seguimento, a Recorrente alega que

- o “Bônus RH Carros” é uma verba que não tem o condão de ressarcir o empregado em vista de um serviço prestado, mas, sim, de proporcionar um incentivo à contratação de profissionais qualificados, e altamente disputados no mercado de trabalho, como forma de atraí-los, e não estando vinculado à prestação de serviço;

- esse bônus pode, inclusive, ser interpretado como uma forma de indenização, pois o empregado recém-contratado abriu mão de uma certa segurança que possuía no seu trabalho anterior;

- o próprio CARF (Acórdão nº 2301-003.086) decidiu que no pagamento dessas verbas não há contraprestação de serviço, reconhecendo-se, para tanto, que é uma prática de mercado;

- apresenta também decisões da Justiça do Trabalho, onde se ressalta a ausência de habitualidade no pagamento da parcela, o que descaracteriza a sua natureza salarial;

- a verba paga pela Recorrente aos seus empregados recém contratados não tem o caráter de retribuição, mas, sim, de atrativo à contratação paga sem habitualidade, o que lhe retira do campo de alcance da norma determinante da incidência do tributo, conforme insculpido no artigo 22, da Lei nº 8.212/1991;

- não ocorre fato gerador previdenciário sobre ganho não habitual, dado o não enquadramento da verba no arquétipo de salário definido no próprio texto Constitucional, conforme reconheceu o próprio STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 565.160/SC.

- conclui que tal gratificação não tem natureza salarial e, portanto, não deve ser incluída na base de cálculo das Contribuições ao FNDE, o que impõe o cancelamento da autuação sobre as verbas pagas a título de “Bônus RH Carros”.

Ao ser cientificada do seguimento parcial do Contribuinte em 24/11/2020, a Fazenda Nacional ofereceu as contrarrazões de e.fls. 429/437, em 01/12/2020, com as seguintes alegações:

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

- outrossim, o seu pagamento traz ao futuro contratado o dever de permanência na empresa por determinado período;

- tal verba não é indenização, pois as verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha, de alguma maneira lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio;

- os bônus em tela se deram em virtude de contrato preliminar de trabalho e tais pagamentos passaram a incorporar o patrimônio dos beneficiados, incondicionalmente, no curso do cumprimento do contrato de trabalho previamente entabulado, evidenciadas, assim, as características de contraprestatividade;

- o pagamento do *hiring bonus* não se enquadra na categoria de ganhos eventuais, pois se vincula diretamente à futura prestação de serviço;

- em diversos julgados recentes, o CARF se pronunciou pela incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de bônus de admissão (Acórdãos 2401-003.403 e 2401-02.251);

- o Tribunal Superior do Trabalho, em seus mais recentes julgamentos, tem sistematicamente reafirmado a natureza salarial do chamado *hiring bonus* ou luvas;

- a Justiça do Trabalho tem entendido que o fato de as "luvas" serem recebidas de uma só vez ou em parcelas *"não desvirtua a sua natureza salarial, pois ela não constitui uma indenização, porquanto não visa ao ressarcimento, compensação ou reparação de nenhuma espécie. Tal verba é o resultado do patrimônio do trabalhador em face do reconhecimento pelo desempenho e pelos resultados alcançados em sua vida profissional e equipara-se às luvas dos atletas profissionais, justificando o pagamento da aludida verba, cujo caráter é salarial"* (PROCESSO Nº TST-RR-5191-65.2010.5.12.0018).

Ao final, pede a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora *Ad Hoc*

Sirvo-me da minuta inserida no repositório do CARF pelo Cons. Rel. Mário Hermes Soares Campos, que passo a replicar, na integralidade:

O recurso especial foi interposto no prazo legal e as contrarrazões também são tempestivas.

Conforme apontado no Despacho de Admissibilidade, a decisão paradigmática acatada (acórdão 2301-003.392) apresenta nítida divergência em relação ao recorrido, por se posicionar pela natureza não remuneratória dos bônus de contratação, nos seguintes termos:

Verifica-se que no recorrido o entendimento vazado foi que a quantia repassada pela empresa a executivos como forma de recrutá-los para seus quadros representa verba de natureza remuneratória, devendo sujeitar-se à incidência de contribuições sociais. No paradigma, para verba semelhante, a interpretação foi diversa, entendendo-se pela sua natureza indenizatória e, por consequência, a referida rubrica foi expurgada do salário-de-contribuição.

Concordando com o tratamento dado à questão no Despacho de Admissibilidade, tenho como presentes os pressupostos de admissibilidade, uma vez que, em exame de matérias similares deu-se interpretações diversas aos mesmos dispositivos normativos

Conheço assim, do recurso do sujeito passivo e passo ao exame de mérito.

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Como registrado em ata o feito vem adiado da sessão de julgamento realizada em 15 de outubro p.p. após ter formulado pedido de vista. Em que pese ter sido colhida a votação referente ao conhecimento do recurso, adverti, quando optei por melhor debruçar-me sobre as questões de mérito devolvidas a esta eg. Câmara, que valeria da oportunidade para melhor cotejar o acórdão recorrido com o único paradigma admitido pelo despacho inaugural de admissibilidade: o acórdão de nº 2301-003.392.

O despacho inaugural de admissibilidade entendeu que

no recorrido o entendimento vazado foi que a quantia repassada pela empresa a executivos como forma de recrutá-los para seus quadros representa verba de natureza remuneratória, devendo sujeitar-se à incidência de contribuições sociais. No paradigma, para **verba semelhante**, a interpretação foi diversa, entendendo-se pela sua natureza indenizatória e, por consequência, a referida rubrica foi expurgada do salário-de-contribuição. (f. 413)

Tenho como impossível asseverar serem as verbas abordadas nos acórdãos recorrido e paradigma semelhantes, porquanto evidente ter falhado a parte recorrente em oferecer substrato documental para demonstrar estar-se diante de rubricas de mesmo cariz. Transcrevo o que consta, no que importa, na decisão recorrida:

A DRJ de origem, se manifestou pela incidência da contribuição ao salário-educação sobre a rubrica Bônus RH CARROS. Por compartilhar do entendimento exarado no julgamento de primeira instância, reproduzo o voto quanto a esta matéria, adotando-o, inclusive, como parte integrante das minhas razões para manutenção do lançamento em questão:

(...)

3. Não foram apresentados à fiscalização, apesar de formalmente solicitados mediante TIAD de 20/09/2006, documentos que demonstrassem os critérios

utilizados pela empresa para remunerar os segurados empregados, conforme descrito no item 2 supra. **Porém, foi informado verbalmente à fiscalização pelo Senhor Marco Antonio de Almeida, Gerente Geral de Assuntos Fiscais da empresa, a política de pagamento do Bônus RH e do Bônus RH Carro, como segue:**

a) Para determinadas contratações de segurados que ocupem cargos elevados na estrutura administrativa da empresa, são oferecidos benefícios extra-salariais para concretizar as contratações;

b) A concessão do Bônus RH e do Bônus RH Carro faz parte desses benefícios;

c) Conforme o cargo a ser ocupado pelo segurado, determinado valor, em moeda corrente, é colocado à sua disposição;

d) Esse valor é pago através de aportes de capital, em nome do segurado, em uma das seguintes empresas:

d.1) Santander Seguradora S/A CNPJ 87.376.109/000106;

d.2) Icatu Hartford Seguros S/A CNPJ 42.283.770/000139.

(...)

1. **Resultou infrutífera a intimação tanto para a empresa apresentar as folhas de pagamento, os Livros Diário e os Contratos de Prestação de Serviço celebrados com as empresas Santander Seguradora S/A, Santander Seguros S/A e Icatu Hartford Seguros S/A, quanto para apresentar a Relação de Beneficiários do Bônus RH e do Bônus RH Carro, ou seja, revelar a quais segurados da Previdência Social foram pagos os valores a esse título e, então, identificar esses segurados e as respectivas remunerações para o Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS, por meio da Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GF1P, para efeito da formação dos salários-de-benefício correspondentes. Não foram apresentados também, os documentos de suporte referentes aos lançamentos na escrituração contábil da empresa solicitados pela Fiscalização.**

(...)

Cumprе destacar que, como explicitado no relatório fiscal da NFLD n.º 37.043.5931, a empresa não apresentou à fiscalização, apesar de formalmente solicitados, os documentos que demonstrassem os critérios utilizados para o pagamento das verbas em tela aos segurados empregados, sendo informado apenas verbalmente que o pagamento do "Bônus RH — Carro" era efetivado

para determinadas contratações de segurados ocupantes de cargos elevados na estrutura administrativa, afim de concretizar referidas contratações. Assim, considerando esta informação fornecida verbalmente à fiscalização, **tem-se que as verbas pagas a título de "Bônus RH — Carro" consistiriam em uma espécie de "luvas" — bônus de contratação, se configurando como verdadeiros adiantamentos de salários aos futuros empregados contratados da empresa.**

À míngua da apresentação de documentos, fiando-se apenas na explanação verbalmente ofertada – conforme fartamente repisado –, entendeu a fiscalização que “as verbas pagas a título de ‘Bônus RH – Carro’ consistiriam em uma *espécie* de ‘luvas.’”

Em sede de aclaratórios trouxe a recorrente novamente à baila o tema, ao argumento de padeceria o acórdão de omissão. Em síntese, sustentou ter

demonstr[ado] que os pagamentos autuados não integram a base de cálculo da Contribuição ao FNDE na medida em que se tratam de ganhos eventuais", todavia, "o voto vencedor asseverou não ser possível aferir a eventualidade dos pagamentos dado que "a empresa, embora intimada para tanto, não disponibilizou à fiscalização a relação de segurados que teriam recebido tais verbas, bem como os documentos com os critérios para a realização dos pagamentos".

Alega que "tal assertiva não corresponde à verdade dos fatos comprovados nestes autos, uma vez que consta do próprio Relatório Fiscal da NFLD nº 37.043.593-1, em trecho citado pelo v. acórdão embargado, a informação de que os pagamentos autuados, a título de "Bônus RH Carro" eram realizados quando da contratação de "segurados ocupantes de cargos elevados na estrutura administrativa".

Para afastar o vício suscitado, pontuado no despacho que negou seguimento aos embargos que

[o] trecho do acórdão citado é claro em expressar que não foram comprovados documentalmente as alegações de que o pagamento da verba "Bônus RH Carros" teria ocorrido apenas na contratação de alguns segurados de cargos elevados na empresa:

Cumprе destacar que, como explicitado no relatório fiscal da NFLD n.º 37.043.5931, a empresa não apresentou à fiscalização, apesar de formalmente solicitados, os documentos que demonstrassem os critérios utilizados para o pagamento das verbas em tela aos segurados empregados, sendo **informado apenas verbalmente** que o pagamento do "Bônus RH — Carro" era efetivado para determinadas contratações de

segurados ocupantes de cargos elevados na estrutura administrativa, afim de concretizar referidas contratações.

A leitura do único paradigma admitido – o acórdão de nº 2301-003.392 – demonstra a inexistência de dúvidas sobre a verba paga: nada é dito sobre a carência de provas documentais. Teria a autuação, com segurança, a partir da documentação requisitada e devidamente fornecida, tributado valores pagos para atração de profissionais de alta performance, que ocupariam lugar de destaque na organização empresarial.

Além da dessemelhança fática, para que dado seguimento ao recurso seria necessário revolver o arcabouço processual para verificar, documentalmente, de que forma, a quem e por quais motivos eram feitos os pagamentos rotulados “Bônus RH” e do “Bônus RH Carro.” Falecendo esta eg. Câmara de competência para tanto – aplicação *mutatis mutandis* do verbete sumular de nº 7 do STJ, **tenho que, por essas razões, não pode ser conhecido o recurso.**

Apenas à guisa de informação, acrescento que o único acórdão paradigmático admitido veio a ser, após o manejo do apelo especial que ora se aprecia, reformado pelo acórdão nº 9202-008.436 (processo nº 16327.001655/2010-32). Naquela assentada concluiu-se, à unanimidade, pela “exclu[são] do acórdão recorrido [d]a matéria “Bônus de Contratação”, por não ter sido objeto de autuação.”

Este colegiado, em composição ligeiramente díspar da que se apresenta, houve por bem não conhecer o paradigma nº 2301-003.392 como apto a demonstrar a divergência, assentada justamente no fato de que reconhecida a extrapolação dos limites da lide. Como escorreitamente apontou a Cons.ª Rel.ª Sheila Aires Cartaxo em seu minucioso voto,

se a matéria objeto da comprovação da divergência foi excluída da lide por não constar na autuação, não há como considerar, para comprovar divergência interpretativa, acórdão que tratou erroneamente da questão. Destarte, voto por não conhecer do recurso especial da Contribuinte quanto à matéria não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de *hiring bonus*, em razão da ausência de natureza jurídica remuneratória.¹

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

¹ **CARF.** Acórdão nº 9202-011.176, sessão de 19 de mar. de 2024.