



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001665/2010-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.617 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente BANCO PINE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. INDENIZAÇÃO. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento destinado a reparar o dano sofrido pelo trabalhador em razão da rescisão do contrato do trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, dada a sua natureza indenizatória.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não restar demonstrado que foram pagos em decorrência da prestação de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência das contribuições previdenciárias (i) sobre a gratificação espontânea, sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso; (ii) sobre a indenização Cláusula 15, sendo vencidos os conselheiros Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso; e (iii) sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, tendo em vista que foram pagos uma única vez aos beneficiários, em pactuação anterior ao contrato de emprego e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral, sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 14ª Tuma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão n.º 16-61.757 (fl. 272), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Conforme bem descrito pela Recorrente em sua peça recursal, o presente caso se trata de auto de infração com vistas à exigência de contribuições previdenciárias supostamente devidas, no período compreendido entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008, sobre as seguintes verbas:

- (i) Gratificação Espontânea, paga aos vices presidentes e diretores da companhia;
- (ii) Indenização (cláusula 15), paga ao então presidente da companhia, quando do seu desligamento da empresa;
- (iii) Participação nos Lucros e Resultados ("PLR") paga a diretores não empregados;
- (iv) Gratificação de Contratação – Hiring Bônus;
- (v) Pagamento de Autônomos, contribuintes individuais, sem declará-los em GFIP; e
- (vi) Cartões de Incentivo.

Intimada sobre a lavratura do Auto de Infração, a Recorrente (i) realizou o recolhimento dos valores referentes a "PLR", "Pagamento de Autônomos" e "Cartões de Incentivo", com a redução de 50% da multa de ofício aplicada, nos termos do artigo 6º, inciso I, da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991 ("Lei n.º 8.212/91"); e (ii) apresentou Impugnação com relação à autuação de "Gratificação Espontânea", "Indenização (Cláusula 15)" e "Gratificação de Contratação (Hiring Bonus)".

Em breve síntese, a Recorrente sustentou, em sua impugnação, que:

(i) o pagamento aos Administradores enquadra-se no artigo 28, § 9º, "e", item 7 da Lei n.º 8.212/91, uma vez que os diretores em questão são diretores empregados da Recorrente, sem possuir cargo de administrador, não cabendo a eles deliberar sobre sua própria remuneração e, ainda, que a verba paga a título de Gratificação Espontânea possui indiscutível caráter eventual, o que afastaria a cobrança;

(ii) que o pagamento denominado "Indenização — Cláusula 15" possui nítido caráter indenizatório, não sendo objeto de tributação por Contribuições Previdenciárias; e

(iii) o Hiring Bônus não se trata de remuneração do diretor empregado, não possui caráter contraprestacional, uma vez que não há, no momento do pagamento, formalização do vínculo de emprego, além do fato de que o mero acréscimo patrimonial não implica reconhecimento de que o pagamento se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que as parcelas excluídas pelo §9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 possuem natureza indenizatória ou ressarcitória, não podendo ser confundida com remuneração.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 16-61.757 (fl. 272), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INTEGRANTES. HIPÓTESES LEGAIS DE NÃO INCIDÊNCIA

Considera-se salário-de-contribuição dos segurados obrigatórios 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I e III, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Não integram o conceito de salário de contribuição apenas as hipóteses previstas no §9º do art.28 da Lei n.º 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado os segurados obrigatórios com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A importância paga a título de gratificação não podem ser caracterizada como ganho eventual, pois o que caracteriza a eventualidade não é a periodicidade de seu pagamento, mas, sim, o fato de que se trata de um ganho sem expectativa de reiteração.

INDENIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição as verbas pagas ao segurado empregado ou Contribuinte Individual, ainda que denominadas de "Indenização", quando não se enquadrar dentro das rubricas contempladas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. "HIRING BÔNUS" – GRATIFICAÇÃO DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de "Hiring Bônus" ou gratificação de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição previdenciário. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 301 e seguintes, reiterando os termos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso se trata de auto de infração com vistas à exigência de contribuições previdenciárias supostamente devidas, no período compreendido entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008, sobre as verbas abaixo detalhadas, objeto de discussão:

- Gratificação Espontânea, paga aos vice presidentes e diretores da companhia;
- Indenização (cláusula 15), paga ao então presidente da companhia, quando do seu desligamento da empresa;
- Gratificação de Contratação – Hiring Bônus;

Pois bem!

Antes de adentrar na análise de cada uma das matérias em destaque, cumpre pontuar, seguindo os esclarecimentos preambulares do voto condutor do recorrido acórdão, que o conceito de remuneração, base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, é bastante abrangente conforme se depreende do art. 195 da Constituição Federal de 1988, in verbis:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

O art. 28, inciso I e III, da Lei no 8.212/91 apresenta, por sua vez, o conceito legal de salário-de-contribuição, sendo que o parágrafo 9º deste mesmo artigo elenca as verbas não integrantes do salário-de-contribuição, ou seja, aquelas não sujeitas à incidência de contribuições, in verbis:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) 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 nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento

e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

n) a 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; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei n.º 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Trazido à baila a legislação base referente ao conceito do salário de contribuição para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias, passa-se a análise individualizada da natureza das verbas consideradas, no presente lançamento, como integrantes da base de cálculo do crédito constituído, quais sejam: os valores pagos pela empresa a título de gratificação espontânea, Cláusula 15 e gratificação de contratação.

Da Gratificação Espontânea

No que tange à verba em destaque, afirma a fiscalização em seu relatório fiscal que:

Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio das Folhas de Pagamento, apoio financeiro a Vice Presidentes e Diretores do contribuinte sob a forma de concessão de "Gratificação Espontânea".

Como regra geral, a gratificação espontânea é uma verba isenta de contribuições previdenciárias, conforme dispõe o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

A gratificação espontânea, ou os ganhos eventuais mencionados na legislação, é aquela que não é habitual, é uma mera liberalidade da empresa com relação aos seus empregados. Portanto, como a gratificação espontânea foi paga aos segurados empregados de forma eventual, não habitual (somente na competência 08/2006) durante o período fiscalizado (01/2006 a 12/2008), os valores não foram considerados integrantes do salário de contribuição e, portanto, não são objeto do presente lançamento.

Uma outra discussão deve ser travada quando o pagamento da gratificação espontânea é efetuada aos integrantes da alta administração da autuada e, conforme o Estatuto Social, a eles cabe determinar a remuneração que lhes é devida. Nesse caso essa fiscalização entende que não está presente o caráter espontâneo do pagamento, ou seja, não há naturalidade no pagamento, mas sim premeditação em relação a ele. Pelo mesmo motivo também entende que esses pagamentos não são revestidos de liberalidade empresarial, vez que são determinados em benefício próprio (g.n.)

A Recorrente, por seu turno, defende que a gratificação espontânea paga se reveste da mesma característica da gratificação paga aos segurados empregados, na qual foi dada a isenção pela Fiscalização. Sustenta, ainda, que a gratificação, ora contestada, enquadra-se no art. 28, §9º "e", item 7 da Lei nº 8.212/91, pois a maioria dos diretores são segurados empregados (docs. 2,3,4 e 5), ou seja, referida gratificação foi paga de forma eventual, desvinculada do salário, não se confundindo com a remuneração de diretores estatutários (ON SPS nº08/97, acórdãos nº05-27182 e nº05-26997).

A DRJ, indo além, na visão deste Relator, do entendimento perfilhado pela fiscalização, concluiu pela procedência da autuação neste particular, com base nas seguintes assertivas:

(i) a gratificação espontânea paga aos segurados empregados (08/2006), ao contrário do entendimento da Fiscalização, integra o conceito de salário de contribuição, logo, não poderia ter sido enquadrada na hipótese de ganho eventual (§9º, "e", item 7 do art.28 da Lei nº 8.212/91), entretanto, em razão da decadência (art.173, I do CTN), não será mais possível lançar os valores referentes a gratificação espontânea dos segurados empregados do Autuado, que de forma equivocada deixaram de ser apurados pelo Auditor responsável pelo lançamento (Parte Patronal e Terceiros);

(ii) a gratificação espontânea paga aos segurados empregados (entendida pela Fiscalização como ganho eventual) e aos integrantes da administração do Impugnante, não se reveste de eventualidade;

(iii) para que a verba paga pelo Autuado seja considerada ganho eventual, deve ser fortuita, casual, variável e depender de um acontecimento incerto;

(iv) as verbas nas quais incidem as contribuições sociais são as que tramitam pela folha de pagamento, bem como os demais rendimentos do trabalho, conforme dispõe o art.195, I "a" da CF c/c o art. 28, I e III da Lei nº 8.212/91;

(v) a remuneração paga em espécie, sempre irá integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Pois bem!

Conforme sinalizado linhas acima, a fiscalização entendeu que as verbas em análise devem compor o salário-contribuição, considerando que, no presente caso, *não está presente o caráter espontâneo do pagamento, ou seja, não há naturalidade no pagamento, mas sim premeditação em relação a ele. Pelo mesmo motivo também entende que esses pagamentos não são revestidos de liberalidade empresarial, vez que são determinados em benefício próprio.*

Ressalte-se, pela sua importância que, em relação à mesma verba, paga aos segurados empregados, a fiscalização concluiu pela não incidência das contribuições ora exigidas, *in verbis*:

Portanto, como a gratificação espontânea foi paga aos segurados empregados de forma eventual, não habitual (somente na competência 08/2006) durante o período fiscalizado (01/2006 a 12/2008), os valores não foram considerados integrantes do salário de contribuição e, portanto, não são objeto do presente lançamento.

Como se vê, a fiscalização, no que tange à mesma verba paga pela Companhia, concluiu que, em relação aos segurados empregados, a mesma não deve compor o salário-contribuição, considerando que o pagamento ocorreu de forma eventual, não habitual, enquanto que, para os membros do alto escalão da empresa (vice presidentes e diretores), a referida verba deve compor o salário contribuição, por não estar presente, em relação a estes, o caráter espontâneo do pagamento.

Mais equivocada, entretanto, não poderia ser a conclusão alcançada pela fiscalização neste particular, no entendimento deste Relator.

Isto porque, o entendimento da fiscalização está embasado na natureza do cargo daqueles que receberam as verbas e não na natureza da verba em si, a qual, registre-se, restou expressamente reconhecida pela própria fiscalização como sendo uma gratificação espontânea.

Ou seja: apesar de reconhecer que os valores pagos aos segurados empregados se tratam de gratificação espontânea, a mesma verba paga aos membros do alto escalão (vice presidentes e diretores) não teria essa mesma natureza, por ausência do caráter espontâneo do pagamento.

Como se vê, o entendimento perfilhado pela fiscalização, está embasado na natureza da ocupação do beneficiário dos pagamentos e não na natureza da verba, o que, por certo, não pode e nem deve prevalecer, notoriamente no presente caso, onde a fiscalização expressamente reconheceu a natureza da gratificação espontânea.

Registre-se, pela sua importância, que o critério adotado pela fiscalização – natureza da ocupação do beneficiário do pagamento – não encontra amparo na legislação de regência da matéria, mencionada no próprio relatório fiscal, *in verbis*:

Como regra geral, a gratificação espontânea é uma verba isenta de contribuições previdenciárias, conforme dispõe o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9,711, de 20,11.98)

No mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, "V, j" dispõe que:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

V - as importâncias recebidas a título de:

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;
(Redação dada pelo Decreto nº3.265, de 1999)

Razão assiste, portanto, ao Recorrente quando este afirma que *como os únicos requisitos para que o pagamento em questão não seja objeto de incidência das Contribuições Previdenciárias são a eventualidade e espontaneidade do pagamento, se o representante da pessoa jurídica determina que receberá determinada gratificação, tendo poderes para tal, e esta for eventual e espontânea, como foi no caso concreto, não poderá ser considerada salário-de-contribuição.*

Registre-se, pela sua importância, que, conforme destacado pelo Recorrente, os diretores não possuem competência para fixar seu próprio salário, cabendo ao Conselho de Administração tal encargo, nos termos do inciso III do artigo 19 do Estatuto Social do ora Recorrente, assim redigido:

Artigo 19. Compete ao Conselho de Administração, além de outras atribuições que lhe sejam cometidas por lei ou pelo Estatuto Social:

(...)

III - estabelecer a remuneração, os benefícios indiretos e os demais incentivos dos Diretores, dentro do limite global da remuneração da administração aprovado pela Assembleia Geral.

A DRJ, como visto, foi além, no entendimento deste Relator, dos fundamentos adotados pela fiscalização, para concluir pela manutenção da autuação fiscal neste particular.

Ocorre que, ainda assim, melhor sorte não assisti ao lançamento fiscal. Vejamos!!

Inicialmente, afirma o órgão julgador de primeira instância que a gratificação espontânea paga aos segurados empregos (08/2006), ao contrário do entendimento da Fiscalização, integra o conceito de salário de contribuição, logo, não poderia ter sido enquadrada na hipótese de ganho eventual (§9º, “e”, item 7 do art.28 da Lei nº 8.212/91), entretanto, em razão da decadência (art.173, I do CTN), não será mais possível lançar os valores referentes a gratificação espontânea dos segurados empregados do Autuado, que de forma equivocada deixaram de ser apurados pelo Auditor responsável pelo lançamento (Parte Patronal e Terceiros).

Ora, a verba paga aos segurados-empregados a título de “gratificação espontânea” sequer fazem parte do lançamento fiscal, pelo que não cabe qualquer análise em relação à mesma em sede de julgamento no presente caso.

Caberia ao órgão julgador, no máximo, caso assim entendesse e julgasse necessário / conveniente, expedir ofício para a competente DRF, manifestando o seu entendimento sobre a matéria, mas jamais afirmando que seria o caso de lançamento dos referidos valores, já que tal análise cabe, por certo, à fiscalização.

Prossegue aquele Colegiado afirmando que, para que a verba paga pelo Autuado seja considerada ganho eventual, deve ser fortuita, casual, variável e depender de um acontecimento incerto.

Como se vê, a DRJ, neste ponto, adota fundamentos / critérios para manter a autuação que, no entendimento deste Relator, não encontram amparo na legislação de regência da matéria, já mencionada e transcrita linhas acima.

De fato, a legislação é clara e evidente ao falar em “ganhos eventuais”, não fazendo qualquer menção a pagamento fortuito, casual, variável e depender de um acontecimento incerto. Tratam-se, pois, de características citadas e adotadas pelo órgão julgador de primeira instância sem previsão legal.

Ademais, ainda que se tratassem de requisitos legais, pode-se considerar a gratificação paga aos diretores como ganho eventual no caso em tela, porque é (i) fortuita, visto que somente ocorreu uma vez; (ii) casual, visto que não guarda qualquer relação com a remuneração dos diretores, tendo sido concedida; (iii) variável, visto que nenhum dos diretores recebeu valor igual a qualquer outro; e (iv) dependente de acontecimento incerto, porque ocorreu única e exclusivamente por liberalidade das pessoas competentes para deliberar o pagamento ou não de uma verba extraordinária.

Por fim, mas não menos importante, o Colegiado de primeira instância utilizou, ainda, como fundamento para manter a autuação neste particular, a assertiva de que as verbas nas quais incidem as contribuições sociais são as que tramitam pela folha de pagamento, bem como os demais rendimentos do trabalho e que a remuneração paga em espécie sempre irá integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ora, afirmar que **toda** remuneração paga em espécie sempre irá integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias e que as verbas nas quais incidem as contribuições sociais são as que tramitam pela folha de pagamento, bem como os demais rendimentos do trabalho, não nos parece ser o mais correto.

Até porque, existem diversas remunerações pagas em espécie e que transitam pela folha de pagamento que a própria legislação cuidou de excepcionar da incidência das contribuições em análise. É o caso, por exemplo, das férias indenizadas e respectivo adicional constitucional.

Neste contexto, merece reforma a decisão de primeira instância no que tange à “gratificação espontânea”, afastando-se, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos em relação à referida rubrica.

Da Indenização (Cláusula 15)

No que tange à verba em questão, a fiscalização concluiu pela incidência das contribuições previdenciárias, tendo assim se manifestado:

Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio das Folhas de Pagamento, apoio financeiro ao então Diretor Presidente do Banco Pine — Emílio Humberto Carazzai Sobrinho — sob a forma de indenização quando do seu desligamento da empresa.

Quando do seu desligamento foram concedidas ao Diretor Presidente as seguintes indenizações, com os respectivos valores e tratamentos previdenciários:

a. Indenização Cláusula 15 — R\$ 672.888,24 — sem a tributação das contribuições previdenciárias;

b. Indenização Bónus Semestral — R\$ 1.050.000,00 — com a tributação das contribuições previdenciárias;

Verifica-se então que a autuada, ao desligar o seu Diretor Presidente, indenizou-o de duas formas diferentes, tributando apenas uma delas, contrariando a legislação previdenciária ao não tributar a outra, como se verá adiante.

Não houve tributação das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de Indenização Cláusula 15.

Sobre o referido pagamento, esclarece o Recorrente que *se trata de verba de natureza indenizatória paga ao trabalhador que teve seu contrato de trabalho rescindido em período inferior ao estipulado. No presente caso, a indenização se dá por força de cláusula contratual que prevê que, na hipótese de rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, por iniciativa unilateral da Companhia, o empregado faria jus à indenização correspondente à remuneração que seria por ele percebida a contar da data da rescisão até completar 36 (trinta e seis) meses de prestação de serviço.*

Neste contexto, sustentou a Recorrente em sua peça defensiva que *a verba em questão tem caráter nitidamente indenizatório, não tendo o Auditor analisado de fato a natureza da verba. Ainda, argumenta que o rol do artigo 28. § 9º, da Lei nº 8.212/91 não pode ser tomado como absoluto, conclusão esta exarada pelo Superior Tribunal de Justiça.*

Razão assiste ao Recorrente neste particular.

De fato, não há no relatório fiscal nenhuma análise acerca da natureza da verba em questão.

Partindo de uma informação prestada pelo próprio Contribuinte referente à tributação da verba denominada “Indenização Bônus Semestral”, quando do desligamento do então diretor-presidente da Companhia, concluiu a fiscalização que a outra verba, também denominada de “indenização”, deveria ter sido igualmente tributada.

Ou seja: não houve de fato, conforme sustenta o Recorrente, análise pela fiscalização acerca da natureza da verba.

E no presente caso, resta inegável a natureza do pagamento em questão.

De fato, conforme esclarecido pelo Recorrente, o pagamento da verba em questão foi decorrente da seguinte previsão constante do contrato de trabalho firmado entre a Recorrente e o Sr. Emílio Carazzai em 9 de agosto de 2006:

15. Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa do BANCO, sem justa causa, antes de completados trinta e seis meses de prestação de serviços, o EMPREGADO fará jus a uma indenização correspondente a um mês da remuneração mensal fixa (salário base + gratificação de função) multiplicada pelo número de meses faltantes até o trigésimo sexto mês).

Trata-se, pois, de verba de caráter nitidamente indenizatório, em face da a rescisão do contrato de trabalho, que ocorreu antes de decorridos 36 meses da prestação de serviços do empregado, por iniciativa unilateral da Recorrente.

Como cediço, a verba paga tem natureza remuneratória quando decorrente da contraprestação de serviços prestados (folha de salários e demais rendimentos do trabalho), para fins de incidência do referido tributo.

Por outro lado, entretanto, quando a verba não for decorrente da contraprestação de serviços prestados (folha de salários e demais rendimentos do trabalho), diz-se que esta terá natureza indenizatória, ficando afastada a sua caracterização como remuneração, de modo que não estará inserida dentro do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Neste contexto, é fundamental que o pagamento tenha caráter remuneratório para fins de incidência da contribuição previdenciária, por nítida determinação constitucional e legal, não se sustentando o entendimento de que não há previsão expressa para a exclusão da referida verba, tal como afirmado pela DRJ.

Registre-se, pela sua importância, a Primeira Seção do STJ firmou entendimento no sentido de que não se deve ignorar o fato de que determinada verba sem designação específica ou que adote denominação em suposto desacordo com a terminologia adotada pela legislação previdenciária *pode vir a ser considerada isenta de contribuição se, em razão de seus elementos essenciais, puder ser enquadrada em uma das hipóteses de dispensa de tributo legalmente previstas*. Confira-se:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBA DE REPRESENTAÇÃO.

1. Em homenagem aos princípios de hermenêutica positivados nos arts. 108 e 111 do Código Tributário Nacional, não cabe ampliação jurisprudencial das hipóteses de isenção arroladas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

2. Nada obsta, entretanto, que determinada verba inominada ou nominada em desacordo com a terminologia adotada pela legislação previdenciária venha a ser considerada isenta de contribuição se, em razão de seus elementos essenciais, puder ser enquadrada em uma das hipóteses de dispensa de tributo legalmente previstas.

3. Por outro lado, não se submetem à incidência da contribuição previdenciária as verbas de caráter indenizatório, pois a reparação por ato ilícito ou o ressarcimento de um prejuízo não configuram o fato gerador desse tributo.

4. Há casos em que a distinção entre verba remuneratória e verba indenizatória não se mostra clarividente. Tanto é assim que o legislador ordinário remete ao magistrado trabalhista, conforme se infere do art. 832, §§ 3º e 4º, da CLT, a tarefa de esclarecer por meio de decisão, cognitiva ou homologatória, quais são as verbas de natureza indenizatória, assegurando à autarquia previdenciária o direito de recorrer de tal decisão.

5. Em determinadas situações, é necessário apreciar as características da verba paga aos empregados, com o objetivo de melhor elucidar a natureza de remuneração, fato gerador da contribuição previdenciária.

6. Tal exame não se revela possível em embargos de divergência. A matéria devolvida à apreciação desta Seção pelos embargos restringe-se aos pontos destoantes, como se depreende do cotejo entre o acórdão embargado e o aresto paradigma.

7. Os embargos de divergência não se prestam a resolver controvérsia sobre matéria de fato. Não cabe investigar, nessa fase processual, se a "verba de representação" era paga como uma contraprestação pelo trabalho ou visava a indenizar um ato ilícito ou a ressarcir um prejuízo.

8. Embargos de divergência não conhecidos.

(EREsp 496.737/RJ, Rel. Ministro Castro Medra, 1ª Seção, julgado em 12/05/2004, DJ 09/08/2004, p. 168)

Neste sentido, confira-se excerto do Acórdão 2401-004.914, de 3 de julho de 2017, de relatoria do Conselheiro Cleberson Alex Friess, *in verbis*:

81. Argumenta a recorrente que os pagamentos são dotados de nítido caráter indenizatório, pois objetivam fazer frente à perda do emprego, por ato de demissão pelo empregador, ou pela aposentadoria, não tendo natureza de contraprestação pelo trabalho, tampouco habitualidade, devendo enquadrar-se no item 7 da alínea "e" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

82. Pois bem. No caso da "Indenização Retorno de Férias", a empresa paga um valor para o segurado empregado cujo contrato de trabalho venha a ser rescindido sem justa causa no prazo de 30 (trinta) dias após o retorno de férias.

83. Para que uma parcela não integre a base de cálculo da contribuição previdenciária não é necessário, em qualquer caso, a existência de expressa previsão no § 9º do art. 28

da Lei nº 8.212, de 1991. Antes, deve-se verificar se a situação enquadra-se na regra matriz de incidência tributária, ou seja, que o pagamento recebido pelo segurado decorra de retribuição pelo trabalho prestado.

84. A "Indenização Retorno de Férias" não possui natureza remuneratória, pois destinada a reparar um dano sofrido pelo trabalhador devido à rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, no prazo de 30 (trinta) dias após o retorno das férias do trabalhador. Trata-se, assim, de parcela de natureza indenizatória, a qual não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, nem das contribuições devidas a terceiros.

85. Logo, cabe afastar do lançamento fiscal os valores pagos pela recorrente a título de "Indenização Retorno de Férias" (código I).

Por todo o exposto, impõe-se a reforma a decisão de primeira neste particular.

Da Gratificação de Contratação – Hiring Bônus

No que tange ao bônus de contratação, também conhecido como *hiring bônus*, a fiscalização informa em seu relatório fiscal que esta se *revela como um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa para compor o quadro de funcionários da autuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.*

Neste contexto, concluiu a autoridade administrativa que, no caso em análise, a verba paga aos segurados empregados a título de Gratificação de Contratação deve integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional, pois corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho.

Na impugnação apresentada, o Contribuinte defendeu que o *Hiring Bonus não se trata de remuneração do diretor empregado, não possui caráter contraprestacional, uma vez que não há, no momento do pagamento, formalização do vínculo de emprego, além do fato de que o mero acréscimo patrimonial não implica reconhecimento de que o pagamento se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que as parcelas excluídas pelo §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 possuem natureza indenizatória ou ressarcitória, não podendo ser confundida com remuneração.*

A DRJ, por seu turno, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve o lançamento fiscal neste particular, destacando que *a verba paga a título de gratificação de contratação integra o salário-de-contribuição previdenciário, uma vez que corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o promissor empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho, isto é, a empresa o atrai ao seu quadro funcional pelo resultado laboral diferenciado que dele espera, pagando-lhe um bônus salarial pelo seu potencial produtivo; é evidente, portanto, a presença da retributividade no pagamento efetuado a esse título.*

Em sua peça recursal, o Contribuinte sustenta que:

A Gratificação de Contratação não é remuneração ao empregado, mas sim um estímulo para que deixe sua atual posição em outra empresa, sendo verdadeira indenização pelas perdas decorrentes da troca de emprego, como as verbas indenizatórias a que teria direito ou eventual participação nos lucros e resultados. Ademais, uma análise lógica das circunstâncias do pagamento já é suficiente para refutar a ideia de contraprestação, visto que ainda não houve serviço prestado.

O argumento de que a Gratificação de Contratação não pode ser excluída do salário-de-contribuição porque não se enquadra nas hipóteses do § 90 do artigo 28 da Lei 8.212/91 é igualmente inadequado.

Primeiramente porque a verba em discussão nitidamente está prevista no item 7 da alínea "e" do dispositivo, o qual diz que não integram o salário-de-contribuição as parcelas "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário". A verba em questão é nitidamente eventual, visto que foi paga somente uma vez, e, como já exposto, não é vinculada ao salário, não possuindo qualquer caráter contraprestativo.

A verba teria caráter eventual mesmo que fosse paga em parcelas.

Ademais, mesmo que se considerasse que o artigo 28, § 90, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91 não inclui a Gratificação de Contratação, o que se admite apenas como argumento, merece reforma o acórdão. Isto porque o fisco simplesmente desconsiderou a verdadeira natureza da verba, não realizando qualquer análise do caso, mas simplesmente considerando que a Gratificação de Contratação deve ser inserida no salário-de-contribuição por não ser enquadrada pelo artigo mencionado acima, o que é insuficiente para condenação, conforme já julgado pela 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF.

Pois bem!!

Conforme exposto linhas acima, em sua decisão (fls. 5238), a DRJ entendeu que o bônus de contratação se subsume ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Os artigos 22, I, da Lei nº 8.212/91 e 201, I, e §1º do Regulamento da Previdência Social - RPS não deixam dúvidas que o fato gerador das contribuições previdenciárias se caracteriza como a **remuneração pela prestação de um serviço**. Vejamos:

Lei nº 8.212/91

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.

Regulamento da Previdência Social RPS

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

II – vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual

§ 1º São consideradas **remuneração as importâncias auferidas 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 **e excetuado** o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

Analisando a situação fática, o que se tem no caso em análise, é o pagamento de um bônus, a alguns empregados, de forma parcelada. Assim, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, entendo que não se encontra demonstrado que o referido pagamento teria natureza de "complementação da remuneração", isto porque:

- em primeiro lugar, a referida verba é paga por ocasião da contratação do empregado e, sendo assim, não há que se falar que se trata de verba destinada a retribuir o trabalho, uma vez que a relação trabalhista entre as partes sequer iniciou.

- em segundo lugar, por entender que os mencionados pagamentos possuem natureza indenizatória. Isso porque, quando ainda usufruíamos de economia saudável e em expansão, em que havia razoável escassez de mão de obra qualificada, foi introduzida a figura do bônus de contratação, como forma de compensar o trabalhador pelos benefícios já adquiridos no antigo empregador. Trata-se de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o bônus de contratação como decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como incentivo para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Nesse sentido, importante destacar a seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho

RECURSO DE REVISTA. 1. CONTRATO POR PRAZO DETERMINADO. INDENIZAÇÃO. O recurso de revista se concentra na avaliação do direito posto em discussão. Assim, em tal via, já não são revolidos fatos e provas, campo em que remanesce soberana a instância regional. Diante de tal peculiaridade, o deslinde do apelo considerará apenas a realidade que o acórdão atacado revelar. Esta é a inteligência das Súmulas 126 e 297 do TST. Recurso de revista não conhecido. 2. **BÔNUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Não verificada a habitualidade no pagamento do bônus, tampouco o seu recebimento em decorrência do labor a ser desenvolvido, mas como incentivo à contratação, não se faz potencial a ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT.** Por sua vez, arestos em desacordo com o art. 896, 'a', da CLT ou inespecíficos (Súmula 296/TST) não impulsionam o recurso de revista. Recurso de revista não conhecido. (Processo: RR 9070019.2003.5.02.0072, Rel. Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, 3ª Turma; DEJT 22/05/2009).(grifamos)

Este Egrégio CARF já se manifestou, mais de uma vez, quanto exclusão do bônus de contratação da base de cálculo conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

BÔNUS CONTRATAÇÃO.

Conflito na autuação que configura a verba como gratificação ajustada, a qual decorre de relação de emprego, porém exige o crédito tributário sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

Ausência de demonstração que o bônus de contratação fora pago em decorrência de prestação de serviços.

(Acórdão 2301003.086, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012)

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO. CARACTERÍSTICAS.

Para integrar o salário de contribuição, a verba paga a segurado deve ter as seguintes características: a) não eventualidade; b) auferição pelo trabalho; c) integração ao patrimônio do trabalhador; d) irrelevância do título; e e) paga pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.

No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/19991, tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consequente existência da

obrigação tributária principal (Acórdão 2301003.762, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2013)

Neste contexto, entende-se que a utilização pelas empresas de pagamento de luvas com objetivo de atrair melhores profissionais, serve como forma de compensação, vindo a indenizar aquele profissional, incentivando-o ao pedido de demissão da outra empresa em que trabalha.

Sobre o tema, inclusive, além dos precedentes deste E. Conselho já citados, destaque-se o recente julgado da CSRF, consubstanciado no Acórdão n.º 9202-007.637, de 27 de fevereiro de 2019, *in verbis*:

A matéria já foi debatida nesta 2ª Turma da CSRF, em duas oportunidades, uma delas quando da prolação do segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional Acórdão n.º 9202004.308, de 21/07/2016. A segunda vez que o Colegiado se debruçou sobre o tema proferiu-se o Acórdão n.º 9202005.156, de 25/01/2017, cujo voto vencedor, da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, trago à colação, por externar o meu entendimento acerca do Bônus de Contratação.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

Fato é que o pagamento do bônus de contratação não possui qualquer previsão legal acerca de sua obrigação ou não de pagamento, se traduzindo em nova prática de mercado, atualmente adotada por empresas brasileiras à exemplo da prática há muito já realizada no exterior, como forma das mesmas se manterem vivas e competitivas, certamente pela força de trabalho de profissionais mais especializados e mais respeitados em determinada área.

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no

§9º do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos 28, I da Lei nº 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira

Mesmo tendo acompanhado o Ilustre Relator quanto à gratificação espontânea e quanto ao bônus de contratação, gostaria de tecer algumas considerações que entendo serem importantes em relação a tais verbas.

Quanto à gratificação espontânea, vejamos, inicialmente, o que diz a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei 8.212, de 24/7/91:

Art. 28 [...]

[...]

§ 9º **Não integram o salário-de-contribuição** para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

7. recebidas a título de **ganhos eventuais** e os abonos **expressamente desvinculados do salário**; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

(Grifos nossos)

Como se vê, os ganhos eventuais, desvinculados do salário, não integram o salário de contribuição.

Pois bem, segundo o entendimento do Colegiado *a quo*, com o qual comungamos, “para que a verba paga pelo Autuado seja considerada ganho eventual, deve ser fortuita, casual, variável e depender de um acontecimento incerto”.

Dessa forma, podemos dizer que o ganho eventual é aquele que é inesperado, incerto, não previsto, ou seja, aquele em relação ao qual não há qualquer expectativa de recebimento por parte dos beneficiários, o que torna o ganho desvinculado de qualquer meta ou condição estabelecida na relação laboral.

Conforme se extrai do voto condutor, a gratificação em comento foi paga uma única vez pela empresa, na competência 08/2006, por liberalidade da empresa e sem depender de qualquer acontecimento.

Logo, em face a tal quadro, não vemos como afastar o caráter da eventualidade em relação aos pagamentos efetuados a vice-presidentes e diretores pelo simples fato de o pagamento ter sido decidido pela direção da empresa.

Quanto ao bônus de contratação, segundo se extrai do voto do Relator, cada beneficiário recebeu uma única vez o bônus, acertado na fase pré-contratual e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral. Dessa forma, por não se tratar de verba paga em uma relação empregatícia, não há como enquadrá-la no conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Vide o que dispõe a Lei 8.212/91, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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 que lhe prestem serviços, 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.

[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Como se nota, incidem contribuições sobre a remuneração paga pelo empregador ao segurado contratado como empregado, porém, como visto, não é o que ocorre no caso em tela.

Portanto, por não se amoldar ao conceito de salário de contribuição, não cabe a incidência das contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação de que trata o presente processo, tendo o mesmo representado apenas um incentivo prévio e externo à relação laboral para que o beneficiário viesse a se integrar ao quadro de empregados da empresa.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira