



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.720139/2019-49
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-008.179 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E ITAU UNIBANCO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial quando ausente o interesse recursal, considerando a existência de fundamentos autônomos capazes, por si sós, de manterem a decisão vergastada acerca da prejudicial de mérito, bem como tendo em vista a existência de decisão judicial definitiva sobre o mérito da questão.

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA A verba denominada Bônus de Contratação e Permanência, constitui-se como uma espécie de prêmio destinado a atrair funcionários de interesse da empresa e encontra-se inserida no conceito de remuneração / salário-de-contribuição, visto que paga em contraprestação ao trabalho.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Súmula CARF 108**).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para excluir a tributação sobre o bônus de contratação e permanência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardoso- Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o Acórdão n.º 2401-02.250, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do CARF, em 20 de janeiro de 2012, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 993:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SALÁRIOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

SALÁRIO INDIRETO ABONO ÚNICO VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO NATUREZA SALARIAL AÇÃO JUDICIAL ANTERIOR AO LANÇAMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

SALÁRIO INDIRETO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PERIODICIDADE PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AUSÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO QUE POSSIBILITE OS EMPREGADOS CONHECIMENTO DOS RESULTADOS.

O pagamento de PLR com base de dois acordos concomitantemente, encontra-se em desacordo com os preceitos da lei 10.101/2000, devendo incidir contribuição previdenciária, sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Não há que e falar em regular negociação coletiva, quando o acordo é firmado, no final do exercício, ou mesmo após o término deste.

SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO AOS DIRETORES ALIMENTAÇÃO IN NATURA

Nos termos do parecer n. 03/2001 da PGFN fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE VEÍCULO PRÓPRIO PARA OS DIRETORES PREVISÃO LEGAL DE EXCLUSÃO

O fato de o carro fornecido aos diretores ser de propriedade da empresa não determina, por si só, a natureza salarial da utilidade, face a precisão contida no art. 28, § 9º, “r” da lei 8212/91.

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA

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

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ADICIONAL de 2,5% INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PREVISÃO LEGAL IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Tendo a empresa do ramo financeiro remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento da contribuição adicional incidente sobre tais valores, conforme determina o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT SALÁRIO INDIRETO BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade é prevista no art. 22, II da Lei n.º 8.212/1991, alterada pela Lei n.º 9.732/1999.

Em sendo julgado procedente a inclusão em base de cálculo de valores pagos à título de salário indireto, devida é também a contribuição para o SAT.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES SALÁRIO INDIRETO NULIDADE DA AUTUAÇÃO CERCEAMENTO DE DEFESA FALTA DE DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES.

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente não só no relatório de lançamentos, no DAD, bem como no relatório fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TRABALHO DO AUDITOR ATIVIDADE**VINCULADA**

Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

AÇÃO JUDICIAL VERBAS DISCUTIDAS EM JUÍZO LANÇAMENTO PARA EVITAR DECADÊNCIA DEPÓSITO JUDICIAL.

Em existindo depósito judicial sobre verbas discutida em juízo não deve incidir juros e multa.

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO OU IMPOSSIBILIDADE DE SE VERIFICAR ESSE FATO. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento ou quando, com base nos autos, não há como a se concluir sobre essa questão, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Foram opostos **Embargos de Declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 1.048**, com o fim de integração do julgado, contudo não foram admitidos, conforme Informação de fls. 1.054.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 1.057 a 1.061, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 1.083 a 1.085, para rediscutir a matéria relativa à decadência do direito do fisco à constituição do crédito tributário depositado judicialmente.

Em seu recurso, aduz a Fazenda Nacional, em síntese, que:

- a) deve ser reformado o acórdão recorrido no tocante à declaração de decadência do crédito tributário, pois o referido crédito foi depositado judicialmente ou garantido por meio de fiança bancária aparelhada à ação judicial;
- b) não há que se falar em decadência no caso dos créditos tributários serem objeto de depósito judicial.

Por outro lado, **em sede de Contrarrazões, fls. 1.262 a 1.268**, sustenta o Contribuinte que:

- a) como é sabido, as contribuições previdenciárias são tributos que, por sua natureza, estão sujeitos ao lançamento por homologação;
- b) o prazo para a referida homologação está no art. 150, § 4º, do CTN, devendo o fisco verificar, no prazo quinquenal, se o contribuinte agiu de acordo com a lei, homologando ou não seu ato;
- c) o STJ já decidiu, em sede de recurso repetitivo, que, quando ocorrer o pagamento antecipado do tributo, deve ser aplicada a regra do já citado art. 150, § 4º, do CTN;
- d) a tese ventilada no recurso especial sobre a dispensa de lançamento para os casos em que há depósito integral do débito diverge do entendimento consolidado no âmbito do CARF;
- e) o depósito judicial no valor integral do débito não constitui lançamento e somente suspende a sua exigência, porém não impede a autoridade fiscal de efetuar o lançamento para prevenção da decadência, sem o acréscimo de juros e multa;
- f) o depósito judicial equivale ao pagamento antecipado para fins aplicação do prazo decadencial;
- g) deve ser mantida a decisão recorrida.

Quanto ao **Recurso Especial interposto pelo Contribuinte**, fls. 1.091 a 1.112, foi realizada a admissibilidade, por meio do Despacho de fls. 1.288 a 1.297, e dado seguimento ao recurso para a rediscussão das seguintes matérias: **a) incidência das contribuições sociais**

previdenciárias sobre bônus de contratação e permanência (quarta divergência); e b) aplicação dos juros sobre a multa (sexta divergência).

O Contribuinte, em seu recurso, alega, em suma, na parte a qual foi dada seguimento, que:

- a) o pagamento de bônus de contratação e permanência não configura base de incidência de contribuição previdenciária, uma vez que não se trata de contraprestações por trabalho prestado pelos seus empregados, mas apenas um incentivo ao profissional qualificado e atrativo à sua permanência na empresa;
- b) com relação ao bônus de permanência, insta ressaltar que a referida verba sequer foi paga pelo Recorrente, ou seja, não ocorreu o citado fato gerador citado pela autuação; e
- c) não incidem juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, 1.301 a 1.306, assevera, em síntese:

- a) a natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, vez que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação, ou mesmo expectativa desta;
- b) entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, seja em que momento da contratação esses pagamentos ocorram, posto que pagamentos em contratos prévios, com a conotação de estímulo para um trabalho ou mesmo vínculo que logo a seguir irá se concretizar, acabar por estar incluído no conceito de remuneração;
- c) “prêmios” dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades que ocorreram ou que venham a ocorrer;
- d) no caso em questão não existe a cobrança de juros em relação a multa aplicada, sendo as duas aplicadas em relação ao montante do débito apurado.

Posteriormente, em 16 de março de 2018, o Contribuinte apresentou petição na qual constam as seguintes informações:

- a) os presentes autos têm por objeto a cobrança de contribuição previdenciária relativa ao período de 01/03/2005 a 31/12/2006 apurada sobre os pagamentos a título de vale-transporte, abono único, PLR, sobre veículos e alimentação fornecidos a diretores e bônus de contratação e de permanência;
- b) ressaltou-se, quanto ao crédito tributário discutido no processo em epígrafe que houve depósito judicial apenas quanto ao lançamento de vale-transporte;
- c) a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando tão somente que inexistia decadência no caso de créditos tributários objeto de depósito judicial (relacionados no caso concreto apenas à ação 000650815.1996.403.6100);
- d) a referida ação já transitou em julgado favoravelmente ao Contribuinte;
- e) como as decisões judiciais foram proferidas posteriormente à interposição das contrarrazões apresentadas pelo ora Peticionante, requer-se inicialmente, nos termos do art. 16, ^a 4º, “b”, do Decreto 70.235/72, a juntada a este processo de tais informações e documentos;
- f) tendo em vista que o recurso da União discute, incontroversamente, somente a decadência do lançamento com depósitos judiciais, requer-se seja declarada a perda de objeto do recurso fazendário, na medida em que, reitera-se, já houve trânsito em julgado favorável naquele feito judicial e, assim, os depósitos judiciais serão integralmente

levantados pelo ora Recorrente, independentemente, do reconhecimento ou não da decadência destes valores.

Foram juntados documentos às fls. 1.321 e seguintes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

1. Do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional

1.1. Do conhecimento

Consoante narrado, a decisão recorrida reconheceu a decadência, como se observa dos fundamentos abaixo transcritos, fls. 1.045:

A bem da verdade, tanto esse Conselheiro quanto a Ilustre Relatora entendemos que, havendo recolhimento antecipado da contribuição, há de se contar o prazo decadencial pela norma do art. 150, § 4.º do CTN, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Divergimos, todavia, para os casos em que, embora existam recolhimentos efetuados pela empresa, esta não reconhece a incidência de contribuição sob determinada rubrica.

Nesses casos, a Conselheira Elaine Cristina pondera que as guias de recolhimento embora existentes, dizem respeito a outras rubricas, haja vista que, para as parcelas sobre as quais não se considerou a incidência tributária, não há o que se falar em antecipação de pagamento.

Ouso divergir dessa tese. É cediço que na Guia da Previdência Social – GPS não são identificados os fatos geradores, mas são lançados em campo único – “Valor do INSS” – todas as contribuições previdenciárias e, inclusive a dos segurados. Por esse motivo, havendo recolhimentos, não vejo como segregar as parcelas reconhecidas pela empresa, daquelas que não tenham sido tratadas como salário-de-contribuição.

Verifica-se na espécie, que há fortes índicos da existência de recolhimentos posto que, embora não exista nos autos o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, na ação fiscal, de acordo com o item 106 do relato do fisco (fl. 93), somente houve lançamento sobre os ditos ganhos indiretos (PLR, abono e outros benefícios), fato que nos leva a supor que houve recolhimentos para as contribuições decorrentes de outros fatos geradores. Nesses casos, o entendimento que tem prevalecido nessa Turma de Julgamento é que se aplique o § 4.º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial.

Assim, considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 04/10/2010, voto pela declaração de decadência para o período de 03/2005 a 09/2005.

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração contra a referida decisão sob o fundamento de que a Turma Ordinária, ao analisar a decadência, deixou de observar **que havia depósitos judiciais efetuados pela empresa com o intuito de suspender a exigibilidade do crédito, no que concerne à rubrica vale-transporte.**

Para a Procuradoria, a efetivação dos depósitos equivaleria ao auto lançamento do tributo, assim não haveria o que se falar em decadência para a referida verba.

Não foram acolhidos os argumentos referidos, razão pela qual não foram admitidos o embargos opostos, consoante fundamentação abaixo transcrita, fls. 1.054 a 1.055:

Por mais sedutora que possa parecer essa tese, não hei de compactuar com a mesma. Como se considerar a equivalência da efetivação dos depósitos ao lançamento das

contribuições, se a própria Receita Federal, no intuito de prevenir a decadência, constituiu o crédito ora discutido.

Sem receio de estar sendo exagerado no meu posicionamento, enxergo inclusive uma preclusão lógica para a tese aventada pela PFN, posto que **é incoerente a Fazenda Nacional lançar o tributo e, posteriormente, alegar que o mesmo já havia sido lançado em razão dos depósitos judiciais efetuados pelo sujeito passivo.**

Diante do exposto, sugiro o não acolhimento dos embargos, por não encontrar a omissão/contradição apontada nos aclaratórios.

Diante desse cenário, a Procuradoria apresentou Recurso Especial ao qual foi dado seguimento para a rediscussão da decadência do direito do fisco à constituição do crédito tributário depositado judicialmente.

Nota-se, contudo, que o depósito judicial ao qual se refere o recurso da Fazenda trata da ação judicial n.º 000650815.1996.403.6100, que tem como objeto unicamente o vale-transporte, ou seja, apenas uma das rubricas objeto do lançamento.

Assim, eventual provimento a esse recurso não teria o condão de afastar o reconhecimento da decadência das demais rubricas, pois, segundo a decisão recorrida, o relatório fiscal, fls. 93, indica que **“somente houve lançamento sobre os ditos ganhos indiretos (PLR, abono e outros benefícios), fato que nos leva a supor que houve recolhimentos para as contribuições decorrentes de outros fatos geradores”**.

Portanto, tendo em vista que o Recurso apenas trata da discussão acerca da consideração da decadência nos casos de lançamento relativo ao crédito depositado judicialmente – no caso, apenas o **referente ao vale-transporte** – constata-se a ausência de interesse recursal, pois **os recolhimentos considerados, de forma geral, consubstanciam-se em fundamentos autônomos para a manutenção da decisão recorrida**, pelo que se desprende do Enunciado de Súmula CARF n.º 99, nos termos seguintes:

Súmula CARF n.º 99

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

Além disso, especificamente sobre a decadência relativa à rubrica vale-transporte, também houve perda do interesse recursal, pois a ação judicial referente aos depósitos realizados **transitou em julgado favoravelmente ao Contribuinte**, de acordo com a documentação comprobatória anexada aos autos juntamente com a petição de fls. 1.318, sendo **despicienda a discussão sobre a decadência de crédito afastado por decisão judicial definitiva.**

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

2. Do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade.

2.1. Do bônus de contratação e de permanência

Conforme narrado, foi admitida para rediscussão pelo Colegiado a incidência das contribuições sobre valores pagos a título de bônus de contratação e de permanência.

Acerca dos temas, o relatório fiscal assim consignou, fls. 91 e 92:

DO OBJETO DO LANÇAMENTO

88. Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio dos Registros Contábeis e Fiscais, que a empresa remunerava seus segurados empregados a título de Bônus de Contratação e d Bônus de Permanência.

89. **O Bônus de Contratação**, também conhecido por hiring bônus, revela-se como um "prêmio", **previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa** para compor o quadro de funcionários da atuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

90. **O Bônus de Permanência**, também conhecido por Bônus de Retenção, revela-se como um "prêmio" pela permanência do empregado na empresa durante determinado período de tempo, passado ou futuro, previamente pactuado, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

91. Não houve tributação das contribuições previdenciárias sobre os respectivos valores.

DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

92. O artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, define, em seu inciso I, o salário-de-contribuição para o segurado empregado:

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

"1 – 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 a' disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou contrato, ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.**

93. A verba paga aos segurados empregados, seja a título de Bônus de Contratação, seja a título de Bônus de Permanência, devem integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional, pois a primeira corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho, enquanto que a segunda visa a manutenção de determinado profissional nos quadros do contribuinte, pela sua importância nos serviços já prestados ou nos projetos futuros.

94. Ademais, o § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 é taxativo ao determinar as parcelas que não integram o salário de contribuição e não há a previsão legal de isenção sobre os pagamentos ora analisados.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)"

(...).

Nota-se, pela leitura do relato fiscal, que não houve comprovação do caráter remuneratório das verbas, pois a fiscalização considerou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre as rubricas, de um modo geral, com fundamentos abstratos sobre seu caráter contraprestacional.

Portanto, a fiscalização não se debruçou sobre o caso concreto para a demonstração do **fato gerador das contribuições sociais previdenciárias**.

Assim, apesar das controvérsias sobre a natureza dos pagamentos, urge um problema processual de constituição do lançamento, no que se refere à demonstração da

ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, consoante o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Não se pode conceber que uma fundamentação genérica e abstrata possa ser suficiente para a constituição do crédito tributário, tendo em vista que a discussão “em tese” desvinculada do caso concreto esbarra em ofensa ao devido processo legal, no qual às partes é conferido o contraditório e ampla defesa.

Nas situações que se relacionam as rubricas em questão, a menção aos fatos e sua valoração são de extrema relevância para a identificação da natureza das verbas, se remuneratória ou indenizatória.

Nesse contexto, entendo que inexistem elementos suficientes para a caracterização das verbas recebidas a título de bônus de contratação e de permanência como de natureza salarial, não tendo a fiscalização se desincumbido do ônus de comprovar o caráter contraprestacional das referidas rubricas de modo a atrair a incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Em sentido semelhante, cabe mencionar o julgado de 27 de fevereiro de 2019, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n.º 19515.001052/2009-78, no qual restou consignada a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte, nessa parte.

2.2. Dos juros sobre a multa

Em relação à incidência dos juros sobre a multa de ofício, penso que o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 ao se referir aos juros que incidem sobre os débitos com a União, incluiu o tributo e a multa de ofício, já que a multa também é um débito com a Fazenda Pública. Esse foi o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgado abaixo mencionado:

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 CSRF nº 910101.191 – Sessão de 17 de outubro de 2011)

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça assentou serem devidos os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se depreende do julgado da Segunda Turma do STJ:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. (STJ Segunda Turma Acórdão REsp 1.129.990/PR, Relator Min. Castro Meira DJe de 14/09/2009)

Em expressão do entendimento sedimentado no CARF, foi editado o Enunciado de Súmula CARF n.º 108, abaixo transcrito:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Diante das razões expostas, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, **dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento as rubricas bônus de contratação e de permanência.**

(assinado digitalmente).

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente em relação à rubrica “Bônus de Contratação e de Permanência”, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

A respeito dessa matéria, filio-me integralmente ao voto condutor da decisão recorrida, o qual a seguir transcrevo e adoto seus fundamentos como razões de decidir:

“DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E DO BÔNUS DE PERMANÊNCIA

Especificamente com relação ao bônus de contratação, ressalta o recorrente que a própria fiscalização, ao afirmar que o bônus de contratação é um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de outra empresa para compor o quadro de funcionários do Impugnante, reconhece que não se trata de pagamento como contraprestação do serviço realizado.

Quanto a esse fato gerador, entendo que razão não assiste ao recorrente, posto que não apresentou argumentos suficientes para desconstituir o lançamento.

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

Atribuindo-lhe a natureza de prêmio, bônus, ou mesmo estimula à contratação ou permanência na empresa, entendo que os pagamentos feitos à título de premiação constituem sim, salário de contribuição, portanto não assiste razão ao recorrente quanto a inexigência de contribuições sobre os valores pagos à esse título.

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

A definição de “prêmios” dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades que ocorreram ou que venham a ocorrer.

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro “Curso de Direito do Trabalho”, 3º edição, editora LTr, pág. 747, assim refere-se ao assunto:

(...)

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.(...)

O prêmio, na qualidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial. (...)

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados, ou como no caso em questão pela manutenção na empresa, ou pela escolha da mesma para trabalhar. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado.

Segundo o professor Amauri Marcaro Nascimento, em seu livro Manual do salário, Ed. Ltr, p. 334, nestas palavras

“Prêmio é modalidade de salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como produtividade e eficiência. Os prêmios caracterizam-se por seu aspecto condicional, sendo que uma vez instituídos e pagos com habitualidade não podem ser suprimidos .”

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Entendo que o conceito de “habitual”, suscitado pelo recorrente para afastar a incidência de contribuições não se coaduna, com a regra descrita na lei 8212/91. O termo eventual não está relacionado ao número de vezes, mas a correlação direta entre o fornecimento da verba e a prestação de serviços. Ou seja, caso o pagamento não possua qualquer correlação com o trabalho prestado, não sofrerá a incidência de contribuição por tratar-se de uma verba eventual. Porém o conceito de prêmio, como o fornecimento pela empresa recorrente, possui relação direta com o contraprestação de serviços, já que o pagamento nada mais é do que um incentivo, seja para contratação, ou mesmo para que se evite o desligamento do empregado da empresa. Por isso a referida verba, independente do número de vezes possui natureza salarial, e por consequência, constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nesse sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros, na obra Curso de Direito do Trabalho, Editora LTR, 3ª edição, página 730.

Pela análise do dispositivo legal, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto aos bônus concedidos, seja aos segurados empregados ou contribuintes individuais. Assim, não estando entre as exclusões prevista na legislação

não há como excluir da base de cálculo de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos à título de “Bônus”. Dessa forma, razão não assiste ao recorrente.

Com relação ao bônus de permanência, cabe trazer os argumentos do recorrente: “deve-se lembrar que, conforme demonstrado no tópico das nulidades, sequer houve o pagamento dessas verbas no período autuado, caracterizando-se como provisões, o que demonstra a não ocorrência do fato gerador”.

Quanto a esse argumento entendo que o assunto foi devidamente enfrentado pela autoridade julgadora, não tendo o recorrente apresentado qualquer fato novo, capaz de modificar o raciocínio ali disposto, razão porque adoto o trecho do voto da dita decisão, como razões de decidir:

12.2. O conceito de provisão é exposto com clareza por Júlio César Zanluca, no texto "PROVISÃO X RESERVAS — DIFERENCIAÇÃO CONTABIL", disponível no endereço eletrônico.

"Provisão é uma reserva de um valor para atender a despesas que se esperam. A provisão visa à cobertura de um gasto já considerado certo ou de grande possibilidade de ocorrência.

As provisões representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos.

A partir do momento que essas perdas de ativos ou obrigações se tornam totalmente definidas, deixam de ser consideradas como provisões, como por exemplo: a provisão para férias se transforma em salários a pagar, a provisão para Imposto de Renda passa a ser Impostos de Renda a pagar.

Além das citadas provisões de férias e do imposto de renda, temos outras provisões bastante comuns, como: para pagamento do 13º salário, participações dos empregados nos resultados da empresa, contribuição social sobre o lucro, etc. Tratam-se de despesas que, ainda que não pagas, configuram-se como ocorridas, pelo princípio de competência contábil." (grifos nossos)

*12.3. A provisão se faz para passivo de prazo e/ou valor incerto, não para obrigação inexistente; se a provisão de gasto não aconteceu, deveria ter sido baixada a respectiva provisão. Não há registro de aproveitamento das referidas provisões, nem do estorno ou reversão delas, nem da sua transferência para resultado do exercício com o efeito de receita ou como abatimento do passivo no balanço; um desses registros indicaria que as mesmas perderam a razão de seu lançamento. Tendo permanecido como tais ao final do exercício, sem aproveitamento ou reversão, indicam o **reconhecimento da obrigação** — eram **remunerações efetivamente devidas** aos segurados da Impugnante.*

*12.4. As obrigações previdenciárias obedecem ao regime de competência, tenham os direitos remuneratórios sido pagos ou não. Os bônus apontados como provisionados, não sendo benefícios previstos pela legislação como devidos em época própria (como, por exemplo, o 13º salário e as férias), **geram obrigações previdenciárias nas competências em que se constituem como direitos dos beneficiários**, independentemente de quando pagos.*

12.5. Desta forma, incontestável o lançamento de ofício das contribuições correspondentes ao citado bônus, efetuado pelo Auditor-Fiscal autuante.

Note-se que o recorrente nada contestou nesse ponto em relação a Decisão de 1 instância, razão porque deve ser mantido o posicionamento ali disposto, não assistindo razão ao recorrente.”

Conclusão

Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e conheço do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho