



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

Processo nº 16327.720160/2014-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.274 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2016
Matéria SALÁRIO INDIRETO: BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS)
Recorrente BANCO SAFRA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 do STF.

De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que para os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO NA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÃO DE QUESTÃO DE FATO. FASE RECURSAL. INDEFERIMENTO. PRECLUSÃO.

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria fática não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, III, §4º c/c o art. 17, ambos do Decreto 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da duplo grau de jurisdição (duplo juízo sobre o mérito, dupla revisão da matéria).

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO(HIRING BONUS). ABONO DE PERMANÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada, independente da denominação dada pelo sujeito passivo.

Incidem contribuições sobre a gratificação ajustada paga em razão da admissão do empregado, visto que não se caracteriza como pagamento eventual, decorrente de mera liberalidade do empregador, afastando a aplicação da regra isentiva prevista no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer que sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária quinquenal, os valores apurados na competência 01/2009.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci, Natanael Vieira dos Santos e Marcelo Malagoli da Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernente à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2009 a 12/2011.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 102/114) informa que os valores apurados referem-se às verbas pagas aos segurados empregados a título de Bônus de Contratação, Luvas de Contratação ou *Hiring Bonus*.

Os valores apurados foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos:

1. DEBCAD nº 51.020.577-1 → contribuições sociais previdenciárias patronal e SAT, período de 01/2009 a 12/2011;
2. DEBCAD nº 51.020.578-0 → contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA) relativas ao período de 01/2009 a 12/2011.

Na configuração do fato gerador, o Fisco afirma os seguintes motivos:

8. ANÁLISE DOS FATOS APURADOS E CONCLUSÕES

8.1 O levantamento em questão trata do “hiring bonus” ou bônus de contratação que, resumidamente, pode ser conceituado como a soma em dinheiro que a empresa oferece à profissional qualificado, normalmente com o perfil altamente especializado, como atrativo à respectiva contratação e conseqüente desvinculação do emprego anterior. Tal verba intenta persuadir o ânimo do desejado profissional.

8.2 Assim, tal parcela é, normalmente, acertada em momento anterior à efetiva contratação do alvejado profissional, mas seu pagamento se dá em função, e posteriormente ao aceite (assinatura), da proposta de contratação. Em outras palavras, o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede. Para comprovação de tal afirmação, segue cópia de contrato de luvas fornecido pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal - mencionada no item 7.9 deste Termo de Verificação Fiscal. In verbis:

“Conforme entendimentos no sentido de sua contratação, como empregado, para o exercício do cargo de Superintendente Executivo de Produtos PF, a partir de 25/10/2010, no Banco Safra e/ou empresas integrantes das Organizações Safra. Sujeita

à sua “aceitação”, tal oportunidade seguirá também as condições ora apresentadas.”

8.3 Por corolário, ou seja, por consequência, tal verba somente será paga a partir da opção do profissional que se compromete, previamente, a colocar sua capacidade de trabalho à disposição de quem a oferece. Para fazer prova desta afirmação, seguem em anexo a este Termo, relatórios extraídos da DIRF do contribuinte signatário do contrato de luvas mencionado no item anterior, em que se verifica o pagamento do Bônus de Contratação no mês da assinatura do mesmo e, no mês subsequente, o início do vínculo empregatício formal.

8.4 Pode-se concluir, sem margem para dúvidas, que tal pagamento sela o acordo firmado entre a contratante e o aliciado profissional no sentido de estarem certos e ajustados quanto ao contrato de trabalho que tem, contudo, seu termo inicial formal postergado no tempo.

8.5 Vale observar no caso concreto que, muito embora o bônus tenha sido pago "antes" do início do contrato de trabalho e sob a aparência de verba desvinculada deste, referida parcela é umbilicalmente vinculada ao contrato trabalhista, vez que sem a formalização deste, o pagamento em epígrafe perde, por completo, o seu objeto. Ademais, o bônus de contratação encerra mera antecipação condicional dos direitos pactuados. Isto porque, conforme será demonstrado, o beneficiário somente faz jus à incorporação definitiva de tal valor em seu patrimônio na medida em que cumpra o contrato de trabalho previamente ajustado. Para comprovação de tal afirmação, segue; cópia de contrato de luvas (mencionado no item 8.2 deste termo de Verificação) fornecido pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal mencionada no item 7.9 deste Termo de Verificação Fiscal. In verbis:

“Na eventual hipótese do encerramento do seu contrato de trabalho em data anterior a 25/10/2013 observar-se-á o quanto segue:

a) Se a iniciativa for do empregador, desde que não por justa causa, o valor recebido conforme acima, será considerado quitado na data do desligamento; e

b) Se a iniciativa for do empregado, este deverá restituir ao Banco Safra, em parcela única e integralmente, o valor de R\$ 1.000.000,00 (Hum milhão de reais), líquido de impostos, corrigido pelo índice CDI até a data do ressarcimento ao Banco Safra.

Acreditamos que esta oferta, válida até 04/10/2010, esteja de acordo com as suas expectativas e, assim, aguardamos sua aceitação nestes termos e condições.”

8.6 Desta sorte, enfatize-se, o bônus em epígrafe somente passa a integrar o patrimônio do beneficiário, definitivamente, após o cumprimento por parte do empregado das condições previstas no contrato de Bônus de Contratação. Tal conclusão comprova a característica de retributividade de tal parcela. Caso contrário, seria prescindível a previsão constante do contrato, acerca da

restituição do “hiring bonus”, inclusive com atualização dos valores antecipadamente pagos, nos casos de pedido de demissão ou demissão por justa causa do beneficiário, antes de transcorrido o lapso temporal acordado no citado documento.

8.7 Adicionalmente e não menos importante, é a conclusão da impossibilidade de dissociação entre o contrato de “hiring bonus” e o contrato de trabalho, visto que são claramente complementares. Ressalte-se que a aceitação do contrato de “bônus de contratação” sujeita a “futura” relação de emprego entre os contratantes às cláusulas previstas no mesmo. Frise-se que ali estão contidas:

- A proposta de emprego propriamente dita, bem como o cargo oferecido pelo contratante;*
- O valor do bônus de contratação;*
- A validade da proposta;*
- Hipóteses de encerramento antecipado do contrato de trabalho, bem como de ressarcimento nesses casos;*
- O prazo mínimo de vigência do contrato de trabalho para a incorporação sem restrições do bônus ao patrimônio do empregado.*

Desta sorte, por todo o exposto, a aceitação dos termos do contrato de “hiring bonus” por parte dos contratantes, formalizada com a assinatura do mesmo e ratificada com o pagamento da referida verba, configura o verdadeiro início do contrato de emprego.

8.8 É impossível não somar à constatação supracitada, o fato que a assinatura do contrato de Bônus de Contratação resulta tanto em evidente obrigação de contraprestação por parte do empregado, bem como em tempo à disposição do “futuro empregador”. Ressalte-se que o empregado deve promover todas as ações no sentido de seu desimpedimento profissional de maneira célere, para o exercício das funções para as quais ele foi contratado. E que o mesmo empregado deve estar à disposição, seja para as adequações e formalizações necessárias para o cumprimento da legislação trabalhista no seu novo vínculo empregatício, seja por impedimento de realizar outra atividade similar por já estar contratado, por exemplo.

8.9 Em relação ao código de receita utilizado pelo contribuinte para declaração destes pagamentos na DIRF (vide item 7.6 deste Termo de Verificação), a análise fundamental a ser feita é se houve recolhimento a menor de Imposto sobre a Renda, ou não. O código de receita utilizado pelo contribuinte foi o 0588 (Rendimentos do trabalho de pessoas sem vínculo empregatício), quando na verdade, no entender desta fiscalização, deveria ter sido o 0561 (Rendimentos do trabalho de pessoas “com vínculo empregatício”). Entretanto, nos dois casos, o cálculo do Imposto de Renda devido é o mesmo (Tabela Progressiva disponível no

próprio programa da DIRF). Portanto, a classificação dada pelo contribuinte não é relevante, posto que não houve prejuízo ao Fisco

8.10 Não obstante todo o exposto, da análise da legislação mencionada nos itens 6.2 e 6.3 deste Termo de Verificação Fiscal, aplicada ao caso concreto conclui-se que:

- Salário de contribuição para o empregado é a remuneração paga a qualquer título, durante o mês, destinada a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador nos termos da lei ou do contrato. Portanto, por todo o exposto, o fato concreto em análise se encaixa perfeitamente na definição legal.

- Após leitura e interpretação, verifica-se que a lista exaustiva das verbas não integrantes do salário de contribuição contida no § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212/91 não contempla a verba objeto desta autuação (bônus de contratação).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 28/02/2014 (fls. 06 e 20).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 121/144), alegando, em síntese, que:

1. ocorrência de decadência a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), pois, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial se encerra, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Aduz que “os créditos em discussão cujos fatos geradores ocorreram em janeiro de 2009 foram alcançados pela decadência”, uma vez que tomou ciência do lançamento dos autos de infração hostilizados semente em 28 de fevereiro de 2014;
2. afirma que não existe nenhuma vinculação entre o contrato de *hiring bonus* e o contrato de emprego, já que os mesmos são totalmente independentes. Assevera que o contrato de *hiring bonus* é um contrato de natureza civil, bilateral e oneroso, munido de cláusula penal, que serve para evitar as dificuldades que o credor (empresa) teria no momento de provar os prejuízos sofridos com eventual inadimplência do contrato por parte do devedor (beneficiário do *hiring bonus*). Frisa que “a cláusula penal é uma obrigação acessória, decorrente da obrigação principal pactuada entre as partes, que determina preventivamente o ressarcimento do dano em razão do inadimplemento da obrigação”;
3. aduz que o contrato de emprego e o contrato de *hiring bonus* não se misturam, já que no momento da assinatura do segundo (contrato de *hiring bonus*), o primeiro (contrato de emprego) sequer existe e pode nunca vir a existir. Alega que é absurda a afirmação da autoridade lançadora no sentido de que “a aceitação dos termos do contrato *hiring bonus* por parte dos contratantes, formalizada com a sua

assinatura e ratificada com o pagamento da referida verba, configura o verdadeiro início do contrato de emprego”;

4. frisa que, no presente caso, os contratos de trabalho foram firmados por prazo indeterminado, ou seja, sem relação alguma com os prazos definidos para a aplicação das cláusulas penais previstas nos contratos de *hiring bonus*;
5. afirma que o *hiring bonus* é uma soma em dinheiro que uma empresa oferece a um profissional como atrativo à sua contratação e consequente desvinculação do emprego anterior. Aduz que o *hiring bonus* visa compensar a perda da estabilidade alcançada no emprego anterior, o risco que o profissional se expõe ao lançar-se a um novo desafio e as verbas indenizatórias que deixa de receber ao se desligar voluntariamente da empresa anterior;
6. alega que pela análise do próprio texto dos contratos de *hiring bonus* que firmou verifica-se que a verba é paga antes do início do contrato de emprego e que não há qualquer prestação laboral subordinada. Assevera que o valor pago no contrato de *hiring bonus* nada tem a ver com retribuição paga ao profissional, já que o atrativo de contratação é oferecido como uma quantia que visa motivar o profissional a deixar o emprego anterior;
7. diz que, no caso de instituições financeiras, o pagamento de *hiring bonus* também tem caráter prospectivo, visto que a contratação de profissional reconhecido no mercado visa também trazer com ele a sua expertise e a carteira de clientes com os quais ele se relaciona. Frisa que o *hiring bonus* não é pago pelo trabalho, mas sim, para que o profissional se desvincule do emprego anterior e venha trabalhar na empresa;
8. afirma que a lista contida no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não é exaustiva. Ressalta que em matéria tributária não se pode autorizar a incidência do tributo porque a lei não a excluiu expressamente de sua base de cálculo. Alega que é “totalmente desarrazoado pensar que seria possível ao legislador prever todas as verbas que estariam fora da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias”. Sustenta que a análise do artigo 28 da Lei 8.212/91 revela que a intenção do legislador é fazer incidir a contribuição previdenciária apenas sobre as verbas que tipicamente, ou por força de lei, tenham natureza salarial, e, por outro lado, afastar a incidência da contribuição previdenciária das verbas, que, também por força de lei, ou pela sua própria ontologia, não tenham natureza jurídica salarial.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC – por meio do Acórdão 07-35.084 da 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 170/183) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso voluntário (fls. 236/273), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 298/312).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DAS PRELIMINARES:

DECADÊNCIA

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 01/2009, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

***Súmula Vinculante 8 - STF:** “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

***Art. 103-A.** O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único. *O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça que, nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2009 a 12/2011 e foi efetuado em 28/02/2014, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 06 e 20).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores o Fisco já reconheceu que a Recorrente efetuou antecipação de pagamento, conforme cópia da Guia da Previdência Social (GPS) de fls. 274. Nesse sentido, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 01/2009, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada para excluir somente os valores apurados na competência 01/2009, já que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2009 a 12/2011 e as competências posteriores a 01/2009 não foram abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, acata-se parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas na competência 01/2009, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

NULIDADE POR ERRO NO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

A Recorrente alega a ocorrência de erro na base de cálculo, pois entende que o fato gerador da contribuição previdenciária se materializa tão somente no mês da prestação do serviço remunerado, seguindo ou não do efetivo pagamento. Assim, ela afirma que se o substrato da legislação previdenciária é o trabalho e a apuração de sua contraprestação é mensal, assumindo a premissa fiscal de que a verba em discussão representa “antecipação de salário”, mostra-se totalmente equivocado o lançamento fiscal no cálculo supostamente devido, merecendo ser cancelada as exigências por infração ao art. 142 do CTN.

Por duas razões entendo que **não** assiste razão à Recorrente.

Primeiro, somente na fase recursal, a Recorrente alega esse suposto erro na base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois, na peça de impugnação, constata-se que a Recorrente se limitou a apontar: a decadência de parte do lançamento; a defender a autonomia entre o *hiring bonus* e contrato de trabalho; a natureza jurídica não remuneratória do *hiring bonus*; o caráter exemplificativo do rol contido no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91; e a ausência de retributividade e habitualidade dos pagamentos.

Ocorre, contudo, que se considera **não** impugnada a matéria não deduzida expressamente na peça de impugnação inaugural, o que, por consectário lógico, redundará na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade, a teor das regras dos arts. 16, III e §§ 4º e 5º¹, e 17, ambos do Decreto 70.235/1972. Adoto esse entendimento porque se trata de questões de fato postuladas somente na fase recursal pela Recorrente.

Decreto-Lei 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

¹ Decreto 70.235/1972: Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á **não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (g.n.)*

Segundo, ainda que seja possível transpor o óbice da preclusão fática, melhor sorte não agasalharia a pretensão da Recorrente, porquanto o fato gerador da verba intitulada de bônus de contratação ocorre no momento do pagamento da remuneração aos beneficiários, materializado no momento de transferência dos valores aos segurados empregados.

Nesse passo, percebe-se que o tipo tributário delineado pelo legislador para a configuração do salário de contribuição, base de cálculo da incidência da contribuição previdenciária, comporta uma remuneração com o tipo misto cumulativo²: rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título – bastando a presença de uma forma de rendimentos para que se legitime a incidência da contribuição previdenciária –, incluindo a totalidade dos rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, a teor do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 201, §11, da Constituição Federal de 1988.

No caso dos autos, no momento em que houve o pagamento do bônus de contratação, materializou-se o elemento fenomênico da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, e ocorreu, sim, o fato gerador – ainda que tenha havido a continuação normal do contrato de trabalho –, pois, naquela oportunidade, os segurados empregados perceberam os rendimentos.

Ademais, também afasto o argumento de que o fato gerador, se existisse, só se daria no momento da prestação de serviços mês a mês. O momento da ocorrência do fato gerador deu-se com a concretização do pagamento do bônus de contratação, que é distinto dos rendimentos recebidos mensalmente pelos segurados no exercício de suas atividades laborais rotineiras.

Após isso, passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que a verba paga a título de bônus de contratação (hiring bonus) não deveria integrar o salário de contribuição (base de cálculo), já que cumpriu a legislação de regência.

Em suas razões recursais, a Recorrente afirma que há autonomia entre o contrato de bônus de contratação (*hiring bonus*) e o contrato de trabalho, já que aquele contrato possui natureza jurídica não remuneratória, bem como há ausência de retributividade e de habitualidade nos pagamentos; e, por último, registra que o rol contido § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 tem caráter exemplificativo.

Entendo que **não** assiste razão à Recorrente pelos motivos a seguir delineados.

² Tipo misto cumulativo: o legislador descreve mais de uma forma de se averiguar a base de cálculo do tributo, no caso em tela o salário de contribuição. Se o sujeito passivo incorrer em mais de uma forma de rendimentos, dentro do mesmo contexto fático, irá incidir a tributação para cada fato ou núcleo praticado.

É incontroverso nos autos que o bônus de contratação (*hiring bonus*) era pago somente após o aceite (assinatura), pelo segurado empregado, manifestado na proposta de contratação laboral, conforme cópia de contrato de luvas fornecido pela Recorrente em atendimento à intimação fiscal, datada de 29/01/2014, e mencionada no item 7.9 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 108), nos seguintes termos:

“Conforme entendimentos no sentido de sua contratação, como empregado, para o exercício do cargo de Superintendente Executivo de Produtos PF, a partir de 25/10/2010, no Banco Safra e/ou empresas integrantes das Organizações Safra. Sujeita à sua “aceitação”, tal oportunidade seguirá também as condições ora apresentadas.”

Extrai-se desse contrato que os valores eram pagos de acordo com os fatores de ordem pessoal de cada trabalhador no exercício de determinada atividade laboral e, no momento do aceite da proposta de contratação, isso sinalizava o pagamento dos valores intitulados de bônus de contratação, que passavam a integrar o patrimônio dos beneficiários.

Essa situação aponta que os valores eram pagos em decorrência do contrato de trabalho, já que a concessão do bônus de contratação estava umbilicalmente ligada à atividade laboral a ser desempenhada pelo trabalhador na empresa, portanto, distinto de um contrato de natureza civil que não se vincula à atividade laboral.

Diante desse quadro fático, o bônus de contratação configura uma hipótese de prêmios de incentivo ou gratificação previamente ajustada, ou seja, uma vantagem percebida pelos beneficiários, pois a verba foi concedida como um instrumento de incentivo para a permanência dos segurados nos quadros funcionais da empresa, e, por consectário lógico, isso gerou um ganho indireto na remuneração auferida pelo empregado, o que flagrantemente constitui uma remuneração vinculada à prestação de serviços designados pela Recorrente, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

A remuneração paga ou creditada por meio de folha de pagamento, ou qualquer outro documento contábil, é apenas uma das formas de salário de contribuição (base de cálculo) para incidência da contribuição social previdenciária, mas não é única maneira de se constatar a totalidade dos rendimentos auferidos pelos segurados empregados e contribuintes individuais. Conforme se infere da redação do art. 28, incisos I e III, da Lei 8.212/1991, o salário de contribuição estabelecido no bojo desse artigo prevê outras formas de configurar os rendimentos destinados a retribuir o trabalho, abarcando inclusive **os ganhos indiretos da relação laboral**. Esse raciocínio tem aplicação à hipótese em que se apura os ganhos indiretos destinados a retribuir os trabalhadores, oriundos da gratificação previamente ajustada do contrato de bônus de contratação (*hiring bonus*), pois onde houver o mesmo fundamento fático haverá a incidência da mesma regra jurídica, conforme a máxima: onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito (*ubi eadem ratio, ibi idem jus*).

O entendimento delineado acima está em conformidade ao art. 201, § 11, da CF/1988, já que os ganhos habituais dos empregados, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de incidência da contribuição social previdenciária.

Cumpra esclarecer que, em se tratando de bônus de contratação (*hiring bonus*), configurada como uma gratificação ajustada ou prêmio, não há que se falar em habitualidade periódica ou mensal, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele benefício, como forma de gratificação ajustada, que para todos os efeitos é considerado como remuneração, a teor do artigo 457, § 1º, da CLT.

“Consolidação da Lei Trabalho (CLT):

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

*§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também, as comissões, percentagens, **gratificações ajustadas**, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.” (g.n.)*

A Recorrente tenta descaracterizar a natureza salarial do bônus de contratação alegando que são pagos sem habitualidade (ganhos eventuais) e sem retributividade ao trabalho, uma vez que a sua concessão seria desvinculada da prestação de serviço e da remuneração dos segurados. Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer.

A meu ver, a habitualidade (não eventualidade) não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente disponibilizou, antes do pagamento dos valores, a opção de aceitação no contrato de bônus de contratação. E, após o término do período permanência na empresa, conforme contrato, não haveria qualquer indenização dos valores inicialmente concedidos a título de bônus de contratação.

A retributividade é caracterizada pelo fato de ser concedida tão somente aos funcionários da empresa, tem origem no contrato de trabalho e surge em decorrência da prestação de serviços e, além disso, é evidente que o bônus de contratação representa um acréscimo no patrimônio do trabalhador oriundo exclusivamente da gratificação ajustada no início do contrato de trabalho.

Portanto, a habitualidade e a retributividade, no presente caso, restam caracterizadas em decorrência da própria política de concessão e do período de permanência engendrado pela Recorrente, materializando-se na disponibilidade dos valores no patrimônio dos beneficiários, e, por consectário lógico, gerando um ganho indireto a título de gratificação ajustada no momento da aceitação do contrato de trabalho.

No caminhar da legislação previdenciária, percebe-se que o legislador excluiu determinadas parcelas da incidência previdenciária, **enumerando em lista exaustiva** as verbas que estariam fora do campo de tributação na modalidade de regra isentiva (§ 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991), e não em lista exemplificativa como pretende a Recorrente, pois seria temerário submeter à análise discricionária do Fisco de afastar ou não a incidência da contribuição previdenciária, bem como, largar ao arbítrio, interesses ou conveniência das empresas a ocorrência dessa incidência.

A Recorrente também afirma que o bônus de contratação seria uma verba concedida de forma eventual e, por isso, estaria livre da incidência previdenciária em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Essa alegação não se coaduna com a melhor interpretação da legislação, já que o bônus de contratação foi estabelecido como forma de seduzir o empregado para laborar para a Recorrente e não se observa qualquer liberalidade na sua concessão.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações ou pessoas que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, em face da literalidade em que deve ser interpretada, nos termos do art. 111, inciso II, da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, já que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

Com isso – no que diz respeito aos argumentos da autonomia entre o *hiring bonus* e contrato de trabalho, da natureza jurídica não remuneratória do *hiring bonus*, do caráter exemplificativo do rol contido no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, e da ausência de retributividade e habitualidade dos pagamentos –, tais alegações da Recorrente não serão

acatadas, já que o Fisco configurou o fato gerador da contribuição previdenciária, a teor do art. 28, incisos I e III, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 201, §11³, da Constituição Federal de 1988.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para reconhecer que sejam excluídos, em decorrência da decadência tributária quinquenal, os valores apurados na competência 01/2009, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

³ Artigo 201, §11, CF/1988: Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.