



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

Processo nº 16327.720643/2011-91
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.086 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2012
Matéria Contribuições previdenciárias: vale transporte e bônus contratação
Recorrente BANCO SAFRA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO.

O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 478410 entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Adoção do mesmo entendimento pela AGU por meio da edição da Sumula nº 60.

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.

MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em conhecer de ofício a questão sobre o correto enquadramento dos segurados e a sua conseqüente exigência, nos termos do voto do Relator; Vencidos os conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em não conhecer da questão; b) em dar provimento ao recurso, sobre o correto enquadramento dos segurados e a sua conseqüente exigência, nos

termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento à questão e o conselheiro Mauro José Silva, que votou em anular o lançamento pela existência de vício material; c) em dar provimento ao recurso, a fim de não conceituar as verbas pagas como Salário de Contribuição (SC), nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, até 11/2008, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento na questão do vale transporte, nos termos do voto do Relator. Declarações de voto: Damião Cordeiro de Moraes e Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Tratam-se os autos dos Autos de Infração nºs 37.234.037-7 (parte da empresa) e 37.234.038-5 (Terceiros), ambos constantes do presente processo, cientificados ao sujeito passivo em 16/06/2011, o qual exige contribuições previdenciárias sobre as seguintes rubricas:

- i) vale transporte pago em dinheiro a seus segurados empregados durante o período de 01/2006 a 12/2008;
- ii) valores pagos a segurados contribuintes individuais a título de bônus de contratação.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação alegando, em síntese, que o vale transporte pago em dinheiro possui natureza jurídica nitidamente indenizatória e, o bônus de contratação, é pago anteriormente à contratação do segurado e não se trata de “gratificação”, mas de indenização *“que serve para cobrir os riscos da perda da estabilidade no emprego anterior e as incertezas em relação ao novo emprego.”*

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação e consequentemente manteve a integralidade da autuação.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a esse Conselho, o qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

Vale transporte

Segundo a D. Fiscalização, o lançamento das contribuições previdenciárias seriam devidas, uma vez a alínea f, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias apenas a parcela recebida a título de vale transporte, na forma do artigo 1º da Lei nº 7.418/85.

Contudo, tal entendimento não pode prevalecer, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Ademais, a não aceitação do fornecimento do vale transporte em dinheiro caracterizaria a negação do curso legal da moeda. Cito o precedente do Pretório Excelso:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição

previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

É importante ressaltar que a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, a qual instituiu o Regimento Interno desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi alterado pela Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010, a qual incluiu o artigo 62-A, segundo o qual devem ser observadas nos julgamentos desse Conselho as decisões definitivas de mérito do Pretório Excelso, proferidas na sistemática da repercussão geral, bem como as do C. Superior Tribunal de Justiça, na forma de recurso repetitivo.

O que se extrai dessas alterações é que esse Conselho valha-se, em suas decisões, daquelas já tomadas pelo Poder Judiciário e que consolidaram seu entendimento final sobre a matéria, pois no sistema jurídico brasileiro esse é o único órgão competente para “dizer o direito” com foros de definitividade. É certo que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não julgou a questão ora posta em julgamento na forma de repercussão geral.

É medida, pois, que se impõe reconhecer que essa temática já está superada no âmbito do Poder Judiciário, cabendo-nos, pelos princípios que regem a administração pública, tais como legalidade, moralidade e eficiência (artigo 37 caput da Constituição Federal) aplicá-la.

Por essas razões, inclusive, que a AGU editou a Súmula 60, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.

Diante desse panorama jurídico, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária em decorrência do pagamento de vale transporte em dinheiro.

Bônus Contratação

De acordo com o Relatório Fiscal foram considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, os valores pagos a título de bônus de contratação nas competências de 04/2007, 05/2007, 08/2007, 12/2007, 01/2008 a 09/2008.

O citado relatório aponta que o sujeito passivo, devidamente intimado, informou que os valores pagos e declarados em DIRF *“não estão relacionados a prestação de serviços, mas sim a bônus de contratação pagos antes do início do vínculo empregatício.”* Dessa premissa discordou a fiscalização que fixou o seguinte: i) o bônus contratação tem caráter remuneratório e, portanto, devem incidir as contribuições previdenciárias; e ii) o contribuinte teria classificado corretamente em DIRF esses pagamentos como “rendimentos do trabalho.”

Segundo o sujeito passivo, a declaração em DIRF sob o código 588 – Rendimentos do Trabalho ocorreu em razão do fato de não *“termos encontrado, na tabela do MAFON, outro código que representasse a classificação adequada para este tipo de pagamento.”*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/02/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por

ADRIANO GONZALEZ OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado

ado digitalmente em 30/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARCELO

OLIVEIRA

Impresso em 06/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

artigo 457 § 1º da CLT. Essa classificação também fica evidenciada no item 3.10 do relatório fiscal, cuja redação é a seguinte:

“3.10- Nesse sentido, o pagamento de ‘luvas’ ou bônus de contratação que tem natureza de gratificação ajustada, integra do salário de contribuição.”

Verificando o Relatório de Lançamentos, contudo, a fiscalização enquadrando tais pagamentos como efetuados a contribuintes individuais.

Há, a meu ver, uma contradição insanável no lançamento na medida em que o relatório fiscal, apesar de transcrever o inciso III, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, o qual reflete a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa em relação à prestação de serviços realizados por contribuintes individuais, utiliza como fundamento, para entender que incide as contribuições sobre o bônus de contratação, a qualificação dessa verba como gratificação ajustada, nitidamente verificada apenas nas relações de emprego, ou seja, pagas com habitualidade, em decorrência da natureza da atividade exercida pelo empregado, previamente ajustadas no contrato de trabalho ou em acordos ou convenções coletivas.

Registro, entretanto, que tal matéria não foi veiculada no recurso voluntário, mas conhecido de ofício por esse Conselheiro, haja vista que se trata de questão relativa aos pressupostos válidos de existência do próprio ato administrativo que é o lançamento fiscal.

Veja-se que para qualificar o pagamento como “gratificação ajustada”, deveria o lançamento ter qualificado os segurados beneficiários desses valores como segurados empregados e, conseqüentemente, exigido da empresa as contribuições previstas nos incisos I e II, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Entendo que para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizada o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal o porquê, os motivos pelos quais o bônus de contratação, na relação jurídica com o contribuinte individual, é caracterizado como “remuneração”, em conformidade com o artigo 142 do CTN.

Portanto, o presente lançamento fiscal, ato administrativo que é está viciado em um dos seus pressupostos, qual seja, a motivação, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, Lançamento Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descriptor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação, vejamos (pág. 110);

“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma

(conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é inválidável.”

Ademais, fato incontroverso nesses autos é que os pagamentos a título de bônus de contratação foram efetuados a segurados contribuintes individuais, eis que em momento anterior a esses segurados assumirem relação empregatícia, conforme evidenciado no relatório de lançamentos e nas informações prestadas pelo recorrente no curso da fiscalização, não obstante o vício de fundamentação registrado acima.

Segundo o artigo 12, inciso V, alínea “g” da Lei nº 8.212/91 é contribuinte individual “*quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego*”.

O artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91 estabelece, por sua vez, a obrigação da empresa de pagar “*vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.*”

Desses dispositivos legais verifica-se que o fato gerador da contribuição previdenciária nessa relação jurídica é “prestar serviços”, ou seja, é imperioso que para que surja a obrigação da empresa de recolher o tributo, o qual utiliza como base de cálculo a remuneração e como alíquota o coeficiente de 20%, que o segurado tenha lhe prestados serviços.

Em situação análoga os Tribunais vêm entendendo que o fato gerador da contribuição previdenciária devida sobre a folha de salários e demais rendimentos é a prestação de serviços:

“TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PRAZO DE RECOLHIMENTO.

1. O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência.

2. A folha de salário é a base de cálculo da exação, sendo irrelevante para o nascimento do fato gerador o pagamento.

3. Disposição expressa do art. 30, I, “b” da Lei 8.212/91 prevendo o recolhimento da contribuição previdenciária até o segundo dia do mês seguinte ao da competência.

4. Recurso improvido.”

(REsp 502650/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2003, DJ 25/02/2004, p. 149)

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. PRELIMINARES DE PRESCRIÇÃO, DECADÊNCIA E FALTA DE INTERESSE DE AGIR. INOCORRÊNCIA. PRAZO PARA RECOLHIMENTO DA

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. 2º DIA ÚTIL APÓS O MÊS TRABALHADO.

(...)

2. O fato gerador da contribuição cobrada sobre a folha de salários é a prestação de serviços assalariados, dentre outros, e não o efetivo pagamento do salário.”

(AC 200334000138245, Relator Juiz Federal Saulo José Casali Bahia, 7ª Turma Suplementar, TRF 1, e-DJF1 29/07/2011)

No caso concreto, não se afigura que o bônus de contratação seja decorrente de prestação de serviços, haja vista que, como afirmado no item 3.7 do Relatório Fiscal, esses pagamentos são para incentivar o segurado, que mantém vínculo empregatício em outra empresa, rescinda seu contrato de trabalho, para assumir nova relação jurídica empregatícia. Ou seja, trata-se de pagamentos que não assumem feição retributiva da prestação de serviços, até porque esta não ocorreu.

Por-se-ia argumentar que essa prestação de serviços ocorreu em momento posterior. Contudo, teríamos aí, no meu sentir, dois graves problemas:

i) a prestação de serviços ocorreu após o início do contrato de trabalho, momento em que os segurados deixaram de ser contribuintes individuais para serem empregados, incorrendo, assim, o lançamento em vício, já que efetuado com fundamento no inciso III, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91; e

ii) de acordo com o comando previsto no artigo 150 § 7º da Constituição Federal, haveria a necessidade de lei dispor sobre a antecipação do pagamento da contribuição em razão da ocorrência de fato gerador futuro;

Ademais, investigando a natureza jurídica do bônus de contratação ou *hiring bonus* nota-se que se trata de expediente muito utilizado no meio corporativo para atrair profissionais especializados e reconhecidos, por suas qualidades, no mercado de trabalho e sem dúvida, uma indenização ao segurado que rompe o seu contrato de trabalho anterior e não receberá as verbas indenizatórias a que teria direito, previstas no artigo 477 da CLT, tampouco eventual participação nos lucros ou resultados.

Nesse sentido o precedente abaixo do Tribunal Superior do Trabalho, que em caso análogo, entendeu que o bônus de contratação não assume as feições de remuneração:

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. BONUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.* *Não verificada a habitualidade no pagamento do bonus, 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, arrestos 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 Nº TST-RR-907/2003-072-02-00.2)

Pelo exposto, entendo que os valores aqui pagos a título de bônus de contratação não devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91.

Multa

Há de se registrar que o dispositivo legal da multa aplicada foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato "atraso" aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

O voto proferido pelo ilustre relator é lapidar por si só, todavia, apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio, com o escopo de aprimorar o posicionamento deste colegiado no tocante à matéria ora em questão.

Como bem ressaltado pelo douto relator, a fiscalização enquadrou tais pagamentos como efetuados a contribuintes individuais, motivando, contudo, sua autuação, como segurados empregados, ofendendo, assim, o quanto disposto no art. 142, do CTN, que determina ser competência do Fisco o correto enquadramento da matéria tributária no lançamento, maculando, assim, a própria autuação fiscal.

Não obstante isso, há outra questão ainda maior que diz respeito ao caráter não salarial da parcela ventilada como mérito, fazendo-se necessário, no entanto, pinçar alguns pontos sobre o salário-contribuição para efeitos previdenciários.

Como é cediço, a remuneração é instituto próprio do Direito do Trabalho, com conotação específica, que deve ser sempre adotada pelo Direito Previdenciário. Em se tratando de relação de emprego, os conceitos de empregado, empregador, remuneração e outros só podem ser, perante a Previdência Social, os mesmo do Direito do Trabalho, segundo o embasamento legal, jurisprudencial e doutrinário deste ramo do Direito.

A Constituição Federal, em seu artigo 7º, não contém preceito maior definidor de salário ou da remuneração, pois apenas se refere ao salário mínimo, ao piso salarial, à irredutibilidade do salário, à garantia do salário, à remuneração do trabalho noturno e a diversos adicionais.

Ademais, admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o trabalhista deve ser evitado, pois o próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

Nesse sentido, transcrevo abaixo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.";

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas,

sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irreducibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta.”

Nossa legislação trabalhista conceitua a remuneração como a contraprestação de serviço e compreende o salário pago diretamente pelo empregador e as gorjetas pagas por terceiros, como preceituado na Consolidação das Leis do 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 viagem e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados.

O salário in natura, ou ganho habitual sob a forma de utilidade, integrativo da remuneração e do salário-de-contribuição do empregado, consiste na retribuição do seu trabalho, feita pelo empregador, em bem útil e de valor econômico diferente da moeda. A Consolidação das Leis do Trabalho dispõe sobre suas formas e as exceções legais em seu art. 458.

Na doutrina, destacam-se as lições a seguir transcritas dos mais renomados autores pátrio trabalhistas pertinentes remuneração e ao salário. Arnaldo Sussekind, Délio Maranhão e Segadas Vianna (Instituições do Direito do Trabalho, Editora L TR, São Paulo, 11ª Ed. Volume I, p. 321), doutrinam:

"B - Distinção legal. Na sistemática da Consolidação das Leis do Trabalho, resultaram bem distintos os conceitos de remuneração e de salário. Com efeito, prescreve o artigo 457:

"Compreende-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".

Como se infere, salário é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho, e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato.

Ensina Amauri Mascaro Nascimento (Curso de Direito do Trabalho, Editora Saraiva, São Paulo, 1991, 9a Edição, pág. 435):

"Salário é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuam o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho.

Não integram o salário as indenizações, inclusive as diárias e ajudas de custo, os benefícios e complementações previdenciárias, os recolhimentos sociais e parafiscais, os pagamentos de direitos intelectuais e outros pagamentos não considerados salário por lei. "

No mesmo diapasão, coloca-se o magistério de Orlando Gomes E Elson Gottschalk, (Curso de Direito do Trabalho, Edit. Forense - Rio de Janeiro - 1994 - 13ª Edição, pág. 209):

"O conceito de salário não se confunde em todos os seus efeitos com o de remuneração no nosso Direito do Trabalho. O tratamento do salário obedece, em cada ordenamento jurídico, às peculiaridades que lhe são próprias e que vêm adequar o seu conceito ao sistema legislativo de cada país. A Consolidação das Leis do Trabalho, seguindo esta orientação uniforme das legislações sobre salário, propôs-se a distinguir, para determinados efeitos, este instituto do da remuneração. Conceitua, assim, como salário, tão só as atribuições econômicas devidas e pagas diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço. Reserva, por outro lado, o termo remuneração para todos os proventos fruídos pelo empregado em função do emprego, inclusive os obtidos por terceiros, como as gorjetas."

Exsurge da análise da legislação e doutrinas citadas que, para o empregado, no sistema pátrio o salário é a contraprestação do trabalho, paga diretamente pelo empregador e quando há gorjetas, ofertadas por terceiros, elas são somadas para compor a remuneração, sempre decorrente da prestação laboral. Em não havendo gorjetas, salário e remuneração são sinônimos, mas inconfundíveis com indenização, inclusive para ressarcimento de despesas, ajuda de custo e outras parcelas. Para o administrador do Banco, não-empregado, sua remuneração é fixada na lei específica das sociedades por ações.

Feita essa introdução, passo a conceituar, especificamente, o salário-de-contribuição, que é instituto de Direito Previdenciário, e tem por pressuposto os conceitos de remuneração e salário do Direito do Trabalho.

Disciplina a Constituição Federal sobre a incorporação dos ganhos habituais ao salário e ao salário-de-contribuição

Art. 201 (...)

§ 11--os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei.

Esse preceito constitucional reflete na legislação ordinária, Lei nº 8212/91, a qual em seu art. 28, retro mencionado, inciso I, estipula ser parte integrante do salário-de-contribuição também os ganhos habituais sob forma de utilidades, sendo, necessário examinar esse conceito e como a lei define a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

Ganhos habituais são entendidos como as contraprestações patronais fornecidas ao empregado de maneira reiterada, duradouro ou freqüente, decorrentes do contrato de trabalho, incluindo tanto o pagamento em dinheiro, como o fornecimento de utilidades.

Considera-se ganho habitual qualquer prestação proporcionada ao empregado que seja repetida no tempo, excluídos, por consequência, os eventuais ou esporádicos, sem imediata relação com o trabalho prestado ou o tempo em que esteve à disposição do empregador.

A lei não oferece um conceito legal preciso sobre o que seja habitualidade, que será interpretada em cada caso concreto e algumas Súmulas do Tribunal Superior do Trabalho -TST exigem para haver a integração das horas extras em outras verbas, ser preciso a ocorrência de habitualidade.

Consideram-se ganhos habituais os pagamentos realizados todo ano, como, por exemplo, gratificação de balanço, mas não há um critério preciso para a configuração da habitualidade, surgindo alguns critérios jurisprudenciais e doutrinários arbitrários, pelos quais se considera habitual o pagamento feito por mais de três meses, ou por mais de seis meses, em um período de doze meses.

Os ganhos habituais em utilidades o empregado os recebe, sem despendar numerário para adquirir, fazendo com isso uma economia, com agregação ou enriquecimento patrimonial. Ganhos habituais a qualquer título significa ser indiferente o nome que seja utilizado e tanto pode ser contratado diretamente pela prestação de serviços ou indiretamente. Não haverá necessidade de se convencionar expressamente o ganho habitual, podendo ser tácito o pacto, como ocorre com o próprio contrato individual de trabalho, ajustado expressa ou tacitamente, nos termos do art. 442 da CLT.

Os ressarcimentos de despesas não têm natureza de ganhos habituais, por não serem ganhos, mas de reembolsos do valor pago, ou, conforme o caso, de adiantamentos para futura prestação de contas. Pagamentos feitos a título de indenização não têm natureza de ganho, mas de reembolso, para compensar certo prejuízo sofrido pelo empregado, enquanto a serviço da empresa.

Dispõe a Consolidação das Leis do Trabalho sobre os pagamentos em utilidades ou in natura, no seu art. 458, retrotranscrito.

Esse preceito legal determina que o salário in natura compreende alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações que a empresa por força do contrato, ou do costume, fornece habitualmente ao empregado, como ganhos habituais. Por outro lado, o art. 458 da CLT, § 2º, não considera salário as seguintes utilidades: (a) transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (b) assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (c) seguros de vida e de acidentes pessoais; (d) previdência privada.

Reembolsos de despesas feitos ao empregado não serão considerados ganhos habituais, pois nada lhe acrescentam ao patrimônio, mas apenas lhe permite recuperar numerário despendido. Assim ocorre com pagamentos feitos ao empregado para reembolsar

despesas com viagens, táxi, ônibus, estadia de veículos ou estada pessoal, alimentação, e outras. Sobretudo quando feitos esses reembolsos mediante prestação de contas, não há natureza salarial, nem podem ser considerados ganhos habituais.

Se o valor é pago ao empregado a título de indenização, não se pode considerá-lo ganho habitual, como sucede com o do pagamento feito a título de vale transporte. Se esse pagamento é periódico, porém não há vale transporte a ser utilizado pelo empregado, tem natureza salarial e haverá a incidência da contribuição. Entretanto, ainda que tal pagamento seja feito de forma periódica, mas apenas para indenizar ou compensar o trabalhador em virtude do transporte despendido, não terá natureza salarial, mas de indenização, não podendo haver a incidência da contribuição previdenciária.

Ademais, o vale-transporte não é considerado ganho habitual, pois a alínea a do art. 2º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, reza que o vale-transporte não tem natureza salarial, não constituindo base de incidência da contribuição previdenciária (art. 2º, b).

Ora, o salário-de-contribuição para os contribuintes empregados, a Lei nº 8212, de 24.07.91 (Plano de Custeio da Previdência Social), em seu art. 28, I, define serem integrativos da remuneração os ganhos habituais sob a forma de utilidade.

Leandro Luis Camargo dos Santos (Curso de Direito da Seguridade Social Editora Ltr São Paulo, 2005-p.115) oferta sobre o tema os seguintes ensinamentos:

“Salário-de-contribuição é o valor, determinado em lei, a partir do qual incidem as alíquotas das contribuições previdenciárias. Nas lições de Fábio Z. Ibrahim (Curso de Direito Previdenciário, p. 462), “O salário-de-contribuição, instituto exclusivo do Direito Previdenciário, é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados da previdência social, configurando a tradução numérica do fato gerador. Excepcionalmente, o salário-de-contribuição também é base de cálculo da contribuição do empregador doméstico, e não é aplicado ao segurado especial, que tem regra própria de custeio, sobre a produção rural, salvo quando contribui facultativamente como contribuinte individual. Não seria exagero afirmar que o salário-de-contribuição configura o conceito de maior relevância de Direito Previdenciário, não só devido à sua utilização no custeio, mas também pelo fato de o mesmo ser referência para o cálculo do salário-de-benefício do segurado, responsável pela quantificação do benefício a ser concedido”

Sérgio Pinto Martins (Direito da Seguridade Social - 22ª edição - São Paulo Editora Atlas S.A – 2005, p. 143) esclarece:

“Para que haja a incidência da contribuição previdenciária, é preciso que a lei defina o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo e a alíquota (art. 97 do CTN). Nem tudo o que é recebido pelo empregado na constância da relação de emprego deve ter a incidência da contribuição previdenciária, pois o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212 dispõe que a contribuição previdenciária, para o empregado, incide sobre a remuneração, em consonância com a regra do inciso I do art. 195 da Constituição, que faz referência à folha de salários.”

A contribuição social é um tributo vinculado à finalidade específica, o futuro apoio ou auxílio ao segurado e seus beneficiários. Conforme seu fundamento constitucional, só

pode esse tributo ser exigido se as quantias arrecadadas pela Previdência Social destinarem-se a essa cobertura, em consonância com os respectivos planos de custeio e de benefícios.

A quantia paga pela empresa a seus empregados, como ressarcimento ou adiantamento de despesas, indubitavelmente é ajuda de custo e o § 2.º do art. 457 da CLT determina a sua não integração salarial.

Além do mais, há um pressuposto para a incidência das contribuições: é a repercussão que os valores pagos ao segurado terão no seu futuro de seguridade social, pois se não houver repercussão, não há contribuição.

Digo isso porque o presente caso não se adequa a salário, por não houve trabalho, ou prestação de serviços.

Ultrapassadas tais conceituações, passo adentrar a análise das incidências impostas pela Fazenda. O conspícuo fiscal entendeu, no momento da lavratura do auto, que os valores pagos a título de bônus de contratação possuem caráter remuneratório e, portanto, devem incidir as contribuições previdenciárias, bem como teria o contribuinte classificado corretamente em DIRF esses pagamentos como “rendimentos do trabalho.” Aduziu ainda, em seu relatório fiscal, as contribuições previdenciárias incidiriam sobre os valores supostamente pagos a segurados contribuintes individuais a título de bônus de contratação.

O bônus de contratação (*hiring bonus*) ou luvas, usual, sobretudo, nos Estados Unidos, Canadá e Europa, é um procedimento lícito e regular, utilizado pelas empresas, numa conjuntura elevadamente competitiva, com o precípua escopo de possibilitar-lhes a contratação de profissionais muito disputados no mercado.

Os agentes econômicos, em nossa economia de mercado, têm a autonomia para agir no cenário jurídico, sob a proteção da Constituição Federal, e as garantias que dela decorrem, com base em seus fundamentos insculpidos em seu art. 1º.

O pagamento do valor avençado entre as partes, em negócio jurídico válido, sob a égide do Direito Civil, entre agentes capazes, com objeto lícito e realizado sob forma não prescrita em lei, encontra pleno reconhecimento em nosso ordenamento jurídico, nos termos do art. 104 do Código Civil.

O valor entregue pelo Recorrente ao futuro funcionário serve-lhe de atrativo, sem o qual, por certo, continuaria a procurar no mercado, por melhores oportunidades profissionais, aproveitando-se do cabedal de conhecimentos científicos, técnicos e de sua experiência anterior na atividade para a qual virá a ser contratado. De verba trabalhista por certo não se trata, pois ao ensejo de seu pagamento não há contrato individual de trabalho firmado, não houve qualquer prestação laboral subordinada, incorrendo, portanto, a subsunção às normas protetivas do Direito do Trabalho e, por consequência, da Previdência Social.

Trata-se o *hiring bonus* ou *sign-on bonus* de uma soma em dinheiro que a empresa oferece, normalmente como atrativo que precede a contratação, em detrimento do emprego anterior do profissional que, por muitas vezes, opta pelo novo emprego, ainda que no anterior obtivesse maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

No universo corporativo, o pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*, é uma prática constante, porque há, no mercado, poucos profissionais com o perfil altamente especializado desejado pelas empresas. Dessa forma, o *hiring bonus* pode fazer toda a diferença numa negociação, já que no ramo empresarial praticamente não há diferença entre os salários dos executivos de alto escalão.

Esse negócio jurídico só se efetiva entre grandes empresas e pessoas de preparo intelectual diferenciado por sua formação, por sua performance, por seu reconhecido mérito no mundo empresarial, longe de serem os hipossuficientes históricos do Direito do Trabalho.

Ora, o bônus de contratação é um moderno fenômeno contratual, relativamente recente no Brasil, ao qual não estão afeitos os operadores do direito, em especial os agentes da fiscalização previdenciária, que vêm remuneração integrativa de salário-de-contribuição nos valores pagos a título de *hiring bonus*, bônus de contratação ou luvas. Infelizmente, ainda, a literatura é rara a respeito do tema, cujo conceito está em elaboração doutrinária, sendo necessário, muitas vezes, abeberarmos do direito alienígena para a sua conceituação.

Em apertado escorço, pode-se afirmar que desse ajuste civil, resulta para o futuro empregado um atrativo à contratação, como compensação pela perda da estabilidade alcançada no emprego anterior e pelo risco que o profissional se expõe lançando-se a um novo desafio. Não obstante isso, o *hiring bonus* possui o escopo de compensar eventuais verbas indenizatórias que tal profissional deixa de receber ao se desligar voluntariamente da empresa anterior.

Não se há, ainda, de confundir o bônus de contratação com os valores a serem pagos a contribuintes individuais, pois para estes a incidência é decorrente da prestação de serviço que à empresa aproveita, enquanto que o atrativo de contratação é oferecido sem qualquer relação de serviço prestado, até porque, como já restou demonstrado alhures, o bônus é pago antes do início da relação empregatícia. Ora, não existindo o objeto da efetiva prestação, por consectário lógico, não persistirá qualquer supedâneo para a exação fiscal.

Outrossim, o próprio documento apresentado pelo contribuinte à fl. 115 demonstra a extrema cautela da recorrente ao efetivar a disponibilidade do *hiring bonus* ao futuro funcionário, demonstrando que: i) há contrato expresso e escrito entre empresa e profissional, em cujo bojo é estabelecida a importância a ser paga, a natureza desta e a forma de pagamento, restando muito bem caracterizado que se trata de bônus de atração e não de verba de natureza salarial; ii) o *hiring bonus* ou *sign-on bonus* é pago em um único ato; iii) o incentivo é pago antes do início efetivo da prestação de serviços.

Insta ressaltar, igualmente, que tributar o bônus de contratação é, na verdade, obstaculizar as empresas nacionais na busca pelos profissionais mais capacitados do mercado, mormente porque tal prática já é deveras utilizada por empresas estrangeiras que buscam hodiernamente novos experts dentro do mercado brasileiro. Ademais, ao onerar a contratação de empregados especializados estar-se-ia prejudicando os próprios funcionários, que dispenderam anos e dinheiro na árdua busca da excelência profissional, o que, como é cediço, desconfigura os próprios objetivos da Previdência Social.

Destarte, por sua evidência, não há qualquer relação direta ou indireta desse pagamento feito ao futuro funcionário com os riscos sociais cobertos pelo sistema de seguridade social.

Pelo fato de não haver previsão legal sobre pagamento do bônus de contratação (*hiring bonus*) não se pode chegar à ilação equivocada, de vizez arrecadatório, que esse valor deve integrar o salário-de-contribuição e a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa. É o próprio Estatuto Supremo quem define como limitação ao poder de tributar (art. 150, I). A regra máxima: é vedado exigir tributo sem que lei o estabeleça.

A Constituição Federal obstaculiza de modo inarredável esse procedimento da Previdência Social, ao dispor em seu art. 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em se tratando de tributo, acresce a presença do princípio da legalidade restrita, também prescrito na Carta Magna:

Art. 150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O pagamento de bônus de contratação não se enquadra na hipótese descritiva do art. 22, I, da Lei 8.121/91, pois, como já amplamente demonstrado, de empregados não se tratava, já que o pagamento foi efetuado antes da vigência de qualquer relação laboral, e, tampouco, de trabalhadores avulsos, visto que prestação de serviço nunca houve.

A natureza jurídica desse bônus que antecede o contrato de trabalho ainda não alcançou sua elaboração científico-doutrinária, pois alguns especialistas consideram-no ora indenização, ora abono, mas nunca remuneração, pois: a) não é contraprestação patronal a trabalhos prestados por empregado; b) é pago uma única vez, sob condição resolutiva, pois se houver descumprimento do prazo de permanência, poderá ocorrer devolução total ou parcial; c) não é ganho habitual e, sobretudo, d) não tem previsão legal para considerá-lo remuneração e tributável para fins previdenciários.

O Augusto Tribunal Superior do Trabalho, ao analisar caso em que o empregado requeria a integração do valor recebido a título de bônus de contratação (*hiring bonus*) às verbas salariais e rescisórias, sotrancou o entendimento do caráter indenizatório de tal verba. Assim, especial destaque merece o voto do Eminentíssimo Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, no Recurso de Revista n. 907/2003-072-02-00.2, que foi lapidar ao destrinçar o tema:

"Manifesta o Reclamante inconformismo com a r. sentença de origem, no tocante à integração do 'hiring bonus' como parte integrante do salário. Argumenta que o valor pago a título de 'luvas' somente foi disponibilizado ao recorrente em oito parcelas ao longo de seu pacto laboral (doc. 41) e que o fato de estar condicionado à devolução na hipótese de pedido de demissão ou dispensa por justa causa caracteriza ainda mais a sua natureza salarial.

Mais uma vez, sem razão o recorrente.

Trata-se o 'hiring bonus' ou 'sign-on bonus' de uma soma em dinheiro que a empresa oferece, normalmente como atrativo à contratação, em detrimento do emprego anterior do profissional que, por muitas vezes, opta pelo novo emprego, ainda que no anterior obtivesse maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

No universo corporativo, o pagamento do bônus de contratação, 'luvas' ou 'hiring bonus', é uma prática constante, porque há, no mercado, poucos profissionais com o perfil altamente especializado desejado pelas empresas. Dessa forma, o 'hiring bonus' pode fazer toda a diferença numa negociação, já que no ramo empresarial praticamente não há diferença entre os salários dos executivos de alto escalão.

Desse modo, considerando que a parcela de R\$400.000,00 (quatrocentos mil reais) foi condição de contratação, ainda que paga em parcelas, não há amparo legal a justificar sua integração ao salário, não se inserindo no conceito de remuneração estabelecido pelo artigo 457 da CLT. Somente se entende que o 'bônus' corresponda ao conceito de 'gratificação ajustada', possuindo natureza de verba salarial, se verificada a habitualidade da sua concessão, o que não se constata na hipótese em exame.

Nada modifico."

Em síntese e conclusivamente: o bônus de contratação (*hiring bonus*) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, independente da nomenclatura conferida pelo contribuinte na DIRF, razão pela qual não necessita constar na folha de pagamento mensal, pois é adimplido antes da contratação, mediante promessa formal de sua ocorrência e duração na empresa. Assim, também neste tópico não assiste razão ao fisco, devendo o crédito ser exonerado em sua totalidade.

Da Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre Vale Transporte

No tocante ao vale transporte pago em pecúnia, acompanho o douto relator que entende que os valores pagos em pecúnia a título vale-transporte, por possuírem natureza indenizatória e expressa previsão legal, interpretando-se sistematicamente o ordenamento jurídico, não se incorporam ao salário-contribuição. Outrossim, esta matéria fora definitivamente julgada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, através do RE n. 478.410/SP, declarando ser inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória.

As alegações do contribuinte, neste tópico, merecem prosperar, posto que as importâncias desembolsadas pela empresa a título de vale-transporte não integram o salário de contribuição, vez que não possuem natureza salarial.

Ainda mais porque entendo que resta nítida a natureza indenizatória do benefício, pois o empregado utiliza os valores recebidos para o custeio da sua locomoção para o trabalho. Tomo como fundamento legal o que dispõe o artigo 28, § 9º, "f", da Lei 8.212/91:

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

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

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

Cabe ressaltar, outrossim, que o Egrégio Tribunal Superior do Trabalho, por ocasião do julgamento da Ação Anulatória n. 366.360/97.4, ajuizada pelo Ministério Público do Trabalho em face da federação Nacional dos Bancos, autorizou, explicitamente, aos bancos o pagamento do vale transporte em moeda corrente, conforme se infere de parte da ementa abaixo:

ACORDO COLETIVO – VALIDADE – ANTECIPAÇÃO DO VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO – Ao vedar a antecipação em dinheiro do vale-transporte o decreto regulamentador extrapolou os limites da lei instituidora do benefício. Válido o ajuste coletivo que prevê a antecipação em dinheiro do vale-transporte e a redução do percentual de participação do trabalhador.

Outrossim, como a Constituição Federal, em seu art. 7º, inciso XXVI, prevê força normativa aos acordos ou convenções coletivas, torna-se clara a possibilidade de pagamento do vale-transporte em dinheiro, como ocorre no presente caso, não descaracterizando sua natureza indenizatória e não salarial, o que mais uma vez impede a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

Corroborando o entendimento anteriormente disposto, têm-se o posicionamento recente da Advocacia Geral da União, por meio da Súmula n.º 60, a qual preceitua:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba."

E sobre a natureza indenizatória do benefício, o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, **in verbis**:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do

curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)

Com a devida *venia* ao entendimento do fisco, tenho como certo que o vale-transporte pago em pecúnia possui natureza indenizatória, não sofrendo, por consectário, incidência de contribuições previdenciárias. Ademais, não cabe ao auditor modificar a natureza jurídica dessa verba, transformando-a em outro tipo de verba sujeita ao pagamento de contribuição.

De outro lado, a Lei nº 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

"Art. 458.....

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

..... ” (NR)

Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores pagos pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

Dito isso, verifica-se que a exigência tributária pretendida é descabida, e por consequência, deve ser afastado o auto de infração neste tópico, uma vez que, como demonstrado, o vale-transporte pago em dinheiro possui natureza indenizatória.

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por

ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 30/01/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARCELO

OLIVEIRA

Impresso em 06/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, nos termos alinhavados acima, exonerando o crédito tributário em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresento minhas considerações a respeito dos seguintes aspectos: caráter salarial do bônus de contratação e conhecimento de ofício do enquadramento dos trabalhadores.

Início tratando do caráter salarial do bônus de contratação, “luvas” ou *hiring bonus*.

A esse respeito, a despeito da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) datada de 2003 que foi colacionada pelo eminente Relator, verifiquei que já ficou assentado naquele Tribunal, em inúmeras decisões posteriores, o caráter salarial desse tipo de pagamento. Há Acórdãos do TST que, inclusive foram oriundos de discussões que envolvem a Recorrente, Banco Safra. Vejamos alguns julgados do TST:

RECURSO DE REVISTA DO BANCO SAFRA. INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. CONTRATO DE TRABALHO. Não demonstrada divergência jurisprudencial ou ofensa a normas legais e constitucionais quanto ao fundamento do Eg. TRT, que determinou o pagamento do restante da vantagem pecuniária oferecida pelo banco ao autor com o fim de captá-lo de outra instituição financeira para o seu quadro de pessoal, em razão da sua eficiência no mercado financeiro, e carteira de clientes que traz consigo, a evidenciar a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional. Recurso de revista não conhecido. [...] (TST-RR-42000-71.2009.5.03.0137, Ac. 6ª Turma, Relator Ministro: Aloysio Corrêa da Veiga, in DEJT 15.10.2010).

RECURSO DE REVISTA. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Na esteira de precedentes desta Corte, a verba em discussão, equiparada às -luvas- do atleta profissional, já que ofertada pelo empregador visando captar profissional disputado no mercado, em detrimento do concorrente, possui verdadeira natureza salarial. Precedentes. Incólumes os arts. 457, § 1º e 458 da CLT. [...] (TST-RR-435200-02.2008.5.09.0663, Ac. 3ª Turma, Relatora Ministra Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, in DEJT 6.5.2011).

RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -CONTRATO DE MÚTUO-. -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o

objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido- (TST-RR-1109900-15.2005.5.09.0012, Ac. 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, in DEJT 10.6.2011).

[...] CONTRATO DE MÚTUO. DESCARACTERIZAÇÃO. LUVAS. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO. Sendo descaracterizado o contrato de mútuo, a natureza de salarial da parcela paga pelo reclamado (luvas) permite a sua integração ao salário do reclamante. Não conhecido. [...] - (TST-RR-2129400-97.2007.5.09.0006, Ac. 5ª Turma, Relator Ministro Emmanoel Pereira, in DEJT 19.8.2011).

AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO PELO RECLAMANTE AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. HIPÓTESE DE CABIMENTO. (...) RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO BANCO RECLAMADO PRESCRIÇÃO. -LUVAS-. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. O direito à integração das -luvas- ao salário, para efeito de pagamento dos reflexos nas demais parcelas, prolongando-se até a extinção da relação de emprego, em razão de sua natureza salarial, afasta a apontada ofensa ao art. 7º, inc. XXIX, da Constituição da República. -LUVAS-. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. A decisão proferida pelo Tribunal Regional, em que se reconheceu a natureza salarial das -luvas- e se determinou sua integração ao salário, identifica-se com o posicionamento desta Corte. Assim, aplicam-se a Súmula 333 do TST e o art. 896, § 4º, da CLT como óbice ao conhecimento do Recurso de Revista. (ARR - 566100-92.2009.5.12.0004, Relator Ministro: João Batista Brito Pereira, Data de Julgamento: 12/06/2012, 5ª Turma, Data de Publicação: 22/06/2012)

RECURSO DE REVISTA. (..). ADIANTAMENTO DE PARCELAS SALARIAIS. -LUVAS-. CONTRATOS DE MÚTUO. DESCARACTERIZAÇÃO. Não merece reforma a decisão que descaracteriza os contratos de mútuo firmado entre as partes, por representar fraude, já que se tratava de adiantamento de parcelas salariais, destinadas a incentivar a contratação do autor, pois o eg. TRT consigna que era prática no mercado que empregados sejam contratados mediante o pagamento de "luvas". Recurso de revista não conhecido. (RR - 675600-35.2009.5.09.0018, Relator Ministro: Aloysio Corrêa da Veiga, Data de Julgamento: 30/05/2012, 6ª Turma, Data de Publicação: 08/06/2012)

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. GRATIFICAÇÃO AJUSTADA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMOS.

Demonstrada a existência de divergência jurisprudencial

específica, o agravo de instrumento merece ser provido. Agravo de instrumento provido. II - RECURSO DE REVISTA (...). GRATIFICAÇÃO AJUSTADA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE EMPRÉSTIMOS. HABITUALIDADE. Este Tribunal, examinando casos análogos, envolvendo o Banco Safra S.A. tem, reiteradamente, entendido que o pagamento de valores a título de empréstimos pagos extra folha, mesmo que não constatada a habitualidade, evidencia a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do empregado em seu quadro funcional e que, portanto, tais parcelas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Recurso de revista conhecido e provido. (RR - 12928-98.2010.5.04.0000, Relatora Ministra: Delaíde Miranda Arantes, Data de Julgamento: 02/05/2012, 7ª Turma, Data de Publicação: 11/05/2012)

LUVAS. NATUREZA SALARIAL. Na esteira da jurisprudência desta Corte, o -contrato de empréstimo- realizado entre as partes, equipara-se a parcela 'luvas', de caráter nitidamente salarial. Precedentes. Não conhecido. (AIRR e RR - 144000-57.2009.5.03.0103, Rel. Min. Emmanoel Pereira, 5.ª Turma, DEJT 19/8/2011)

INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE - EMPRÉSTIMO. 'LUVAS'. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (RR - 56741-38.2003.5.04.0028, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, 4.ª Turma, DEJT 1.º/4/2011)

RECURSO DE REVISTA DO BANCO SAFRA. INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. CONTRATO DE TRABALHO. Não demonstrada divergência jurisprudencial ou ofensa a normas legais e constitucionais quanto ao fundamento do Eg. TRT, que determinou o pagamento do restante da vantagem pecuniária oferecida pelo banco ao autor com o fim de captá-lo de outra instituição financeira para o seu quadro de pessoal, em razão da sua eficiência no mercado financeiro, e carteira de clientes que traz consigo, a evidenciar a figura equiparada às 'luvas' do atleta profissional. Recurso de revista não conhecido. (RR - 42000-71.2009.5.03.0137, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, 6.ª Turma, DEJT 15/10/2010)

INCENTIVO FINANCEIRO PARA MUDANÇA DE EMPREGADOR. LUVAS. CONTRATO DE EMPRÉSTIMO NÃO DEMONSTRADO. Verificado que o valor contratado não se tratava de um empréstimo pessoal, mas destinava-se ao pagamento de luvas para que a autora passasse a lhe prestar serviços, ante a expectativa de produtividade que a autora poderia lhe oferecer em razão dos clientes fiéis que tinha enquanto empregada de outro banco, não há de se falar em violação do 5.º inciso XXXVI, da CF, nem em ato jurídico

perfeito. Recurso de revista não conhecido. Recurso de revista não conhecido. (RR- 2082400-61.2008.5.09.0008, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, 6.ª Turma, DEJT 1.º/10/2010)

'CONTRATO DESPORTIVO. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. LUVAS. NATUREZA JURÍDICA. As luvas, cujo termo em sentido figurado não é exclusivo do direito desportivo, mas também do Direito Comercial - locação comercial -, instituto com o qual também guarda semelhança, inclusive no tocante à sua finalidade, pois nesta o valor do 'ponto' (fundo de comércio) aproxima-se do valor da propriedade do imóvel, implica em dizer que "em certo sentido, as luvas desportivas importam reconhecimento de um fundo de trabalho, isto é, o valor do trabalho desportivo já demonstrado pelo atleta que determinada associação contratar', tudo consoante lição do mestre José Martins Catharino. A verba luvas, portanto, não se reveste de natureza indenizatória, porquanto é sabido que a indenização tem como pressuposto básico o ressarcimento, a reparação ou a compensação de um direito lesado, em síntese, compensa uma perda, de que na hipótese não se trata, na medida em que a verba recebida a título de luvas tem origem justamente na aquisição de um direito em face do desempenho personalíssimo do atleta, ou seja, o seu valor é previamente convencionado na assinatura do contrato, tendo por base a atuação do atleta na sua modalidade desportiva. Recurso de Revista conhecido e provido.' (Proc. TST-RR 418392/1998, 1ª T, Relator Juiz Convocado Vieira de Mello Filho, DJ de 09/08/2002.)

'(...)'. 'LUVAS DESPORTIVAS. NATUREZA JURÍDICA. INTEGRAÇÃO SALARIAL. CONHECIMENTO. Nos termos do artigo 12 da Lei n.º 6.354/1976, as luvas desportivas são pagas em razão do contrato de trabalho, tomando-se em consideração o desempenho do atleta profissional de futebol ao longo de sua carreira, consoante prelecionam JOSÉ MARTINS CATHARINO e ALICE MONTEIRO DE BARROS. Trata-se, portanto, de verba de natureza eminentemente salarial na medida em que caracteriza uma modalidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado. Robustece esta convicção o fato de o artigo 3.º, inciso III, da Lei n.º 6.354/1976 incluir as luvas desportivas no rol de parcelas que compõem a remuneração do atleta profissional de futebol, estabelecendo, inclusive, que tal valor deve estar expressamente especificado no contrato de trabalho, se previamente convencionado. Recurso conhecido, por divergência jurisprudencial, e parcialmente provido'. '(...)'. (Proc. TST-RR 467.125/1998.5, 1ª T, Relator Juiz Convocado Altino Pedrozo dos Santos, DJ de 09/07/2004.)

Podemos observar, portanto, que o Tribunal Superior do Trabalho (TST) já analisou a natureza jurídica das luvas em diversas assentadas e vem, reiteradamente, decidindo por sua natureza salarial.

Em um trecho do Acórdão no processo TST-E-RR-418.392/1998.7, o Ministro Relator afirma:

*a parcela denominada **luvas** tem natureza salarial, por se tratar de contraprestação individual e personalíssima, que adota como base do valor o nível de desempenho alcançado pelo atleta no exercício da modalidade esportiva.*

Em outro julgado (RR - 244340-20.2007.5.02.0034), fica afastada a natureza indenizatória dos pagamentos a título de luvas ou bônus de contratação, como argumentou o eminente Relator no presente processo:

As luvas, importância paga ao trabalhador para deixar a empresa e ir trabalhar na reclamada, têm caráter salarial, integrando a remuneração para todos os efeitos legais, e constituem reconhecimento pelo desempenho e resultados alcançados pelo profissional em sua carreira.

(...)

Não faz diferença se as luvas são recebidas de uma única vez ou em parcelas. Elas não correspondem a uma indenização, pois não visam a ressarcimento, compensação ou reparação de nenhuma espécie. As luvas são resultado do patrimônio que o trabalhador incorporou à sua vida profissional que justifica esse pagamento a priori.

(...)

No âmbito desta egr. Corte, tem-se deferido a integração da verba em questão por equipará-la às "luvas" do atleta profissional, uma vez que oferecida pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente a aceitação ao emprego, corrente à qual ora me filio.

Assim, alinho-me à jurisprudência do TST que tem reconhecido a natureza salarial do bônus de contratação.

Quanto ao conhecimento de ofício do correto enquadramento dos trabalhadores, entendemos não se tratar de questão de ordem pública que suscite o conhecimento de ofício. Não sendo questão de ordem pública, falece competência a este Colegiado para a análise da questão em virtude do art. 25, inciso II do Decreto 70.235/72.

Caso conhecido de ofício essa questão, entretanto, suscitaria nulidade por vício material, uma vez que houve equívoco na fundamentação fática do lançamento, tendo em conta que a fiscalização, tratando de contribuintes individuais, não poderia motivar o lançamento na natureza salarial, nos moldes da CLT.

Processo nº 16327.720643/2011-91
Acórdão n.º **2301-003.086**

S2-C3T1
Fl. 14

Mauro José Silva

CÓPIA