

Prezados Leitores:

A publicação **Nota Tributária # Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** tem por objetivo atualizar nossos clientes e demais interessados sobre os principais assuntos que estão sendo discutidos e decididos nesse órgão.

Nesta 119ª edição do nosso informativo, comentamos decisão em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) verificou que estariam ausentes os requisitos configuradores da verba remuneratória – quais sejam (i) a comutatividade/retributividade (inexistência de troca do pagamento pelo trabalho), e (ii) a relação de trabalho (inexistência de contrato de trabalho, eis que o pagamento foi acordado antes da contratação) –, e, diante disso, entendeu-se que o bônus de contratação, no caso concreto, não deve compor o salário de contribuição.

Comentamos, ainda, decisão na qual o CARF analisou a aplicação da multa substitutiva de perdimento prevista no artigo 23, V e § 1º do Decreto-lei nº 1.455/1976 por suposta ocultação do real comprador em operações de exportação realizadas entre matriz domiciliada no Brasil e filial domiciliada no exterior.

Para acessar diretamente o texto referente a cada um desses temas, clique:

CARF – Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Bônus de Contratação (Hiring Bonus)

CARF – Interposição Fraudulenta – Necessidade de Provar o Dano ao Erário

O escritório **Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** encontra-se à disposição dos clientes para esclarecer quaisquer dúvidas acerca dos julgados aqui relatados.

Esperamos que tenha uma boa leitura!



CARF – Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Bônus de Contratação (Hiring Bonus)

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

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

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), julgado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), que tem por objeto a reforma do acórdão de segunda instância que entendeu que não incidem contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação (hiring bonus).

A Autoridade Fiscal, em auto de infração, consignou que incidem contribuições previdenciárias sobre o total da remuneração paga ou creditada aos empregados da companhia, inclusive sobre os valores pagos, quando da admissão do empregado, a título de Gratificação Espontânea de Admissão (GEA), conhecida como bônus de contratação ou hiring bonus.

O contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, que o bônus de contratação:

- a) é um incentivo à contratação de profissionais qualificados e não possui caráter retributivo, isto é, não se trata de contraprestação para remunerar o empregado pelo serviço laboral por ele exercido;
- b) não é habitual, isto é, o valor é pago eventualmente, eis que é realizado apenas o pagamento quando da admissão do profissional; e
- c) tem caráter indenizatório, tendo em vista que o profissional acabou por se desvincular de um emprego anterior e, por conta dessa movimentação de mercado, ele recebe uma indenização.

Após a prolação da decisão de primeira instância em que resultou na manutenção da exigência das contribuições previdenciárias, o contribuinte interpôs recurso voluntário repisando seus argumentos de impugnação e pugnando pelo cancelamento do auto de infração, momento em que a matéria foi analisada pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF (acórdão nº 2301 003.776), que deu provimento ao recurso voluntário ao ter se manifestado, em síntese, no seguinte sentido:

- a) o acordo para pagamento do bônus de contratação foi celebrado antes da contratação do funcionário, momento em que não havia qualquer vínculo empregatício, bem como afasta a retributividade do pagamento, eis que o acordo foi celebrado quando o funcionário não exercia seus serviços laborais para o empregador, de modo que não há como retribuir, se não há trabalho sendo executado para ser retribuído;
- b) além disso, o acordo para pagamento do hiring bonus não contém a determinação de cumprimento de metas por parte do empregado para fazer jus ao recebimento dos valores, bem como não a exige a sua permanência na empresa por um determinado tempo mínimo; e
- c) diante dessas evidências, a natureza do bônus de contratação não é remuneratória, mas, sim, indenizatória.

Irresignada, a PGFN interpôs recurso especial alegando, em síntese, que o hiring bonus:

- a) constituiria contraprestação à expectativa do trabalho, pois seria pago em razão do trabalho, de modo que se trataria de antecipação de pagamento pelos serviços futuramente prestados;
- b) não teria natureza indenizatória, pois seu pagamento não se daria com a finalidade de ressarcir, reparar ou compensar um direito lesado, razão pela qual seu caráter seria remuneratório;
- c) não seria pago eventualmente (mas, sim, habitualmente), eis que pagamentos realizados em situações pré definidas, independentemente de eventos futuros e incertos, ainda que sem continuidade no tempo, não se enquadrariam como ganho eventual; e
- d) teria natureza remuneratória, ainda que fosse pago eventualmente, pois a habitualidade do pagamento não seria essencial à caracterização da natureza do rendimento, eis que o caput do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 vincularia a habitualidade apenas à remuneração paga sob a forma de utilidade, enquanto que a norma disciplinaria que a totalidade dos rendimentos pagos em pecúnia integrariam o salário de contribuição.

O contribuinte, em contrarrazões, manifestou se no sentido de que:

- a) é ilógico afirmar que o hiring bonus seria decorrente de contraprestação de serviço, uma vez que o valor é entregue no ato de sua contratação, momento em que não houve qualquer trabalho realizado, e que a empresa não realizou qualquer pagamento a segurados que já eram seus empregados, apenas aos novos contratados;
- b) o bônus de contratação é um atrativo à contratação, não tendo caráter retributivo e não sendo pago habitualmente (apenas eventualmente), eis que a companhia, para captar profissionais qualificados, envia carta proposta oferecendo o hiring bonus como forma de atrativo comercial e noticiando que o pagamento se dará em parcela única.

Diante disso, a matéria foi levada à análise da 2ª Turma da CSRF (acórdão nº 9202 007.637), que negou provimento ao recurso especial da PGFN, manifestando se pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre o hiring bonus.

No entendimento da CSRF, a cobrança de contribuições previdenciárias só pode ser levada a efeito sobre valores que vierem a ser creditados a segurados empregados ou contribuintes individuais quando estes venham a auferir remuneração destinada a retribuir um trabalho por eles prestado ao seu empregador ou tomador de serviços, de modo que não são abarcadas na hipótese de incidência eventuais ganhos que não possuam qualquer vinculação com a prestação de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

Por conta disso, a CSRF entendeu que, para se verificar se incidem ou não contribuições previdenciárias sobre o hiring bonus, é necessário analisar se os pagamentos foram efetuados ou não com finalidade de retribuição de trabalho.

No caso específico do bônus de contratação, a CSRF entendeu que o pagamento se dá como ferramenta para angariar funcionários de alta performance de mercado, com vínculo empregatício ou não, para os quadros de colaboradores de determinada empresa.

Além disso, quanto ao momento em que a verba foi paga, a CSRF reconheceu que o pagamento do bônus se deu no ato da contratação, isto é, quando o segurado sequer estava formalmente ligado ao quadro de colaboradores ou mesmo quando ele teria iniciado a prestação dos serviços pelo qual fora contratado.

Ademais, a CSRF verificou que o pagamento se deu de maneira incondicionada, sem qualquer contraprestação de trabalho, pois não existe qualquer determinação de que o segurado se mantenha vinculado ao empregador por um determinado prazo mínimo.

Diante disso, como a CSRF verificou que estariam ausentes os requisitos configuradores da verba remuneratória – quais sejam (i) a comutatividade/retributividade (inexistência de troca do pagamento pelo trabalho), e (ii) a relação de trabalho (inexistência de contrato de trabalho, eis que o pagamento foi acordado antes da contratação) –, entendeu-se que o bônus de contratação, no caso concreto, não deve compor o salário de contribuição, razão pela qual foi negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Faz-se necessário esclarecer que a análise do CARF e, posteriormente, da CSRF se deu com base no cumprimento de alguns requisitos, quais sejam (i) o acordo para pagamento do bônus de contratação tem de ser celebrado antes da contratação do funcionário, e (ii) o acordo não pode conter determinação para o cumprimento de metas para exigir a permanência do empregador na empresa por um determinado tempo mínimo.

Assim sendo, a decisão ora em análise não se presta como *leading case* para todo e qualquer caso de *hiring bonus*, mas apenas aos casos em que o pagamento cumpre os requisitos acima delineados, de modo que, se não forem preenchidos, há o elevado risco de o CARF e a CSRF entenderem pela incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação.

CARF – Interposição Fraudulenta – Necessidade de Provar o Dano ao Erário

“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA FRAUDE OU OCULTAÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DA CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Não constatada a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, nas operações de comércio exterior, a pessoa jurídica indicada como interposta e os indicados como beneficiários dessa interposição não respondem pela conversão da pena de perdimento em multa porque os fatos não subsumem à interposição fraudulenta prevista no inciso V, § 1.º, Art. 23 do Decreto 1.455/76.”

Este julgado trata da aplicação da multa substitutiva de perdimento prevista no artigo 23, V e § 1º do Decreto-lei nº 1.455/1976, imposta nos casos de dano ao erário decorrente da ocultação do real adquirente de mercadorias exportadas mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A Autoridade Fiscal alega que a Contribuinte, exportadora residente no Brasil, teria efetuado vendas a sua filial domiciliada no exterior para ocultar os reais compradores. Para embasar suas alegações, o Fisco sustenta que a filial domiciliada no exterior não teria substância e que todas as operações praticadas teriam caráter meramente formal – as operações seriam, em essência, praticadas verdadeiramente entre a Contribuinte exportadora e os reais adquirentes domiciliados no exterior.

A Impugnação apresentada foi julgada improcedente pela DRJ, tendo a Contribuinte interposto Recurso Voluntário reforçando sua argumentação pela inexistência de interposição fraudulenta de terceiros, baseada nas seguintes alegações: (a) existem riscos de crédito e câmbio que justificam as exportações para a filial; (b) não há vedação em lei que proíba transações entre matriz e filial estrangeira; (c) a filial é dotada de capacidade econômica e existe efetivamente; e (d) o dano ao erário – tipo penal que autoriza a imposição da multa – não

foi demonstrado, mas presumido.

Antes de analisar os argumentos apresentados sob um enfoque jurídico, o Relator fez uma digressão histórico-econômica sobre a proliferação de fraudes aduaneiras e suas razões, concluindo que, apesar de ser uma prática danosa, a “fraude no setor é uma realidade, principalmente porque a legislação ou não corresponde aos formatos comerciais de negócios internacionais ou propositadamente, foi criada para determinar limitações” e que, toda alegação de fraude, em respeito à livre iniciativa, ao Estado Democrático de Direito e à segurança jurídica, deve ser “analisada de forma concreta e individualizada”.

Partindo dessa premissa, o Relator entendeu que o fundamento legal utilizado para embasar a autuação – artigo 23, V e § 1º do Decreto-lei nº 1.455/1976 – exige a prova do dano, devendo ser comprovado mediante a demonstração dos seguintes fatos: (a) ocultação do real comprador; e (b) fraude e simulação como meios para ocultação do real comprador. Apesar de existir a modalidade presumida de dano ao erário – artigo 23, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976 – o Relator entende que tal capitulação não foi utilizada na autuação e, consequentemente, não poderia ser utilizada para análise da autuação.

Ao analisar os argumentos jurídicos apresentados, o Relator entendeu que a autuação deveria ser cancelada pelas seguintes razões:

- (a) a identidade dos alegados reais adquirentes é informada em obrigações acessórias, contabilidade, contratos e declarações, bem como a filial possui interesse nas operações. Não há, portanto, ocultação dos reais adquirentes;
- (b) não há previsão legal para que os clientes finais de uma cadeia de exportação sejam identificados;
- (c) a filial, alegada pessoa interposta, e a matriz domiciliada no Brasil, integram a mesma pessoa jurídica, não sendo possível considerar que uma mesma pessoa jurídica possa interpor-se a si mesma;
- (d) o tamanho da estrutura da filial não é suficiente para comprovação da interposição fraudulenta. Apesar da inexistência de substância poder caracterizar abuso para outras finalidades, não pode ser caracterizada como interposição fraudulenta de terceiros;
- (e) a legislação não veda a prática de operações de compra e venda entre matriz e filial;
- (f) há prova nos autos de que a filial tem uma utilidade e finalidade que justificam a exportação imediata: evitar riscos de cambiais e de preço, bem como manutenção da imunidade ao ICMS e suspensão do IPI. A exportação direta pela matriz, desejada pela Autoridade Fiscal, não é condizente com questões específicas do mercado futuro e cotações de bolsa;
- (g) a Autoridade Fiscal não teria apurado corretamente a base de cálculo da penalidade lançado – valor FOB – nem observado as normas impostas pela legislação infralegal para fiscalização aduaneira em casos de suspeita de interposição fraudulenta;

A despeito dessa fundamentação, as razões de decidir da Turma Julgadora não são as mesmas do Relator, e foram apresentadas em declaração de voto que fundamenta o julgamento. Com base nessa declaração de votos, o CARF deu provimento ao Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido pelas seguintes razões:

- (a) a venda de commodities com caráter especulativa é lícita, assim como a obtenção de benefícios fiscais;
- (b) a existência de filial no exterior é justificada pelo risco cambial, bem como para operações de performance e necessidade de realização de operações em outras jurisdições;
- (c) a falta de estrutura da filial não torna sua utilização ilícita, pois haveria autorização por parte da legislação societária (Deliberação CVM nº 624/2010) e a legislação tributária que trata das regras de preços de transferência permitiria sua realização;
- (d) a forma utilizada para estruturar a operação é lícita, mas pode ter um caráter abusivo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (manipulação de preços, receitas e custos), matérias que não são objeto da autuação;
- (e) a existência de uma trading no exterior não tem por finalidade a ocultação dos reais adquirentes;
- (f) a Autoridade Fiscal fundamentou a autuação no artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, que demanda a prova do dolo para caracterização do dano ao erário, dolo esse que não existe no caso concreto, pois a Contribuinte não tinha motivos para ocultar os reais adquirentes das mercadorias exportadas;
- (h) os registros de exportação não exigem o preenchimento de informações sobre “reais compradores”, diferentemente das declarações de importação. Por essa razão, é o nome da filial que deve constar nos registros de exportação;
- (i) o nome da filial consta em todos os documentos de exportação; e
- (j) diante da inexistência de ocultação dolosa, não há dano ao erário que autorize a imposição da multa substitutiva do perdimento.

Assim, com base nesses argumentos, o CARF deu provimento ao Recurso Voluntário, reformando o acórdão recorrido e cancelando integralmente a autuação.