



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720865/2018-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.617 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

PREVIDENCIÁRIO. BÔNUS DE INCENTIVO. CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). EXIGÊNCIAS QUE DESCARACTERIZAM A NATUREZA INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Bônus dessa natureza, em princípio, estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato. Funcionam como uma verba visando indenizar eventual perda que o empregado tenha ao deixar sua antiga empresa, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária.

No entanto, para que fique caracterizado o cunho indenizatório, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

A existência de requisitos de permanência do empregado por um período pré-estabelecido ou manter desempenho satisfatório são exemplos de condições que desvirtuam o pretense caráter indenizatório da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória.

SALÁRIO INDIRETO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A EMPREGADOS COM CARGO DE GESTÃO. INCIDÊNCIA.

Integram o salário de contribuição as parcelas *in natura* oferecidas aos empregados com habitualidade e com caráter contraprestativo, sobretudo quando o veículo é considerado rendimento do empregado em DIRF e, conseqüentemente, passa a integrar o seu patrimônio particular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Relator, Francisco Nogueira Guarita e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a qual julgou procedente o lançamento de Contribuição Social Previdenciária relacionados ao período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014, acrescido de multa lançada e juros de mora.

Peço vêniam para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata-se de Autos de Infração emitidos em 11/12/2018, abrangendo o período de 03/2014 a 12/2014, contendo a cobrança de contribuições previdenciárias da empresa para custeio da seguridade social e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), no montante de R\$38.702.980,66 incidentes sobre parcela paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados e pagamento de bônus de contratação (hiring bonus), e doação de veículos a segurados empregados, com a fixação do percentual da multa de ofício em 75%, acostado às fls 345/353.

No processo sobre as mesmas bases de cálculo foi exigida a contribuição da empresa destinadas ao custeio da outras entidades e fundos - SENAC; SESC; INCRA; SALÁRIO-EDUCAÇÃO; SEBRAE, no montante de R\$9.220.823,68, com incidência da multa de ofício no percentual de 75%, acostado às fls. 354/371.

A ciência do sujeito passivo deu-se em 13/12/2018 por meio de Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/1972, conforme termo anexado às fls. 382 dos autos.

No Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 336/334 o Auditor informa que ao ser intimada a explicar a divergência de valores de remuneração de contribuintes individuais (sem vínculo empregatício), declarados na DIRF (código 0588) e nas GFIPs, conforme planilha "CONTRIB INDIV DIRF x GFIP" a autuada informou o seguinte:

Em resposta, o contribuinte esclareceu que as divergências se referiam a três tipos de situações, que o mesmo denominou de "executivos", "freteiros" e "autônomos".

1) No caso dos "executivos", que os valores pagos não foram declarados em GFIP por, no entender do contribuinte, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, e se referiam a bônus de contratação (hiring bonus), veículos e indenização por não-concorrência (non-compete).

(i) Que os altos executivos receberam um bônus de contratação (denominado hiring bonus), em pagamento único, antes mesmo que tais executivos estivessem trabalhando para o contribuinte.

(ii) Que os veículos foram concedidos aos executivos, em virtude de seus cargos, para representá-la e destacar a sua posição e status perante terceiros. Que os executivos ganhavam os veículos e eram responsáveis por abastecer e arcar com todas as demais despesas para uso dos mesmos e eram utilizados como meio de transporte diário dos executivos, assim como para reuniões, almoços e eventos sociais corporativos, como forma de promover sua posição perante terceiros, sendo o veículo essencial para o exercício de suas atividades, uma ferramenta de trabalho.

(iii) Que os executivos que ocupavam cargos estratégicos celebraram contratos específicos quando do seu desligamento dos quadros do contribuinte para que fossem indenizados pelo período em que estariam impedidos de atuar em empresas concorrentes. Que a cláusula de non-competete consiste em uma estipulação contratual da impossibilidade de o executivo realizar concorrência ao contribuinte, por determinado período de tempo, após a rescisão do contrato de trabalho. Que consiste em uma "obrigação de não fazer".

2) No caso dos "freteiros", que a divergência se deve ao fato de que a base de cálculo da CP é um percentual do valor pago pelo frete.

3) No caso dos "autônomos", que a divergência se deveu a uma base de cálculo da CP declarada equivocadamente a menor na GFIP, em alguns casos, no mês de outubro, mas que o recolhimento foi feito pelo valor correto, ou seja, o declarado na DIRF, e que tais GFIP seriam retificadas.

Também solicitados esclarecimentos sobre a divergência de valores relativos ao pagamento de PLR constantes na folha de pagamento apresentada a esta fiscalização (arquivo MANAD) e na DIRF (código 3562):

Em resposta, o contribuinte esclareceu que a divergência entre o valor do PLR no Manad e na DIRF se deveu ao fato de que os empregados que entraram ou saíram da empresa durante o ano de 2014 não constaram, por falha, no arquivo Manad. Foi enviado novo arquivo Manad com os valores corretos do PLR, compatíveis com os constantes na DIRF. Também apresentou as memórias de cálculo e demais elementos solicitados referentes aos maiores valores pagos de PLR.

Prossegue o Auditor no Termo de Verificação Fiscal com a transcrição da legislação previdenciária que define o salário de contribuição, a legislação de regência do PLR e informa que esta rubrica foi paga pelo contribuinte aos seus empregados no ano de 2014 e teve seu acordo assinado em 03 de setembro de 2013, sendo registrado no sindicato

em 09 de outubro de 2013, cujo período de apuração foi o ano civil de 2013 (janeiro a dezembro).

Com relação ao programa elaborado pela empresa o Auditor ressalta que o acordo não foi celebrado antes do período de apuração, portanto as partes não conheceram, antecipadamente, todas as regras que deveriam ser cumpridas.

Aduz que:

Regras estabelecidas no decorrer do período de apuração ou, mais ainda, já no seu final, não estimulam os empregados a um esforço adicional. A assinatura do acordo em data já no final do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço para alcance de metas. O acordo precisa ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, pois a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a aumentar sua produtividade. Se o acordo não se dá antes de iniciado o período, não há como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deve aumentar o seu esforço para atingir as metas e qual o retorno financeiro que isto lhe trará. O instrumento constante da Lei nº 10.101/2000, que assegura ao trabalhador o direito à PLR, é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical. Para que o trabalhador não fique à mercê do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o aumento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro.....

O pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional e legal, esta verba encontra-se desvinculada do salário de contribuição, desde que paga nos exatos termos da lei, ou seja, tendo a Lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento. A partir do momento em que o acordo entre empresa e empregados é assinado quase ao final do período de apuração, perde-se a característica de estímulo e, por conseguinte, de incentivo à produtividade, objetivo da Lei 10.101/2000, daí se concluindo que a PLR distribuída pelo contribuinte de acordo com o Regulamento de Participação nos Lucros ou Resultados assinado em 03/09/2013, referente ao ano de 2013 e pago ou creditado em 2014, não está em acordo com a legislação e deve integrar a Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária.

Os valores apurados como PLR foram apresentados em planilha constata de fls. 340 do Termo de Verificação Fiscal.

Com relação aos pagamentos efetuados a título de HIRING BONUS e DOAÇÃO DE VEÍCULOS, que a empresa alegou a inexistência de habitualidade, o Auditor entendeu que:

No presente caso, os pagamentos foram realizados em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade do pagamento. O Hiring bonus é uma soma em dinheiro para os novos executivos contratados, paga na sua admissão, como incentivo a seu ingresso nos quadros da empresa.

Tal rubrica foi paga exclusivamente em razão do contrato de trabalho e não apenas para permitir que o trabalho possa ser executado. Assim, fica configurada a verba como parcela integrante do conceito jurídico de Salário de Contribuição, afastando-se a natureza indenizatória da verba.

No item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212/91, constam, como exclusão do salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

Considera-se ganho eventual aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente, ou em razão da sua transferência para outra localidade.

Nota-se que são situações que não poderiam ser antevistas ou esperadas. Ao contrário, no presente caso, era garantido ao empregado, na sua contratação, uma remuneração mínima, ainda que ela ultrapassasse o salário e a participação nos lucros e resultados, caracterizando um valor esperado, a título de bônus de contratação. Somente não incidem contribuições sobre os ganhos eventuais, se esses forem pagos como mera liberalidade do empregador, sem que possuam qualquer vinculação com a prestação dos serviços.

Apenas os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de eventos de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe financeiramente.

O pagamento de hiring bonus nada mais tem por objetivo atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Sendo assim, a verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito. Além do que, é praxe da empresa o pagamento de hiring bonus aos executivos contratados. Portanto, a verba deve compor o salário de contribuição.

Sobre a concessão de veículos a executivos da empresa o Auditor assevera que:

De início já se verifica que o veículo é dado pelo contribuinte aos executivos, ou seja, não é apenas cedido ou emprestado para que ele utilize como "ferramenta de trabalho". O veículo é incorporado ao patrimônio do executivo, que passa a ser, inclusive, responsável por todas as despesas relativas ao veículo. Tanto é que o valor é declarado pelo contribuinte na DIRF como rendimento tributável pago aos executivos, até porque terão que declarar nas suas Declarações de Ajuste Anual do IRPF esses rendimentos, para justificar o acréscimo patrimonial representado pelo veículo recebido. O executivo passa a ser o proprietário do veículo. E ele é utilizado não apenas para o trabalho, mas também para uso particular do executivo em passeios e fim de semana, por exemplo, já que o veículo passa a ser seu.

A "doação" do veículo, antes de representar uma parcela recebida eventualmente, refere-se a um valor repassado aos executivos para seu uso na condução dos negócios da empresa. Não é parcela eventual, posto que não depende de evento incerto e futuro. O pagamento dessa verba, ao contrário, surge da existência de um contrato entre empresa e seu executivo. Ela não foi paga por um infortúnio (uma eventualidade), por exemplo, uma doação no caso de força maior, mas é na verdade uma concessão negociada, uma retribuição, um agrado, ou qualquer outro nome que se queira dar, que nasce de uma relação entre segurado obrigatório da Previdência Social e a organização para qual presta serviços.

O contribuinte alega que o veículo seria uma "ferramenta de trabalho" fornecida pela empresa. Nesse caso, estaria incluído na alínea "r" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91:

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

Como já dissemos acima, o veículo não é apenas fornecido ao executivo para ser utilizado no trabalho, ele é dado; o executivo passa a ser o proprietário, e vai constituir um acréscimo patrimonial desse executivo, para usá-lo como bem entender.

Não há dúvida que esses pagamentos são prestações que não estão entre as hipóteses legais de exclusão do salário de contribuição, previstas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, e devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias.

A identificação dos segurados agraciados, bem como dos valores apurados como remuneração relativa ao pagamento de HIRING BONUS e pela concessão de VEÍCULOS, encontram-se indicados na planilha de fls. 342.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

Conforme Termo de Juntada de fls. 395, a autuada oferece em 14/01/2019 a impugnação acostada às fls. 387/400, onde protesta pela tempestividade, resume os fatos que motivaram a autuação e pede o cancelamento do auto de infração, pelos seguintes motivos:

Sobre a desconsideração do pagamento como PLR de 2013, em razão da assinatura do Plano, após o início do período de apuração, ou seja, em 3.9.2013 e registrada na entidade sindical em 9.10.2013, sustenta que a alegação de irregularidade é insuficiente para a descaracterização, pois entende tratar-se de "mera formalidade" que não desvirtua a sua natureza.

Diz que "a Lei nº 10.101/2000 apenas regulamentou um direito constitucionalmente assegurado no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal de 1988 e fixou alguns procedimentos e finalidades, como, por exemplo, que o pagamento seja ajustado mediante (i) acordo coletivo, (ii) convenção coletiva, ou (iii) através de comissão escolhida pelas partes".

Considera que a Lei 10101/2000 não impõe, arbitrariamente, uma determinada forma para que a PLR seja negociada. Ao contrário, a legislação incentiva o consenso e a negociação entre empregados e empregadores, fato hoje incentivado pela Lei 13.467/2017.

Diz in verbis:

13. Embora o Plano de PLR para o ano calendário de 2013 tenha sido assinado em 3 de setembro de 2013 e arquivado na entidade sindical em 9 de outubro de 2013, posteriormente ao período de aferição dos resultados/início do ano civil, **os empregados da Requerente tinham amplo conhecimento das metas pactuadas.**

14. Isto porque **as métricas utilizadas no Programa de PLR da Requerente se mantinham constantes ao longo dos anos** e eram de amplo conhecimento dos seus empregados, conforme se depreende da análise comparativa entre os Planos de PLR dos anos anteriores, em especial do **Plano de 2013** (vide fls. 240/257) em comparação com o **Plano de 2012 (doc. nº 6).**

15. As poucas alterações introduzidas eram amplamente comunicadas aos empregados no início do período de aferição, conforme comunicados (**doc. nº 7**) e Cartilhas Explicativas (doc. nº 8) que foram disponibilizados pela equipe de Recursos Humanos da Requerente a todos os seus empregados.

Na oportunidade, transcreve decisões do CARF no sentido de que o fato da data da assinatura dos acordos de PLR ser posterior ao período de aferição dos resultados, não encontra óbice na Lei nº 10.101/2000 e não prejudica o direito dos trabalhadores a ponto de viciar o PLR, desde que a negociação preceda ao pagamento. (Acórdão nº 2301-005.341 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 06 de junho de 2018 e outros),

Cita também a mesma tendência nas decisões judiciais, onde se vê uma "relativização das formalidades", desde que atenda as finalidades. Neste sentido transcreve decisão exarada no Recurso Especial nº 865.489/RS. Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 26.8.2010.

Diz que meros formalismos não podem se sobrepor à verdade dos fatos, pois, em cumprimento do que determina a Lei nº 10.101/2000: (i) negociou com a Comissão de

Empregados e representante do Sindicato da categoria; (ii) estabeleceu critérios com seus empregados.

Aduz que os procedimentos adotados pela Requerente não deixam dúvidas de que foi incentivada a negociação entre empregador e empregados, valorizando os princípios previstos nos artigos 7º e 8º da Carta Magna e as normas da Organização Internacional do Trabalho (“OIT”).

No tocante ao bônus de contratação (“Hiring Bonus”) sustenta a inexistência da natureza salarial pela falta de habitualidade, pois foi pago uma única vez, “antes mesmo de que tais executivos estivessem trabalhando para a Requerente”. Assim não decorreu de “retribuição ao serviço prestado”.

Diz que no pagamento de tal verba não existem os requisitos básicos para a caracterização do salário de contribuição sujeito à incidência de contribuição previdenciária, quais sejam: (i) contraprestação de valor econômico (ii) concedida habitualmente ao empregado (iii) em decorrência do trabalho.

Transcreve decisões administrativa e judicial sobre o tema.

Com relação à outorga de veículos para uso dos executivos, diz tratar-se de ferramenta essencial para o exercício de suas atividades e que tal verba “não deve ser considerada salário indireto e, portanto, não integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, conforme jurisprudência pacífica dos Tribunais na esfera administrativa e judicial”.

Por fim, resume o seu pedido nos seguintes itens:

37. Diante do exposto acima, amparado na legislação e jurisprudência consolidada sobre o assunto, restou demonstrado de forma clara e inequívoca que (i) não é possível a descaracterização do plano de PLR que tenha sido assinado e arquivado na entidade sindical posteriormente ao período de aferição dos resultados/início do ano civil, especialmente no caso específico da Requerente em que os funcionários tinham prévio conhecimento de todas as metas; (ii) a natureza indenizatória da verba paga a título de bônus de contratação (hiring bônus), visto que pago uma única vez e por não representar contraprestação pelo trabalho e (iii) a natureza indenizatória da verba paga a título de veículos, tendo em vista que estes são utilizados como “ferramenta de trabalho”.

38. Dessa forma, a Requerente pleiteia a Vossa Senhoria, no mérito, seja julgada INTEGRALMENTE PROCEDENTE a presente Impugnação, com o cancelamento integral do auto de infração, oportunidade em que deverá ser extinto o Auto de Infração de que ora se trata e arquivado este Processo Administrativo.

39. Por fim, a Requerente protesta pela posterior juntada de documentos a corroborar seu direito, assim como provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, bem como pela realização de diligência fiscal para que se verifique a procedência das alegações aduzidas acima.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fl. 528)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 30/12/2014

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR .

O fato de já existir PLR para anos anteriores não vincula as partes a atingirem as mesmas metas e seguirem os mesmos critérios antes adotados em anos subsequentes.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de “bônus de contratação” a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário de contribuição previdenciário.

PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. VEÍCULOS. CONCESSÃO PELO TRABALHO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA VINCULAÇÃO DOS VEÍCULOS COMO INSTRUMENTOS DE TRABALHO.

É passível da incidência de contribuições previdenciárias a concessão de veículos pelo trabalho, não havendo a mínima demonstração de que os segurados utilizam os veículos para o trabalho. Hipótese na qual os modelos e valores dos veículos refletem o alto cargo ocupado pelo segurado beneficiado e há o desconto, pelo empregado, pelo uso do veículo.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

Indefere-se o pedido de produção extemporânea de provas, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ em 21/05/2019 (fl. 556), apresentou o recurso voluntário de fls. 560/577, alegando em síntese a legalidade: a) da participação nos lucros e resultados; b) do bônus de contratação (“Hiring Bonus”; e c) dos veículos.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Participação nos lucros e resultados

A recorrente alega que não incide a Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, que tem previsão constitucional, no artigo 7º, XI:

Constituição Federal de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Entretanto assiste razão à Recorrente, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000 e é o que de fato ocorreu no presente caso.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 10.101/2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; [\(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013\) \(Produção de efeito\)](#)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Também há previsão na Lei nº 8.212/91 e normas regulamentadoras abaixo elencadas:

LEI Nº 8.212 DE 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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

(...)

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

DECRETO Nº 3.048 DE 1999:

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

I - para o empregado e o 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;

(...)

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

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditado de acordo com lei específica;”

INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 – DOU de 15/07/2005:

“Art. 69. Entende-se por salário de contribuição:

I - para os segurados empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos que lhe são pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa, observado o disposto no inciso I do § 1º e §§2º e 3º do art. 68;”

“Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

1 - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjeias, 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, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa; ”

“Art 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

(...)

XI - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

Com relação a este ponto do recurso, merece destaque o fato de que a discussão travada nos presentes autos é a assinatura e arquivamento no Sindicato no decorrer do período de aferição das metas. Em outros termos, apesar de a discussão travada dizer respeito ao Acordo de Participação nos Lucros e Resultados, a questão posta nos presentes autos limita-se ao fato de que a assinatura em 3 de setembro de 2013 e o arquivamento na entidade sindical em 9 de outubro de 2013 ocorreram antes do efetivo pagamento (31/03/2014) e se tal fato teria a capacidade de desnaturar o Acordo de Participação nos Lucros e Resultados, por falta de regras claras.

Verifica-se que a Recorrente cumpriu o disposto no artigo 2º da Lei nº 10101/2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

(...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: [\(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020\)](#)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e [\(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020\)](#)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. [\(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020\)](#)

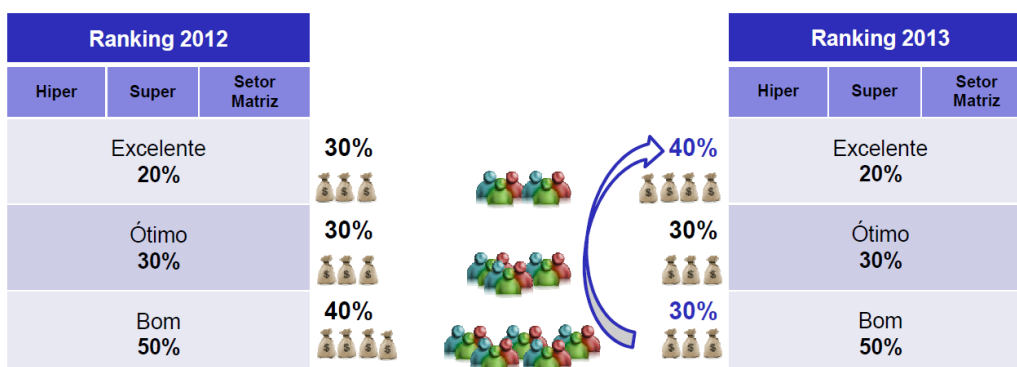
No caso em questão, a recorrente conseguiu comprovar através de documentos, que o Acordo de Participação nos Lucros e Resultados do ano em questão, em pouco se diferenciava do plano assinado no ano anterior e portanto, as metas estabelecidas já eram de conhecimento dos funcionários e que de fato, a assinatura em 3 de setembro de 2013 e o arquivamento na entidade sindical ocorreu em 9 de outubro de 2013, para pagamento em 2014.

Como se extrai dos presentes autos, verifica-se que as métricas utilizadas no Programa de PLR da Recorrente eram as mesmas utilizadas em anos anteriores e por isso, de amplo conhecimento dos seus colaboradores. Tal fato é verificado pela comparação entre os planos de 2012 (doc nº 6 da impugnação – fls. 463/477) e o plano de 2013 (fls. 240/257). Apenas para ilustrar, às fls. 503 tem uma imagem comparando o que muda do plano de 2012 para 2013, o que corrobora o entendimento de que as metas são as mesmas e portanto, de amplo conhecimento dos colaboradores:

2012 x 2013



Houve redistribuição do excedente de acordo com a posição alcançada no Ranking, ou seja, o maior % será aplicado para o Departamento / Unidade que estiver no Excelente.



Portanto, merece razão à Recorrente, uma vez que este é o entendimento esposado em diversas ocasiões por este Egrégio CARF e mais especificamente, desta colenda Turma Julgadora:

Numero do processo: 16327.720775/2016-28

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jun 04 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Wed Jul 24 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/10/2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. A participação nos lucros e resultados, realizada nos termos do inciso XI do artigo 7º da CF, constituindo instrumento de integração entre o capital e o

trabalho, para incentivar a produtividade, está sujeita aos requisitos constantes da Lei 10.101/2000, dentre os quais a prévia formalização de acordo, do qual devem constar regras claras e objetivas. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quando prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. VIABILIDADE LEGAL. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na hipótese de não pagamento do crédito tributário no devido prazo legal, é perfeitamente viável, em face das pertinentes disposições legais.

Numero da decisão: 2201-005.158

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a tributação incidente sobre os valores de PLR pagos a partir da Convenção Coletiva de Trabalho, vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, relator, que negou provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. (documento assinado digitalmente) Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente (documento assinado digitalmente) Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator (documento assinado digitalmente) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DANIEL MELO MENDES BEZERRA

Numero do processo: 16327.720071/2018-17

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Aug 06 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Aug 26 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas preestabelecidas. A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quando prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. PLR.

VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO. A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES. A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

Numero da decisão: 2201-005.314

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia da CCT. Vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, relatora, que negou provimento, e os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Douglas Kakazu Kushiya, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Débora Fófano dos Santos - Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DEBORA FOFANO DOS SANTOS

Ressalto ainda, que esta questão foi objeto de julgamento pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento realizado no dia 23/08/2022, processo administrativo 15504.004615/2010-91 em que restou decidido que não é necessário que a convenção coletiva que estabelece o programa de PLR seja firmada antes do período de aferição, isto é, do momento em que as metas são verificadas, bastando que a assinatura do acordo seja prévia ao pagamento – acórdão ainda pendente de publicação.

Sendo assim, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário quanto a este ponto.

Hiring Bonus

Constou do termo de Verificação Fiscal, fls. 336/343, quanto a este ponto:

B-2 - DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE HIRING BONUS e VEÍCULOS

1) Em relação aos valores pagos a título de "Hiring Bonus", o contribuinte alega que os altos executivos receberam um "bonus de contratação", em pagamento único, sem qualquer habitualidade, antes mesmo que estivessem trabalhando para a empresa, e que, portanto, não há que se falar em contribuição previdenciária.

Que o pagamento de bonus de contratação, além de eventual, não representa contraprestação pelo trabalho, mas pelo fato da empresa ter o profissional trabalhando em seus quadros e não na concorrência.

O conceito de remuneração não se restringe às verbas habituais, mas toda remuneração recebida em decorrência do contrato de trabalho. Nesse sentido, o empregado pode

oferecer ao empregador não somente seu tempo, mas também sua imagem, sua disponibilidade ou sua credibilidade no mercado. Assim, em contrapartida, pode ser oferecido, pelo empregador, não somente o salário propriamente dito, mas quaisquer vantagens indiretas.

A própria Constituição Federal, de 1988, refere, na alínea "a" do inciso I de seu art. 195, como base de cálculo possível para contribuições previdenciárias, além da folha de salários, rendimentos pagos a qualquer título. De maneira compatível, no § 11 do art. 201, são referidos ganhos habituais do empregado como componentes do salário de contribuição sem exclusão de verbas eventuais de natureza remuneratória. A Lei n.º 8.212/91 define a aplicação dos conceitos constitucionalmente definidos, no inciso I do caput de seu art. 28, considerando como salário de contribuição (a) os rendimentos destinados a retribuir o trabalho e (b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades. No presente caso, os pagamentos foram realizados em pecúnia, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade do pagamento. O Hiring bonus é uma soma em dinheiro para os novos executivos contratados, paga na sua admissão, como incentivo a seu ingresso nos quadros da empresa.

Tal rubrica foi paga exclusivamente em razão do contrato de trabalho e não apenas para permitir que o trabalho possa ser executado. Assim, fica configurada a verba como parcela integrante do conceito jurídico de Salário de Contribuição, afastando-se a natureza indenizatória da verba.

No item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei n.º 8.212/91, constam, como exclusão do salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais. Considera-se ganho eventual aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente, ou em razão da sua transferência para outra localidade. Nota-se que são situações que não poderiam ser antevistas ou esperadas. Ao contrário, no presente caso, era garantido ao empregado, na sua contratação, uma remuneração mínima, ainda que ela ultrapassasse o salário e a participação nos lucros e resultados, caracterizando um valor esperado, a título de bônus de contratação. Somente não incidem contribuições sobre os ganhos eventuais, se esses forem pagos como mera liberalidade do empregador, sem que possuam qualquer vinculação com a prestação dos serviços.

Apenas os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de eventos de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe financeiramente. O pagamento de hiring bonus nada mais tem por objetivo atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Sendo assim, a verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito. Além do que, é praxe da empresa o pagamento de hiring bonus aos executivos contratados. Portanto, a verba deve compor o salário de contribuição.

Ou seja, estaria sujeito à incidência de contribuições previdenciárias por configurar gratificação ajustada previamente e que integraria a remuneração dos respectivos beneficiários, conforme preceitua o artigo 457, § 1º, da CLT, de modo que não poderia ser excluído da base de cálculo da contribuição.

Opostamente ao entendimento da autoridade fiscal, bem como da DRJ, a Recorrente entende que não é todo e qualquer pagamento efetuado em razão do trabalho prestado que integra a base de cálculo da contribuições previdenciárias, devendo ser o hiring bônus caracterizado como não integrante do salário de contribuição, conforme preceitua o artigo 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/91:

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

(...)

§ 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;

Apesar de em outras oportunidades ter acompanhado voto no sentido de negar provimento ao recurso de outros contribuintes, tais como nos casos abaixo ementados:

Numero do processo: 16327.720986/2017-41

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jun 04 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Jun 27 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101 de 2000. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. O bônus de contratação tem natureza salarial por representar antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo o bônus de contratação caráter remuneratório, a incidência da contribuição previdenciária dá-se na data do pagamento CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E FÉRIAS GOZADAS. É devida a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de terço constitucional de férias e férias gozadas. Apenas as decisões definitivas de mérito exaradas na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869 de 1973, devem ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Numero da decisão: 2201-005.160

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Débora Fófano dos Santos – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DEBORA FOFANO DOS SANTOS

(.....)

Numero do processo: 16327.720071/2018-17

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Aug 06 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Aug 26 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas preestabelecidas. A simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO A Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO. A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES. A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101 de 2000. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

Numero da decisão: 2201-005.314

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a regularidade dos programas de participação nos lucros ou resultados exclusivamente no que se refere ao requisito da pactuação prévia da CCT. Vencida a Conselheira Débora Fófano dos Santos, relatora, que negou provimento, e os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Douglas Kakazu Kushiya, que deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Débora Fófano dos Santos - Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DEBORA FOFANO DOS SANTOS

(...)

Numero do processo: 16327.720057/2017-32

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Jan 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue Feb 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES. A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Numero da decisão: 2201-004.830

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. (assinado digitalmente) Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente (assinado digitalmente) Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiyama, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DANIEL MELO MENDES BEZERRA

Revejo meu entendimento para passar a entender de forma diversa e que o bônus de contratação ou hiring bonus não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O motivo da revisão deste entendimento é o fato de que a Colenda 2ª Turma da CSRF, na sessão de julgamentos do mês de agosto, houve por bem alterar o entendimento da turma para passar a entender que não incidem contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação (hiring bonus), uma vez que a verba não teria natureza remuneratória.

A decisão foi nos processos 16327.001665/2010-78 e 16327.001666/2010-12, cujos acórdãos encontram-se pendentes de publicação até a presente data.

De acordo com Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

O hiring bonus representa os valores pagos pela empresa ao funcionário visando à concretização de sua contratação.

São valores que se destinam não só a incentivar o funcionário a tomar a decisão de deixar a empresa onde trabalhava, mas também a indenizá-lo por ter deixado seu antigo posto de trabalho.

Independentemente do efeito causado por essas verbas, da influência que elas podem ter na decisão do profissional visado pela empresa, e até mesmo no seu posterior desempenho na companhia, tem-se que os valores pagos a título de hiring bonus são negociados entre a empresa e profissional visado e devidos antes do início das atividades laborais, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado.

Por outro lado, não também habitualidade em seu pagamento, que é realizado somente por ocasião da contratação do trabalhador.

Em razão disso, não é possível vislumbrar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de hiring bonus, haja vista a ausência de remuneração pelo trabalho prestado e habitualidade no seu pagamento (in Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) – São Paulo: MP Ed. 2012, págs. 202/203)

Transcrevo ementa de julgado desta Colenda Câmara Julgadora, em outra composição, que por maioria de votos, entendeu pela não tributação do hiring bonus:

Numero do processo: 10314.729353/2014-19

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Sep 12 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Fri Oct 20 00:00:00 UTC 2017

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO. O pagamento de verba de comprovada natureza indenizatória não integra o salário de contribuição, em face da ausência de caráter remuneratório da verba. PREVIDENCIÁRIO. PRÊMIO APOSENTADORIA. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA O prêmio concedido a todos os funcionários desligados da empresa em decorrência da política de reestruturação provocada pela própria empresa ou aqueles desligados por aposentadoria compulsória que se aposentem, após cumprir o mínimo de tempo pré-estipulado como funcionário da empresa, amolda-se à característica de ganho eventual de caráter claramente indenizatório, desvinculado do salário, sendo efetuado uma única vez, atraindo o disposto no art. 28, § 9º, e, 7, primeira parte, da Lei 8.212/1991. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de avença anterior ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse venha a ser implementado, nos casos específicos de busca

por profissionais singulares. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, promessa de contratar, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias. **BÔNUS DE RETENÇÃO AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.** Não integra o salário de contribuição o pagamento único de bônus por força de cláusula acessória ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse contrato seja transformado em contrato a prazo mínimo determinado, nos casos específicos de oferta de novo emprego recebida pelo empregado que se pretenda reter. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, manutenção do contrato de trabalho pelo tempo avençado, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias. **AVISO PRÉVIO. INDENIZADO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.** O pagamento do aviso prévio indenizado não tem caráter remuneratório, vez que o empregado, nessa hipótese, é indenizado pela ofensa ao seu direito ao cumprimento do período de pré-aviso de rompimento do contrato de trabalho. **FÉRIAS INDENIZADAS ACRESCIDAS DO TERÇO CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.** Os valores pagos a título de férias indenizadas - sejam essas proporcionais, vencidas, ou em dobro - não integram o salário de contribuição, inclusive os valores acrescidos em razão das disposições constantes do inciso XVII do artigo 7º da Carta da República. **RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.** O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória. **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. GRAU DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA CONFORME CNAE.** O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, competindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

Numero da decisão: 2201-003.882

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. Por maioria de votos, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. (assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado. (assinado digitalmente) Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator. EDITADO EM: 06/10/2017 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Nome do relator: RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM

Transcrevo trechos do voto vencedor, proferido pelo então Presidente Carlos Henrique de Oliveira:

(...)

A leitura das razões recursais apontam para a questão fulcral: há incidência tributária previdenciária sobre os valores pagos à título de bônus de contratação e de retenção?

Doutrinariamente já nos pronunciamos sobre o tema (OLIVEIRA, Carlos Henrique. *Aspectos Trabalhista e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção 'in'*

HENARES NETO, Harley e outros. *Temas Atuais de Tributação Previdenciária*. São Paulo: Ed Cenofisco, 2017, pag. 167)., nos seguintes termos:

"Vimos, que a disputa pelos melhores talentos é permanente. Seja em tempos de bonança, ou nos de crise, as empresas sempre estão à procura dos profissionais que se destacam em suas áreas de atuação.

Tempos atrás, a atração desses profissionais dava-se, simplesmente, pelo aumento do pacote de remuneração, assim entendidas como todas as verbas recebidas pelo trabalhador, independentemente de serem verbas salariais ou de outra natureza, como benefícios ou salário-utilidade.

Porém, além das questões do custo e da tributação sobre a mão-de-obra, atualmente, há uma política de remuneração que privilegia a retenção dos profissionais. Tal política foi construída em razão do ótimo momento econômico vivido no país nos últimos anos, que levou à situação de praticamente pleno emprego, tornando a rotatividade dos profissionais de ponta um fenômeno de tal monta que chegou a tipificar no mundo do trabalho uma geração, a chamada geração Y, que se caracteriza por não se fixar em nenhum emprego.

Como formas de remuneração que favorecem a permanência dos profissionais no emprego, podemos mencionar o pagamento de prêmios, bônus, "gratificações" anuais, participações nos lucros e resultados, além de políticas de retenção, como plano de ações e de carreiras.

Diante de um pacote salarial mais complexo, os empregadores viram-se obrigados a criar formas mais atraentes de busca pelos novos talentos, pois o simples ato de aumentar o "salário" não tinha mais a capacidade de convencer o trabalhador, uma vez que ele já estava comprometido com o alcance de sua meta, ensejando o recebimento de sua gratificação ajustada em razão desse objetivo.

Nesse sentido, os únicos períodos em que o simples aumento do pacote salarial possibilitaria a contratação seriam alguns poucos meses após o recebimento do prêmio ou bônus do período anterior. Claro que tal situação não contempla o interesse daquele que precisa recrutar o profissional. Encontrou-se no mundo desportivo a solução.

Há tempos que os esportistas profissionais, mais comumente no futebol, recebem um valor para a assinatura do contrato de trabalho com a agremiação desportiva.

São as denominadas luvas. Valores previamente ajustados referentes somente à assinatura do contrato, como um prêmio para que o desportista atue, pelo prazo constante no contrato, defendendo as cores daquele time.

Esse valor pago pela assinatura do contrato de trabalho foi a solução encontrada pelas empresas para a contratação dos profissionais que lhe interessam na hora que necessitam deles.

Denominou-se bônus de contratação ou 'hiring bonus'.

Por seu turno, aquele empregador que já conta com a colaboração do profissional diferenciado, por óbvio, dele não pretende abrir mão. Para retê-lo, já lançou mão de medidas compatíveis com o interesse que tem. Remuneração, benefícios, reconhecimento, premiação condizentes com o perfil diferenciado desse trabalhador.

Porém, ao saber que seu empregado foi assediado por outrem, vai tentar mantê-lo, e nesse mister, ofertará um valor para demovê-lo da intenção da mudança.

Tal valor, destinado a demover o trabalhador da mudança e comparável com o 'hiring bonus' ofertado, é denominado bônus de retenção ou 'retention bonus'.

(...)

2. Aspectos trabalhistas do Hiring Bonus:

Como visto, o hiring bonus pode ser entendido como um acordo firmado entre aquele que pretende ser empregador e aquele que pretende trabalhar, pelo qual o primeiro se

compromete a pagar determinado valor para que o segundo assine um contrato de trabalho.

Da definição simplista, porém claríssima, podemos identificar os seguintes elementos: i) obrigação de pagar do empregador contraposta à obrigação de fazer do trabalhador; ii) acordo prévio ao contrato de trabalho; iii) inexistência de relação laboral entre os sujeitos. Analisemos.

O acordo de vontades que se forma visa à assinatura de um contrato de trabalho entre as partes. Para tanto, a parte que se tornará futura empregadora se compromete a pagar a quantia estipulada enquanto a parte que pretende se empregar se compromete a firmar o pacto laboral. Em que pese a total liberdade das partes, a perfeita execução do contrato será obtida com a assinatura por um e com o respectivo pagamento pelo outro. Nesse sentido, ambas as obrigações serão cumpridas anteriormente ao contrato de trabalho, em tese, exaurindo o ajuste

Assim ocorrendo, nosso segundo elemento identificador do bônus de contratação terá se consubstanciado, pois o ajuste se resolverá previamente ao contrato laboral.

Tal repetição de idéias, longe de qualquer tautologia, visa sedimentar que o bônus de contratação, por ser acordo prévio ao contrato de trabalho não pode ser analisado sob determinados dogmas trabalhistas.

Recordemos que o objetivo de nosso estudo é encontrar a natureza jurídica da verba paga a título de bônus de contratação.

Nesse sentido, devemos perquirir se tal verba se encaixa no conceito de remuneração acima examinado, afastando as armadilhas que uma análise embasada no senso comum pode nos preparar.

Em primeiro lugar, ouvem-se justificativas para atribuir caráter salarial, uma vez que o pagamento do hiring bonus vem sempre vinculado a um contrato de trabalho e, portanto, deste decorre.

Tal argumento padece de um vício inicial, pois a verba – por definição – foi ajustada justamente para a assinatura desse contrato, e por óbvio a ele vincula-se.

Não obstante, como cediço, nem tudo que é pago pelo empregador ao empregado, mesmo que por força do contrato de trabalho, tem natureza salarial, como ocorre, por exemplo, no caso das indenizações.

Aliado ao ‘vínculo’ do bônus de contratação ao acordo de trabalho, aqueles que veem natureza salarial na verba, também se apoiam em usual cláusula de permanência que as empresas imputam como cláusula acessória ao contrato de trabalho que será firmado. Dizem que é típica de cláusula remuneratória aquela que se vincula ao tempo do trabalho. Não se pode concordar com tal afirmação, pois a existência de ajuste prévio de duração mínima do contrato de trabalho faz parte do custo de oportunidade que o empregador considerou para proposta de pagamento de um valor como meio de convencimento do empregado para que ele viesse a trabalhar no contratante.

Constituem segurança jurídica típica do acordo de vontades as condições assecuratórias que visam inibir o inadimplemento contratual.

Nesse mesmo sentido, ou seja, com esses mesmos argumentos, afastam-se as alegações daqueles que enxergam na necessidade de devolução dos valores recebidos no caso de não assinatura do contrato ou de sua ruptura antes do prazo avençado, como sendo uma espécie de pagamento salarial antecipado. Novamente, o que se observa é uma cláusula que previne inadimplemento em um acordo de intenções prévio ao contrato de trabalho.

Pouco importa, para a definição da natureza da verba, se o pagamento é realizado antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, ou ainda se é pago em parcela única ou não. É praxe nos ajustes de vontade a determinação do momento do pagamento e de sua forma. Tal acordo, de forma alguma, ofende a lei civil ou desnatura a natureza do pagamento, ou dito de maneira mais direta, não é porque o

*valor referente ao bônus de contratação foi pago na vigência do contrato de trabalho, ou ainda, em algumas parcelas que venham a ser quitadas já com o vínculo laboral formado, que tal valor assumirá natureza salarial*²⁰.

Não resiste também a uma análise isenta a proposição de que o valor pago como bônus de contratação tem natureza indenizatória e, portanto, não assume feição salarial. A verba paga pelo empregador, que não tem natureza remuneratória em razão de ser uma indenização deve decorrer, por óbvio, de um motivo de reparação surgido no âmbito do contrato de trabalho.

Nesse sentido, o empregador indeniza danos patrimoniais decorrentes dos serviços prestados pelo trabalhador, como ocorre nos casos de reembolso de viagens ou pagamento de despesas necessárias ao trabalho suportadas pelo empregado.

Também surge o direito à percepção de indenização para o trabalhador que tem um direito violado pelo contratante, v.g., quando as férias adquiridas são concedidas após o período de gozo determinado na lei.

Claro, portanto, que o dever de indenizar decorre da própria relação laboral, o que não acontece, por exemplo, se o empregado teve seu carro abalroado por outro quando se dirigia ao trabalho. Não há natureza indenizatória na verba que, casualmente, o empregador dê ao empregado para reparar seu patrimônio, pois ele, empregador, não deu causa ao prejuízo, embora o patrimônio do trabalhador tenha sido afetado.

Com o exposto, afastamos alguns argumentos em favor da natureza remuneratória do hiring bonus e outros que repudiam essa natureza. Enfrentemos a questão.

Vimos, que uma verba só pode ser considerada remuneratória quando percebida: i) como contraprestação; ii) em razão do tempo do trabalhador colocado à disposição do empregador; iii) nos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, ou finalmente iv) quando previamente ajustado por acordo individual, coletivo ou por força de lei.

Havendo pagamento a título de bônus de contratação, não há contraprestação. Não há, simplesmente, porque não existe trabalho. Não podemos esquecer que a essência da verba em apreço é pagamento para que se firme um contrato de trabalho, o que, por óbvio, afasta que exista caráter contraprestacional a algo que é pago justamente para que exista o trabalho.

Recordemos, para espancar qualquer dúvida que, segundo o artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho, o contrato de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente à relação de emprego. Nesse sentido, é assente a doutrina em afirmar que o contrato de trabalho se inicia pelo ajuste, expresso ou tácito, ou pela efetiva prestação de serviços. Nenhuma das duas condições é encontrada no caso em apreço, pois conceitualmente, o que aqui se analisa é justamente o acordo para que se firme, expressamente ou ainda tacitamente, um contrato de trabalho.

Em reforço, devemos recordar que, uma vez firmado, o ajuste laboral necessariamente contera a determinação do pacote de remuneração. Vale ressaltar, ainda, que tal pacote será significativo na medida em que o contrato de trabalho em questão será pactuado com alguém bem posicionado no mercado de trabalho e que já possui um expressivo acordo remuneratório.

Não se vislumbra a sinalagma pura entre trabalho e salário na verba em discussão e também não se verifica pagamento pelo tempo à disposição do empregador pelos mesmos motivos acima elencados. Sendo assim, se não há ainda o trabalho, nem contrato, por óbvio que não se pode admitir que o trabalhador colocaria seu tempo sob o talante do empregador.

Também não se observa ser o pagamento de um bônus de contratação decorrência de um caso de interrupção de contrato de trabalho, ou seja, não há salário em situação em que não há trabalho, pois, como visto, nem acordo laboral vigente existe nesse momento.

Mais tormentosa pode ser a análise sobre o pagamento de o hiring bonus decorrer de ajuste constante do próprio contrato.

Não olvidemos que, para muitos, o bônus de contratação é cláusula acessória do contrato de trabalho, desse fazendo parte como se houvesse um deslocamento do início do ajuste laboral para quando do acordo pela contratação, uma vez que, na visão destes, a obrigação de pagar só surge quando a obrigação de assinar se perfizer.

Não podemos concordar com essa tese, uma vez que, como definido, o instituto surge justamente para que se concretize o pacto de trabalho, sendo, portanto, uma etapa que o precede, um acordo que, por ser anterior, não se pode confundir com o próprio contrato de trabalho. Isso porque seu objetivo é firmar a existência do contrato. O acordo pela qual se propõe um bônus de contratação, como dito, corresponde a uma obrigação de fazer para o trabalhador, nos dizeres de Caio Mario da Silva Pereira²³:

“(…) outro tipo de obrigação positiva é a de fazer, que se concretiza genericamente em um ato do devedor. (…). Mas também é “obligatio facendi” a promessa de contratar, cuja prestação não consiste apenas em apor a firma em um instrumento; seu objeto é a realização de um negócio jurídico, a conclusão de um contrato (Savigny), com toda sua complexidade, e com todos os seus efeitos”.

Se assim não fosse, estaríamos cometendo um erro lógico, no qual o objeto pretendido misturar-se-ia com as tratativas que o precederam. Nesse sentido, o objetivo a ser alcançado (o contrato de trabalho), já o seria pela própria propositura do bônus, o que –por imperativo lógico – não se pode considerar válido.

Do exposto, não podemos considerar o valor pago como bônus de contratação como sendo decorrente do contrato de trabalho.

Portanto, natureza remuneratória como decorrência de ajuste constante de contrato individual ou coletivo de trabalho, o valor pago como hiring bonus não ostenta.

O que se pode afirmar é que o ajuste que resulta no pagamento do bônus de contratação e na assinatura de um contrato de trabalho é um pré-contrato, regido pelas regras do Direito Civil²⁴.

Em conclusão, podemos asseverar que o bônus de contratação não possui natureza remuneratória, pois: i) não apresenta caráter de contraprestação pelo contrato de trabalho; ii) também não decorre do tempo à disposição do empregador; iii) não é recebido em razão de interrupção do pacto laboral; iv) por fim, não é pago em razão de ajuste constante do contrato individual ou coletivo de trabalho.

Trata-se, portanto, de verba paga pelo empregador ao trabalhador para que esse assine um contrato de trabalho, nos termos ajustados pela parte, não integrando o contrato de trabalho e nem refletindo, para fins fiscais ou trabalhistas, como decorrência desse contrato. Eventuais inadimplementos na execução do ajuste, por qualquer das partes, deve ser demandando na Justiça do Trabalho, por força do artigo 114 da Constituição Federal, porém sob as normas do Direito Civil.

(...)

Por faltarem as características da habitualidade, bem como, pelo fato de tal rendimento não serem destinados a retribuir o trabalho, que sequer teve início, tais verbas devem ser excluídas da tributação.

Veículos

Com relação aos veículos, consta do termo de verificação fiscal:

(...)

2) Em relação aos valores pagos a título de "veículos", o contribuinte alega que os veículos foram concedidos aos altos executivos, em virtude de seus cargos, para representá-lo e destacar sua posição e status perante terceiros. Que os altos executivos

ganhavam o veículo e eram responsáveis por abastecer e todas as demais despesas para uso do mesmo e que era utilizado como meio de transporte diário dos executivos, assim como para reuniões, almoços e eventos sociais corporativos, como forma de promover a sua posição perante terceiros, clientes e fornecedores. Que sendo o veículo essencial para o exercício de suas atividades, ou seja, como ferramenta de trabalho, essa verba não deve ser considerada salário indireto e, portanto, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

De início já se verifica que o veículo é dado pelo contribuinte aos executivos, ou seja, não é apenas cedido ou emprestado para que ele utilize como "ferramenta de trabalho". O veículo é incorporado ao patrimônio do executivo, que passa a ser, inclusive, responsável por todas as despesas relativas ao veículo. Tanto é que o valor é declarado pelo contribuinte na DIRF como rendimento tributável pago aos executivos, até porque terão que declarar nas suas Declarações de Ajuste Anual do IRPF esses rendimentos, para justificar o acréscimo patrimonial representado pelo veículo recebido. O executivo passa a ser o proprietário do veículo. E ele é utilizado não apenas para o trabalho, mas também para uso particular do executivo em passeios e fim de semana, por exemplo, já que o veículo passa a ser seu.

O acórdão recorrido, quanto a este ponto assim se manifestou:

“Como informado pelo próprio contribuinte, o veículo é outorgado aos executivos para que este o utilizasse como lhe aprouvesse. Destarte, há, sem sombra de dúvidas, elementos suficientes, para situar a outorga de veículos como remuneração indireta, na exata medida em que configura um “plus” remuneratório aos segurados empregados.”

A Recorrente alega que os altos executivos ganhavam o veículo e que eram responsáveis por abastecer e arcar com todas as demais despesas para uso do veículo e que o veículo era utilizado como meio de transporte diário dos executivos, assim como para reuniões, almoços e eventos sociais corporativos, como forma de promover a sua posição perante terceiros, clientes e fornecedores, sendo essencial para o exercício de suas atividades e por isso, seria ferramenta de trabalho, sendo uma verba que não deveria ser considerada como salário indireto e por isso, não integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

Entendo que merece razão a Recorrente uma vez que esta Colenda câmara julgadora já se debruçou sobre este assunto em outras oportunidades, cujas ementas transcrevo:

Numero do processo: 19515.004684/2009-93

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Feb 07 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Thu Mar 09 00:00:00 UTC 2017

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória é aplicada e cobrada em virtude de determinação legal. A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Tratando-se da verificação do cumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. FORNECIMENTO .ADESÃO AO PAT. DESNECESSIDADE. O fornecimento de alimentação in natura aos empregados e contribuintes individuais não integra o salário de contribuição dos segurados, independentemente de adesão ao PAT pela empresa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição. VEÍCULOS CEDIDOS A EMPREGADOS. USO PARA O TRABALHO. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. O fornecimento de veículo para empregados, quando necessário para a prestação pessoal de serviços, não tem caráter remuneratório. SEGURO DE AUTOMÓVEL UTILIZADO PARA O TRABALHO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO O pagamento parcial de seguro de automóvel, necessário para o empregado desempenhar suas atividades, tem sua natureza voltada para o trabalho, não havendo como dividir ou considerar que parcialmente constituiria salário de contribuição.

Numero da decisão: 2201-003.423

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do cálculo da multa pelo descumprimento da obrigação de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, os valores relativos aos levantamentos: i) alimentação in natura - levantamento ALM e Z2; ii) veículos à disposição de funcionário e dirigentes - levantamentos VEI e Z8; iii) Seguros - levantamento SEV-SEGUROS. Após a exclusão determinada, deve-se recalcular o valor da multa aplicada, observando-se as determinações aplicáveis constantes dos artigos 476 e 476-A da IN RFB nº 971/09. CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente. CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator. EDITADO EM: 24/02/2017 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Nome do relator: CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Extraio trecho deste voto para que tais razões passem a integrar o meu voto, para servir de fundamento e razão de decidir:

(...)

Concordo com a autoridade fiscal que o fornecimento de veículo da empresa pode ou não ser considerado benefício indireto dependendo do fim a que se destina. Contudo, ao analisar os termos do relatório fica evidente que a base para o fornecimento dos veículos é a utilização em serviço, podendo o empregado permanecer com o mesmo nos fins de semana.

É nesse ponto, que entendo que a possibilidade de utilização de carro destinado a prestação de serviços nos fins de semana, não caracteriza benefício indireto ao empregado, conforme vem se encaminhando a própria doutrina trabalhista. Súmula nº 367 do TST

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI1) Res.129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex Ojs da SBDI1 nºs 131 inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 e 246 inserida em 20.06.2001) Ou seja, o encaminhamento do TST é que a verba não compõe a remuneração, mesmo nos casos de utilização para atividades particulares, o que entendo se coaduna com o presente levantamento.

Observemos que o art. 28, § 9, não é claro ao determinar as verbas excludentes em relação aos veículos, mas podemos, identificar uma questão que entendo abarca a

questão ora sob análise, se o ressarcimento das despesas pelo uso de veículo do empregado (...), quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, encontram-se excluídos e nada dispõe o dispositivo, acerca da necessária utilização exclusiva para o trabalho, mesma interpretação pode ser dado ao presente caso, reforçado esse entendimento pela súmula do TST acima descrita.

CONCLUSÃO; entendo que razão assiste ao recorrente quanto ao levantamento fornecimento de veículos da empresa, mesmo que a utilização dê-se basicamente para o trabalho, mas o empregado permanece com o veículo nos fins de semana." (sublinhados originais) Recurso provido nessa parte.

(...)

Sendo assim, deve ser dado provimento ao recurso quanto a este ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, dar-lhe provimento, cancelar o auto de infração questionado.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Redator designado.

Em que pese o costumaz acerto, bem como os lógicos argumentos expostos pelo Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar.

Participação nos lucros e resultados

Em seu recurso, a contribuinte aduz que o plano de PLR por ela estabelecido para o ano-calendário 2013 teria sido desconsiderado por conta do suposto descumprimento de um único requisito formal, qual seja, a assinatura (em 03/09/2013) e arquivamento do plano no Sindicato (em 09/10/2013) após o período de aferição das metas. No entanto, a RECORRENTE defende que seus empregados tinham amplo conhecimento das metas pactuadas, pois "*as métricas utilizadas no Programa de PLR da Recorrente se mantinham constantes ao longo dos anos e eram de amplo conhecimento dos seus empregados*" e que "*as poucas alterações introduzidas eram amplamente comunicadas aos empregados no início do período de aferição*" (trechos extraídos dos itens 8 e 9 do memorial apresentado pela RECORRENTE).

Inicialmente, quanto aos valores pagos a título de PLR, concordo com os argumentos do Ilustre Relator no sentido de que, para fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias sobre tais pagamento, a contribuinte deve cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000.

Também concordo com o Relator quando afirma que não há previsão legal de quão prévia deve ser a assinatura do plano de PLR. Sobre o tema, entendo ser de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição. Isto porque o

objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Por tal razão, é evidente que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade.

Inclusive, o Relator cita acórdãos – do qual fui o redator designado – nos quais foram debatidas a questão sobre o quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Em ambos os precedentes citados (acórdãos n.º 2201-005.158 e n.º 2201-005.314), tratei de forma expressa que tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Neste sentido, cumpre esclarecer que, nos casos apreciados através dos acórdãos citados, as CCTs então analisadas foram assinadas no mês posterior ao início da respectiva vigência. Assim, a maioria desta Colenda Turma entendeu que não houve celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia, uma vez que os instrumentos foram celebrados no início do período de vigência.

Contudo, no caso concreto, o item 2.2.6 do plano de PLR (fl. 18) indica que o período de apuração era de janeiro a dezembro de 2013, sendo que o acordo apenas foi assinado em 03/09/2013, ou seja, 8 (oito) meses após o início da respectiva vigência; já próximo ao fim do período de apuração dos resultados. O mesmo período de apuração (01/01/2013 a 31/12/2013) também estava relacionado aos demais participantes do programa, como os “Participantes Operacionais – Cartão Carrefour” (item 3.3 do plano – fl. 19) e os “Participantes Gestores” (item 4.4 do plano – fl. 21).

Isto denota que não houve, de fato, pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos, como exige o art. 2º, §1º, inciso II, da Lei n.º 10.101/2000. Ou seja, não houve antecedência suficiente a fim de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados.

Ademais, a RECORRENTE pugna – em memorial – pela aplicação das modificações implementadas na Lei n.º 10.101/2000 pela Lei n.º 14.020/2020. Isto porque, esta nova lei incluiu o §7º ao art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, o qual possui a seguinte redação:

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

No entanto, entendo que tal regra não se aplica ao caso concreto, cujos fatos ocorreram antes da vigência da Lei n.º 14.020/2000. Isto porque, como regra geral, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros (art. 105 do CTN). Como exceção, a lei pode ser aplicada a fato pretérito, desde que seja expressamente interpretativa, além de outras hipóteses envolvendo ato não definitivamente julgado, conforme art. 106 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, o art. 37 do Projeto de Lei convertido na Lei n.º 14.020/2020 atribuíra expressa natureza interpretativa ao recém incluído §7º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000:

“Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000.”

Porém, referido dispositivo foi vetado, sendo o veto mantido pelo Legislativo. Na Mensagem n.º 377, de 6 de julho de 2020, foram expostas as seguintes razões para o veto:

Razões dos vetos

Os dispositivos propostos, ao disporem, por meio de emenda parlamentar, sobre matéria estranha e sem a necessária pertinência temática estrita ao objeto original da Medida Provisória submetida à conversão, violam o princípio democrático e do devido processo legislativo, nos termos dos arts. 1º, **caput**, parágrafo único; 2º, **caput**; 5º, **caput**, e LIV, da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 4433, Relatora Min. Rosa Weber). Ademais, as medidas acarretam renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o art. 113 do ADCT, a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020 (Lei n.º 13.898, de 2019).”

Neste sentido, não há como aplicar as regras trazidas pela Lei n.º 14.020/2020 a fatos pretéritos. Inclusive porque houve uma clara inovação de como já vinha sendo interpretada a lei anterior, o que afasta o seu caráter interpretativo, pois as alterações estabelecem e definem uma situação que antes não havia, qual seja: a data do pagamento da PLR como marco temporal para a assinatura do instrumento.

Mesmo se fosse possível aplicar os efeitos da Lei n.º 14.020/2020 ao presente caso – o que se admite apenas para argumentar –, ainda assim não assistiria razão à RECORRENTE em seu pleito, pois houve o pagamento de antecipação da PLR antes da assinatura do instrumento, o que vai de encontro ao já citado art. 2º, §7º, inciso I, da Lei n.º 10.101/2000.

Isto porque, para os “Participantes Operacionais – Cartão Carrefour”, o plano elaborado pela RECORRENTE previa o pagamento da PLR em duas etapas (uma relacionada a cada semestre de 2013). Sobre o tema, o item 3.4 do plano estabelecia o seguinte (fl. 19):

3.4. Para as Unidades e ou Filiais de Venda os valores atribuídos por conta deste PPR serão pagos nas seguintes datas:

- 5º dia útil de agosto 2013 para apuração do 1º semestre (janeiro-2013 à junho-2013)
- Último dia útil de março de 2014 para apuração do 2º semestre (julho-2013 à dezembro-2013)

Ou seja, quando o plano de PLR foi assinado (03/09/2013), já havia sido feito o pagamento relacionado à apuração do 1º semestre dos “Participantes Operacionais – Cartão Carrefour” (realizado no 5º dia útil de agosto 2013). Este fato é importante ser ressaltado para demonstrar que o ajuste entre as partes foi firmado após o pagamento da primeira parcela da PLR.

Destaca-se que para a isenção das verbas pagas ao título de PLR, todos os requisitos da Lei n.º 10.101/2000 devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições

previdenciárias incidentes sobre tais verbas. Igualmente sabe-se que não existe plano de PLR parcialmente certo. Ele deve estar completamente certo e de acordo com os requisitos da lei, caso contrário, basta apenas o descumprimento de qualquer critério, relacionado a qualquer uma das categorias de empregados abrangidas, para que todo o plano de PLR esteja em desconformidade com a lei e, conseqüentemente, os pagamentos deles decorrentes estejam sujeitos à contribuição previdenciária.

Portanto, entendo que não merece prosperar o pleito da RECORRENTE.

Hiring bonus

Bônus dessa natureza são consequência de um novo contrato ofertado ao trabalhador para sua contratação e, em princípio, s.m.j., não são verbas pagas como contraprestação pelo trabalho. Assim, quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, o bônus de contratação (*hiring bonus*) estaria fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que o origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato. Funciona como uma verba visando indenizar eventual perda que o empregado tenha ao deixar sua antiga empresa, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária.

No entanto, para que fique caracterizado o seu cunho indenizatório, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus. Ora, se a contratação é o evento a ser indenizado, então não se pode exigir que o empregado cumpra outros requisitos para fazer jus ao mencionado bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

Sendo assim, acredito que esse tipo de indenização deva ser paga de uma vez quando da contratação do empregado, além de não ser coerente estabelecer prazo mínimo de permanência ou exigir forma específica de trabalho como condições para pagamento do bônus.

No presente caso, conforme os documentos acostados aos autos (fls. 124 e ss), é possível constatar que a RECORRENTE exige a permanência do empregado por um período pré-estabelecido como condição para permanecer com o valor pago a título de bônus de contratação, pois há previsão para devolução do valor (integral ou proporcional, com juros e correção monetária) caso o contratado solicite demissão antes de completar um período pré-determinado (que varia caso a caso).

De logo percebe-se que existe requisito para o pagamento do bônus de contratação: permanecer o empregado trabalhando na RECORRENTE por um período pré-estabelecido. Entendo que essa condição desvirtua o pretense caráter indenizatório da verba, revelando a sua verdadeira natureza remuneratória, por ser pago como decorrência do trabalho.

Ora, se tal verba é paga para compensar o que o trabalhador perdeu ao deixar seu antigo emprego, não se pode pretender a sua devolução caso o empregado não permaneça na empresa por um período pré-estabelecido. Assim, entendo não ser possível defender o caráter indenizatório dessa verba.

Neste sentido, transcrevo julgado do CARF sobre a matéria:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS.

Análise dos aditivos contratuais que constam dos autos evidencia que se trata de um adiantamento com natureza salarial para que o empregado preste serviço, no mínimo, por prazo determinado e, inclusive, observe todas as metas estabelecidas pela empresa. Dessa forma, o empregado só tem como seu, finalmente, o direito ao pagamento que recebeu adiantado, se cumprir o contrato de trabalho, dentro das regras estabelecidas. Caso contrário, seria obrigado a devolver o adiantamento, o que cabalmente desfigura o caráter indenizatório e desvinculado da prestação laboral que se lhe quis alegar.

(...)

(Acórdão nº 2202-003.438; julgado em 14/06/2016)

Portanto, deve ser mantida a tributação dos valores pagos a título de bônus de contratação.

Veículos

Por fim, quanto aos veículos dados aos altos executivos, também entendo não merecer prosperar o pleito da RECORRENTE.

A Lei nº 8.212/91 prevê que os ganhos habituais sob a forma de utilidades integram o salário de contribuição:

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;

Por outro lado, forçoso reconhecer que se há o fornecimento de um veículo para ser utilizado como ferramenta para o trabalho, tal bem não integra o patrimônio do trabalhador, na medida em que é um instrumento para seu labor. Ou seja, o custo do veículo disponibilizado para fins do serviço do empregado não compõe o salário de contribuição. Contudo, este não parece ser o caso dos autos.

No caso concreto, a RECORRENTE afirma que *“os veículos foram concedidos aos altos executivos, em virtude de seus cargos, para representá-lo e destacar sua posição e status perante os clientes da Recorrente”*; ademais, *“os executivos eram responsáveis pelas despesas relacionadas aos veículos”* (trechos extraídos do item 24 do Memorial – fl. 587).

Conforme constatou a autoridade fiscal, *“o veículo é dado pelo contribuinte aos executivos, ou seja, não é apenas cedido ou emprestado para que ele utilize como ‘ferramenta de trabalho’. O veículo é incorporado ao patrimônio do executivo, que passa a ser, inclusive, responsável por todas as despesas relativas ao veículo”* (fl. 341).

Neste sentido, percebe-se claramente que o veículo foi adquirido para o empregado, e não para o seu serviço; o veículo integrou o patrimônio particular do empregado, que passou a ser proprietário do mesmo.

Portanto, não há que se falar em exclusão do valor do veículo da base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois não se trata de automóvel colocado à disposição do

empregado para o exercício de suas funções, mas sim de veículo dado ao empregado e que passou a compor o seu patrimônio particular.

Tanto é verdade que o veículo acresceu o patrimônio particular do empregado que o mesmo foi considerado em DIRF, pela RECORRENTE, na base de cálculo do imposto de renda do empregado, conforme fl. 161.

Sabe-se que a grandeza tributável pelo imposto de renda é diferente daquela sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias (no caso, o salário de contribuição). Porém, o fato de o veículo constar em DIRF como rendimento tributável do empregado e, conseqüentemente, de acrescer o seu patrimônio particular, demonstra que tal bem é um ganho que lhe foi dado como forma de utilidade e, portanto, é base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sobre o tema, cito o seguinte precedente deste CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

COTA PATRONAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A FUNCIONÁRIOS. DISPENSÁVEIS À REALIZAÇÃO DO TRABALHO. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA. Integram o salário de contribuição, os valores das utilidades oferecidas com habitualidade aos funcionários, decorrentes da relação laboral com a empresa, ainda que não se enquadrem no conceito de salário para os fins do Direito do Trabalho.

ARBITRAMENTO. RAZOABILIDADE DO CRITÉRIO ADOTADO. Não se pode confundir lançamento por arbitramento, com lançamento arbitrário. O lançamento arbitrário é aquele que foge ao razoável, sendo desproporcional. No presente caso, o lançamento respeitou os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e foi baseado em elementos próximos da realidade. O comportamento da fiscalização está perfeitamente compatível com o disposto no art. 33, parágrafo 3º da Lei nº 8.212 de 1991, bem como no art. 148 do CTN.

(acórdão nº 2401-010.069; sessão de 10/11/2021)

Portanto, no presente caso, o veículo dado pela RECORRENTE aos altos executivos constitui parcela *in natura* integrantes do salário de contribuição e, portanto, tributável pelas contribuições previdenciárias.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim