



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001665/2010-78
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-010.360 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO PINE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. NATUREZA SALARIAL.
COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA**

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

**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. Art. 63 § 8º do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 401/413) em face do V. Acórdão de nº 2402-007.617 (e-fls. 381/399) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 08 de outubro de 2019 o recurso voluntário do contribuinte relacionado ao lançamento de (i) Gratificação Espontânea, paga aos vices presidentes e diretores da companhia; (ii) Indenização (cláusula 15), paga ao então presidente da companhia, quando do seu desligamento da empresa; (iii) Participação nos Lucros e Resultados ("PLR") paga a diretores não empregados; (iv) Gratificação de Contratação – Hiring Bônus; (v) Pagamento de Autônomos, contribuintes individuais, sem declará-los em GFIP; e (vi) Cartões de Incentivo, sendo realizado o pagamento referente a “PLR”, “Pagamento de Autônomos” e “Cartões de Incentivo” e mantendo a discussão a respeito da “Gratificação Espontânea”, “Indenização (Cláusula 15)” e “Gratificação de Contratação (Hiring Bonus)” do período de 01/2006 a 12/2008.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. INDENIZAÇÃO. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento destinado a reparar o dano sofrido pelo trabalhador em razão da rescisão do contrato do trabalho por iniciativa do empregador, sem justa causa, dada a sua natureza indenizatória.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

Não integra o conceito de salário-de-contribuição os valores pagos à título de bônus de contratação (também denominado de "luvas" ou "hiring bonus") quando não restar demonstrado que foram pagos em decorrência da prestação de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência das contribuições

previdenciárias (i) sobre a gratificação espontânea, sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso; (ii) sobre a indenização Cláusula 15, sendo vencidos os conselheiros Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso; e (iii) sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, tendo em vista que foram pagos uma única vez aos beneficiários, em pactuação anterior ao contrato de emprego e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral, sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.”

03 – De acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 417/427: *Os autos foram encaminhados à União (PGFN) em 18/11/2019 (despacho de encaminhamento à e-fl. 400). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após a data do referido encaminhamento. Em 02/01/2020 (e-fl. 414), tempestivamente.*

04 – A Fazenda Nacional suscita a seguinte matéria para rediscussão na qual foi admitida através do paradigma do Ac. 2401-02.250: *as verbas pagas a título de gratificação/bônus de contratação/permanência representam pagamentos realizados em contraprestação ao trabalho, devendo tais valores compor o salário-de-contribuição*, sendo em síntese essas as razões recursais:

- a) traz conceito de salário de contribuição;*
- b) trata da questão da eventualidade e habitualidade do pagamento de verbas durante o contrato de trabalho;*
- c) traz jurisprudência do CARF e TST a respeito do assunto;*
- d) pede o provimento do recurso.*

05 – Por sua vez o contribuinte foi intimado através do DTE Domicílio Tributário Eletrônico em 23/06/2020 (e-fls. 431/434) da decisão de admissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentando contrarrazões, às e-fls. 437/448 em 07/07/2020 (e-fls. 436), e, em síntese, o contribuinte pede o desprovimento do apelo da Fazenda Nacional pelos seguintes argumentos:

- a) preliminar de não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional;*
- b) Em síntese pede o desprovimento do recurso da Fazenda Nacional, destacando os principais pontos do acórdão recorrido pela sua manutenção.*

06 – Esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 - O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, contudo, existe preliminar de não conhecimento em contrarrazões na qual passo a análise.

08 – Alega em preliminar de não conhecimento o contribuinte:

“12. Todavia, a Recorrente omite informações fundamentais acerca do acórdão “paradigma” n.º 2401-02.250 e que confirmam a sua imprestabilidade para fins de suportar o recurso especial.

13. Consta no acórdão “paradigma” n.º 2401-02.250 indicação expressa de que os pagamentos de “bônus de contratação” realizados pelo contribuinte estavam vinculados a previsão contratual de pagamento de uma parcela adicional caso o empregado permaneça na empresa por determinado período:

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

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

Já o Bônus de Permanência, também conhecido por Bônus de Retenção, revela-se como um ‘prêmio’ pela permanência do empregado na empresa durante determinado período de tempo, passado ou futuro, previamente pactuado, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.” (grifado)

14. Desse modo, é evidente que a situação tratada no acórdão paradigma em nada se compara ao presente caso, pois, conforme já mencionado, jamais foi aventado nos autos deste processo que a Recorrida tenha condicionado o pagamento da gratificação por contratação ao cumprimento de metas ou tempo mínimo de permanência do empregado gratificado.

15. Esse fato – ou melhor, a inexistência de prova nesse sentido – é o fator determinante para que o acórdão recorrido tenha dado provimento ao recurso voluntário. Para tornar esse aspecto ainda mais claro, confira-se trecho do dispositivo do acórdão recorrido:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência das contribuições previdenciárias (...) sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, tendo em vista que foram pagos uma única vez aos beneficiários, em pactuação anterior ao contrato de emprego e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral” (grifado)

16. Ou seja, no caso do primeiro paradigma, a autoridade lançadora comprovou que o pagamento do bônus de contratação estava vinculado à prestação de serviço pelo empregado. No caso do acórdão recorrido, a autoridade lançadora não apresentou essa prova (conforme voto vencedor: “entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos 28, I da Lei n.º 8.212/91 e 201,

II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas”).

17. Assim, o acórdão indicado pela Recorrente não se presta a demonstrar divergência jurisprudencial do acórdão recorrido, uma vez que versa sobre fatos distintos. A diferença de resultados em cada julgamento não decorre de diferentes interpretações, mas sim de diferentes aspectos fáticos em cada caso.

18. Tanto é assim que o Presidente da Turma Julgadora, o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, apresentou declaração de voto para enfatizar que a não tributação das gratificações de contratação no presente caso decorre de aspectos fáticos específicos.”

09 – Em caso análogo essa C. Turma no Ac. 9202-007.637 j. 27/02/2019 teve oportunidade de tratar da questão de conhecimento quanto a esse mesmo paradigma no qual a adoto como razões de decidir trechos do voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *verbis*:

“Quanto ao primeiro paradigma Acórdão n.º 240102.250 a Fazenda Nacional reproduz os seguintes trechos:

Ementa

‘ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA

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

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

Voto

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

O cotejo promovido pela Fazenda Nacional demonstra existir efetivamente o dissídio interpretativo, já que o caráter remuneratório foi atribuído à verba, independentemente do momento do pagamento, sem qualquer notícia de que tenha havido fixação de metas para o contratado, tampouco há registro de que teria sido fixado período de permanência na empresa, ou qualquer outro fator condicionante.

(...) omissis

Entretanto, a divergência jurisprudencial restou demonstrada em face do primeiro paradigma. Quanto ao não cabimento de rediscussão de matéria fático probatória,

ressalte-se que não há necessidade de reexame de provas para o deslinde da controvérsia, mas apenas decidir se a verba paga a título de Bônus de Contratação, conforme descrita no acórdão recorrido, teria efetivamente natureza remuneratória, como aventa a Fazenda Nacional, o que autorizaria o restabelecimento da exigência."

10 – Os mesmos destaques indicados pela Fazenda Nacional no caso acima, são os mesmos identificados nas razões recursais do caso concreto, e avaliando ambas as decisões, em que pese as contrarrazões indicadas, entendo pelo conhecimento do recurso afastando a preliminar de não conhecimento aventada.

Mérito

11 – No mérito inicio pela análise do relatório fiscal de e-fls. 99/113 que diz:

4— GRATIFICAÇÃO DE CONTRATAÇÃO

4 a - DO OBJETO DO LANÇAMENTO

61. Foi constatado nesta Auditoria Fiscal, por meio das Folhas de Pagamento, que a empresa remunerava seus segurados empregados a título de Gratificação de Contratação.

62. A Gratificação de Contratação, também conhecida por hiring bônus, revela-se como um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa para compor o quadro de funcionários da autuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

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

4b — DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

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

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

"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 contrato, ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

65. A verba paga aos segurados empregados a título de Gratificação de Contratação deve integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional, pois corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho.

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

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

4 - DA BASE DE CÁLCULO

67. A base de cálculo, utilizada para o cálculo do crédito previdenciário, é composta pelo levantamento 02 — Gratificação de Contratação.

68. O valor da Gratificação de Contratação que compõe este lançamento foi extraído dos seguintes elementos nas competências 04/2008, 05/2008, 07/2008 a 09/2008:

a. Resumo Geral da Folha de Pagamento: rubrica 0103Gr — Gratificação de Contratação.

4d - DAS ALÍQUOTAS APLICADAS

69. Foram aplicadas as seguintes alíquotas no presente Auto de Infração:

a. Contribuição da Empresa, inclusive o adicional referente às Instituições Financeiras: 22,5%;

b. Contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GI LRAT: 3%.

12 – Por sua vez o voto recorrido traz os seguintes fundamentos para afastar a incidência da referida verba, *verbis*:

Da Gratificação de Contratação – Hiring Bônus

No que tange ao bônus de contratação, também conhecido como hiring bônus, a fiscalização informa em seu relatório fiscal que esta se revela como um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa para compor o quadro de funcionários da autuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.

Neste contexto, concluiu a autoridade administrativa que, no caso em análise, a verba paga aos segurados empregados a título de Gratificação de Contratação deve integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional, pois corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho.

Na impugnação apresentada, o Contribuinte defendeu que o Hiring Bonus não se trata de remuneração do diretor empregado, não possui caráter contraprestacional, uma vez que não há, no momento do pagamento, formalização do vínculo de emprego, além do fato de que o mero acréscimo patrimonial não implica reconhecimento de que o pagamento se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que as parcelas excluídas pelo §9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 possuem natureza indenizatória ou ressarcitória, não podendo ser confundida com remuneração.

A DRJ, por seu turno, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve o lançamento fiscal neste particular, destacando que a verba paga a título de gratificação de contratação integra o salário-de-contribuição previdenciário, uma vez que corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o promissor empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de

trabalho, isto é, a empresa o atrai ao seu quadro funcional pelo resultado laboral diferenciado que dele espera, pagando-lhe um bônus salarial pelo seu potencial produtivo; é evidente, portanto, a presença da retributividade no pagamento efetuado a esse título.

(...) omissis

Analisando a situação fática, o que se tem no caso em análise, é o pagamento de um bônus, a alguns empregados, de forma parcelada. Assim, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, entendo que não se encontra demonstrado que o referido pagamento teria natureza de "complementação da remuneração", isto porque:

- em primeiro lugar, a referida verba é paga por ocasião da contratação do empregado e, sendo assim, não há que se falar que se trata de verba destinada a retribuir o trabalho, uma vez que a relação trabalhista entre as partes sequer iniciou.

- em segundo lugar, por entender que os mencionados pagamentos possuem natureza indenizatória. Isso porque, quando ainda usufruíamos de economia saudável e em expansão, em que havia razoável escassez de mão de obra qualificada, foi introduzida a figura do bônus de contratação, como forma de compensar o trabalhador pelos benefícios já adquiridos no antigo empregador. Trata-se de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o bônus de contratação como decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como incentivo para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Nesse sentido, importante destacar a seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho.

(...) omissis

Neste contexto, entende-se que a utilização pelas empresas de pagamento de luvas com objetivo de atrair melhores profissionais, serve como forma de compensação, vindo a indenizar aquele profissional, incentivando-o ao pedido de demissão da outra empresa em que trabalha.

Sobre o tema, inclusive, além dos precedentes deste E. Conselho já citados, destaque-se o recente julgado da CSRF, consubstanciado no Acórdão n.º 9202-007.637, de 27 de fevereiro de 2019, in verbis:

(...) omissis

Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos 28, I da Lei n.º 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas.

13 - Na declaração de voto temos:

Mesmo tendo acompanhado o Ilustre Relator quanto à gratificação espontânea e quanto ao bônus de contratação, gostaria de tecer algumas considerações que entendo serem importantes em relação a tais verbas.

Quanto ao bônus de contratação, segundo se extrai do voto do Relator, cada beneficiário recebeu uma única vez o bônus, acertado na fase pré-contratual e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral. Dessa forma, por não se tratar de verba paga em uma relação empregatícia, não há como enquadrá-la no conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Vide o que dispõe a Lei 8.212/91, em sua redação vigente ao tempo dos fatos: Art. 22. A

contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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. [...]

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)

Como se nota, incidem contribuições sobre a remuneração paga pelo empregador ao segurado contratado como empregado, porém, como visto, não é o que ocorre no caso em tela.

Portanto, por não se amoldar ao conceito de salário de contribuição, não cabe a incidência das contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação de que trata o presente processo, tendo o mesmo representado apenas um incentivo prévio e externo à relação laboral para que o beneficiário viesse a se integrar ao quadro de empregados da empresa.”

14 – Em relação a questão do *hiring bônus* sempre entendi que o julgamento depende do caso concreto, ora entendendo que o valor pago, mesmo que previamente ao contrato de trabalho seria uma forma de retribuição a previsibilidade de futuro contrato de trabalho, ora entendendo que no caso concreto não foi comprovado a relação do valor pago com a contraprestação pelo trabalho.

15 – Revisando o posicionamento em relação ao valor pago previamente, mas sempre havendo a necessidade de se verificar o caso concreto, entendo que não houve a comprovação nos autos da estrita ligação entre o valor da verba paga com a contraprestação pelo trabalho.

16 – No relatório fiscal indicado no item 11 do voto, entendo que essa parte da autuação foi, com a devida vênia, um pouco genérica, não trazendo maiores elementos para caracterizar a verba como remuneratória, tais como por exemplo, saber se durante a contratação do empregado, caso haja a rescisão do mesmo, se tais verbas pagas a título de *hiring bônus* deveriam ser devolvidas, sendo que nesse caso, entenderia que o valor pago previamente pactuado estaria vinculado e condicionado ao trabalho e portanto incidiria a contribuição previdenciária.

17 – Durante os debates na sessão de julgamento e em decorrência que a maioria da Turma entendeu pelo acolhimento das conclusões desse relator, de acordo com o art. 63 § 8º¹ do RICARF passo a destacar o entendimento dessa maioria que na ocasião entendeu que a natureza jurídica do *hiring* bônus por si só é indenizatória, ao contrário do entendimento desse relator que entende que o assunto depende da análise do caso concreto podendo considerar a sua natureza remuneratória.

18 – Por esse motivo e de acordo com as razões dos votos recorridos, entendo por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conclusão

19 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Conforme mencionado pelo ilustre relator, a maioria do Colegiado, na qual estou incluído, entende que os pagamentos a título de *hiring bonus* não se subsumem ao conceito de salário-de-contribuição, por não possuírem natureza remuneratória.

De acordo com este entendimento, a exclusão da referida verba da base de cálculo das contribuições previdenciárias é medida que se impõe, independentemente da fundamentação contida na acusação fiscal.

¹ Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

Academicamente², já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisamos a incidência previdenciária sobre os *hiring bônus*.

Naquele trabalho, fizemos perquirimos sobre a natureza jurídica do citado pagamento, conforme se transcreve:

Como visto acima, 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 a 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, se ouvem 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 se vincula. 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, 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

² OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Aspectos Trabalhistas e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção. In: NETO, Halley Henares; SOUZA, Alex Matos de; VILELA, Mariana Coutinho (coord.) Temas Atuais de Tributação Previdenciária. São Paulo: Cenofisco, 2017, p. 167-198, p. 183.

para que ele viesse a trabalhar no contratante. Fazem parte da 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, se afastam 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.

Tão 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 (Por óbvio, como veremos mais a frente, que como questão de prova, é aconselhável o pagamento prévio à vigência do contrato de trabalho, evitando o pagamento, de uma ou ainda pior, de parcelas durante a prestação de serviços pelo trabalhador.).

Não resiste também a uma análise isenta a afirmação 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 a 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 o patrimônio desse, 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 a repudiam essa natureza. Enfrentemos a questão.

Vimos, linhas atrás, 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. E 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 espantar qualquer dúvida que, segundo o artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho, o contrato de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente a relação de emprego. Nesse sentido, é assente a doutrina (Cf : SUSSEKIND, Arnaldo. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2010. p. 236/ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do

Trabalho. 25ª ed. São Paulo. Ed. LTr. 1999. p. 145.) 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.

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 do *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 perfazer.

Não podemos concordar com a 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 trabalho²². 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 Pereira:

“(...) 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”.

(Nesse sentido: BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito de Trabalho. 2ª ed. São Paulo: ed. LTr. 2006. p. 490/ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. Vol. II. Teoria Geral das Obrigações. 24ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense. 2011. p. 57

Do exposto, não podemos considerar o valor pago como bônus de contratação com sendo decorrente do contrato de trabalho, e, 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 Civil (Código Civil, artigos 462 e seguintes).

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.

Assim, tendo chegado à conclusão de que o *hiring bonus* não apresenta natureza jurídica de verba remuneratória, seguimos no citado artigo buscando mostrar a não incidência das normas de custeio de Direito Previdenciário sobre tal parcela:

Com essa determinação, analisaremos os aspectos tributários das verbas em discussão somente quanto às contribuições previdenciárias e ao imposto sobre a renda.

A Lei nº 8.212/91, Lei de Custeio da Previdência Social, contém as determinações legais sobre as contribuições previdenciárias, disciplinando os ditames do artigo 195, I, 'a', e III, além da específica determinação do artigo 201, § 11, quanto ao empregado. O artigo 22, inciso I, da Lei de Custeio, explicita o ditame constitucional:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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.” (destacamos)

Como já tivemos oportunidade de ressaltar, em trabalho anterior (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.):

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário - ou seja, o trabalho remunerado do empregado - é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

Da leitura acima, podemos concluir desde já: o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o total dos valores percebidos como remuneração pelo empregado de seu empregador. A norma de incidência tributária é clara ao delimitar ao rendimento do trabalho a base impositiva, ou seja, para o segurado empregado, bem como para o avulso, são as verbas de natureza remuneratórias apanhadas pela exação e necessárias para quantificá-la.

Tal determinação afasta a incidência nos casos dos bônus de contratação e de retenção. Tais verbas como visto, não ostentam características salariais, não são pagas como retribuição ao trabalho, não remuneram o trabalhador pelo sua prestação de serviço, pelo seu tempo, por conta da interrupção do contrato de trabalho e nem deste faz parte como ajuste habitual ou que tenha surgido por expectativa de recebimento.

Ao reverso, são decorrentes de política de contratação de num caso e de retenção em outro. Dito em uma palavra: são políticas de recursos humanos distintas das remuneratórias, pois delas, outro efeito se almeja, não a só a efetiva prestação pessoal dos serviços, o efetivo trabalho.

Nesse ponto se faz necessário um parêntesis para que deixemos alguns conceitos perfeitamente delineados.

Muito embora se possa afirmar que a incidência tributária só ocorrerá nos casos de existir remuneração, a amplitude do conceito deve ser buscada na lei tributária.

Tal afirmação decorre das regras de interpretação aplicáveis ao Direito Tributário. Ao analisarmos o Capítulo IV do Código Tributário Nacional, destinado a interpretação e integração da legislação tributária, encontraremos no artigo 109, comando no sentido de que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. (destacamos)

Porém, com bem excepcionado pelo artigo 110:

Art. 110: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (destacamos)

A determinação do *Códex* Tributário é que nos permite a correta interpretação sobre a incidência de contribuição sobre as parcelas percebidas pelo segurado da Previdência Social. Vejamos o caso das bolsas de estudo.

Segundo artigo 458, § 2º, inciso II, da CLT, não assumem natureza salarial as parcelas pagas pelo empregado referente à educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros ou material didático. Ou seja, as parcelas mencionadas não integram a remuneração.

Porém segundo o artigo 28, § 9º, alínea 't', prescreve que não integram o salário de contribuição:

“t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;” (destaques nossos)

Assim, com muito pesar em nossa opinião, não cabe, a completa isenção dos valores pagos a título de auxílio educação, em face da limitação dos valores estipulados pela lei tributária. Não se trata de parcela remuneratória segundo o Direito do Trabalho, mas há incidência tributária acima do valor estipulado pelo legislador.

Nesse sentido, devemos recordar que o conceito de remuneração do empregado é aquele constante na CLT, porém os efeitos tributários previdenciários das parcelas tidas como remuneratórias são os determinados na Lei nº 8.212/91. Essa também é a lição da Fabio Zambitte Ibrahim (IBRAHIM, Fabio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 16ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Impetus. 2011. p. 322) que explicita:

“Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário de contribuição, a partir do conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário de contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto (...)”

Assim, cientes da natureza jurídica da verba decorrente do ajuste que resulte no pagamento de um bônus de contratação ou de retenção, afastamos de plano o caráter remuneratório com base no inciso I da Lei nº 8.212/91 e, portanto, podemos alocar tais valores nas hipóteses de não incidência tributária. Recordemos o dito em outras oportunidades: é contribuinte da previdência social a pessoa física que trabalha mediante remuneração (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 224.), porém, quanto ao bônus de retenção e de contratação, não se vislumbra a remuneração, o que afasta tais valores da composição da base de cálculo.

A jurisprudência administrativa, embora ainda amparada em teses que não concordamos, segue nesse sentido, como se pode observar na ementa abaixo transcrita, somente nos aspectos que nos interessam, do Acórdão 2301-004.053 (Relator "ad hoc" Marcelo Oliveira. Sessão de 14 de maio de 2014. Obtido em 21 de setembro de 2014 em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Autos de Infração DEBCAD's n.ºs 37.343.8443; 37.343.8451; 37.343.8427; 37.343.8435; 37.343.8460 Consolidados em 30/08/2012

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA NA CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDENIZAÇÃO.

“Não incide contribuição previdenciária a gratificação espontânea de contratação de funcionário, pois, trata-se de verba indenizatória que visa compensar o novo funcionário pela saída imotivada do outro em prego. Serve para contemplar talentos. No presente caso há nos autos contratos onde prevêm as verbas remuneratórias à aqueles funcionários que receberam o bônus de contratação, levando nos a crer que aquelas verbas que foram pagas fora do contrato do trabalho são indenizatórias”

Feitas as considerações acima, conclui-se que, independentemente da forma como fundamentada a incidência previdenciária sob os valores pagos a título *hiring bônus*, devem ser declarados improcedentes os autos de infração para exigência de contribuições previdenciárias sobre tal parcela.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira