



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15746.720843/2022-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.384 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2023  
**Recorrente** JBS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2018

#### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS**

Os bônus de contratação (hiring bonus) têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado prestando serviços na empresa por um período de tempo preestabelecido, não se verificando no caso a ocorrência de pagamento eventual.

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE.**

Não se aplica o limite de 20 salários mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 à base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidade e fundos (Terceiros), em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. CARF. NÃO VINCULAÇÃO.**

Apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Conforme o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º).

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula-se a uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração. A mudança de critério jurídico é uma alteração nos fundamentos do lançamento, uma inovação que deve obedecer às restrições impostas pelo citado artigo 146. No presente caso, não caracteriza-se a alteração do critério jurídico o simples reforço argumentativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos para SÉRGIO MURILO PAUS DANTAS, RENATO SILVEIRA, RUBENS DONIZETTI FARIA JÚNIOR, ALEXANDRE GAMA JAEGER, FLÁVIO PIRES CARARETO, DANIEL SCHMIDT PITTA, vencidos os Conselheiros Gleison Pimenta Sousa (relator) e Sonia de Queiroz Accioly que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira- Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Por descrever de forma clara e objetiva a lide objeto do lançamento, bem como o trâmite processual anterior, transcrevo partes relatório da eminente relator da 28ª TURMA da DRJ08:

Trata-se de processo composto pelos seguintes Autos de Infração (AI), lavrados em 14/09/2022:

AI referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota GILRAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), no montante de R\$ 14.498.590,90 (quatorze milhões, quatrocentos e noventa e oito mil, quinhentos e noventa reais e noventa centavos), incluindo o valor principal e acréscimos a título de juros de mora e multa de ofício (fls. 02/07).

AI referente às contribuições devidas pela empresa destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (SENAI, SESI, INCRA, Salário-Educação e SEBRAE), no valor de R\$ 3.384.260,18 (três milhões, trezentos e oitenta e quatro mil, duzentos e sessenta reais e dezoito centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício (fls. 09/18).

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 21/28), a autuada efetuou o pagamento de **bônus de contratação** (*hiring bonus*), o qual entende tratar-se de verba indenizatória, eventual, que não está vinculada ao contrato de trabalho e não possui caráter contraprestacional, razões pelas quais não foi submetido à incidência de contribuições previdenciárias.

Contudo, a fiscalização considerou tal rubrica integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), pois trata-se de um incentivo à contratação de executivos ou de trabalhadores qualificados, sendo pago pelo trabalho e em face de suas qualidades

pessoais e profissionais. Tendo como natureza o pagamento no momento da contratação, é irrelevante a eventualidade deste pagamento. Ademais, a rubrica em questão não consta nas exceções listadas no §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Foram apurados 08 (oito) casos de *hiring bonus*, sendo que em um deles, o pagamento ocorreu 02 anos após a contratação do empregado e, em outro caso, 03 anos após a contratação.

Após informar que a empresa possui 04 códigos FPAS distintos, discriminando as alíquotas das contribuições aplicáveis, tece considerações a respeito da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, informando que a atuada era optante por tal regime no período fiscalizado. Assim, foi necessário considerar o percentual mensal correspondente à desoneração (fator CPRB), conforme informações apresentadas pelo próprio contribuinte em GFIP (até 07/2018) e no e-Social (a partir de 08/2018), conforme tabelas:

COMP	FATOR CPRB
01/2018	17,32%
02/2018	19,49%
03/2018	18,92%
04/2018	18,82%
05/2018	16,45%
06/2018	19,69%
07/2018	17,77%
COMP	FATORCPRB
08/2018	18,09%
09/2018	18,28%
10/2018	16,99%
11/2018	16,59%
12/2018	15,52%

Elaborada planilha contendo demonstrativo de apuração. As contribuições que deveriam ser descontadas dos segurados empregados não foram objeto de apuração na ação fiscal. Para o período da GFIP os fatos geradores foram lançados nos respectivos estabelecimentos filiais e para o período do e-Social/DCTFWeb a totalidade foi lançada no estabelecimento centralizador. Não existem recolhimentos a serem deduzidos do crédito tributário apurado.

#### Impugnação:

Cientificada em 12/09/2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem - fls. 219) e, irresignada, a atuada apresentou em 11/10/2022 a impugnação de fls. 226/252, na qual elabora, em síntese, as seguintes alegações:

- A fiscalização aplicou alíquotas com percentuais de CPRB apurados pela atuada, mesmo tendo se certificado de que tal fator merecia ajuste de ofício, inclusive efetuando, em autuações lavradas simultaneamente, o lançamento complementar das diferenças apuradas.

- Assim, revela-se um claro erro na identificação da matéria tributável (erro de critério jurídico na apuração dos tributos supostamente devidos e falta de correta identificação da matéria tributável), ensejando o cancelamento da autuação por infringência ao artigo 142 do CTN. Ressalta não se tratar da possibilidade de aplicação do § 3º do artigo 18 do Decreto 70.235/72, pois, não é o caso de incorreções, inexactidões ou omissões constatadas em exames posteriores.

- A fiscalização não observou o limite de 20 (vinte) salários mínimos para a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), tendo em vista que o artigo 3º do Decreto-Lei 2.318/86 não revogou o parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81, resultando apenas em efeitos sobre o caput do dispositivo, com a supressão do limite de 20 salários mínimos para as contribuições previdenciárias devidas pela empresa. Portanto, aqui também se configura afronta ao artigo 142 do CTN, não havendo a correta identificação da matéria tributável, devendo ser cancelada a exigência fiscal ou, ao menos, recalculada observando-se o limite legal. Requer, ainda, a suspensão do processo até que o STJ conclua o julgamento do Recurso Especial 1.898.532/CE, no qual foi determinada, nos termos do artigo 1.037, II do CPC, a suspensão dos processos que versem sobre a questão.

1. Por remuneração, entende-se a contraprestação decorrente do trabalho prestado, ou colocado à disposição do empregador ou tomador de serviços e que possua como característica a habitualidade.

2. Por sua vez, o hiring bonus representa um negócio de natureza civil, um incentivo para que uma das partes (trabalhador) aceite o novo trabalho. Está inserido no âmbito de um mercado de trabalho altamente competitivo, em que os empregadores disputam a contratação de empregados com alto valor agregado e função estratégica. É pago de forma apartada e prévia à negociação do contrato de trabalho, não sendo relacionado à retribuição do trabalhador pelos serviços prestados, não possuindo natureza remuneratória.

3. Foi pago na contratação de apenas 08 (oito) funcionários, num universo de mais de 130.000 (cento e trinta mil) empregados, o que naturalmente o desvincularia de uma verba salarial. Possui caráter eventual sendo feito um único creditamento para cada colaborador contratado. Assim, por ausência de habitualidade, não se sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros.

4. Também possui natureza indenizatória, ressarcindo eventuais desconfortos e incertezas decorrentes da mudança de posição, recompensando o contratado por eventuais benefícios renunciados.

5. Quanto aos dois casos em que os pagamentos ocorreram após a contratação: o primeiro deve-se ao fato de o pagamento do bônus ter ocorrido de forma parcelada, não havendo como desqualificar sua natureza por tal razão; o segundo refere-se a empregado que já era funcionário da companhia, mas que então assumiu o cargo de Diretor Presidente, o que ensejou a negociação de um hiring bonus específico.

Ao final, pugna pelo acolhimento da impugnação, cancelamento da autuação por infringência ao artigo 142 do CTN e inexistência de relação jurídico-tributária quanto às contribuições incidentes sobre o hiring bonus. Caso assim não se entenda, requer a limitação da base de cálculo das contribuições a terceiros em vinte salários mínimos. Ainda subsidiariamente, pugna pela suspensão do processo até julgamento pelo STJ do RE 1.898.532/CE. Finalmente, requer seja notificada do julgamento para que possa efetivar sustentação oral.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação apresentada, a 28ª turma da DRJ08 julgou-lhe improcedente em decisão assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018 SUSTENTAÇÃO ORAL.  
INDEFERIMENTO.

A legislação que regulamenta o processo administrativo fiscal não prevê a realização de sustentação oral, pela defesa, durante a sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. RETRIBUIÇÃO DO TRABALHO. NATUREZA JURÍDICA REMUNERATÓRIA. O bônus de contratação (hiring bonus) destina-se a retribuir o trabalho, não se reveste da condição de eventual, possui natureza remuneratória e integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o limite de 20 salários mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei n.º 6.950/81 à base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidade e fundos (Terceiros), em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificados do julgamento em 08/05/2023, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 02/06/2023 reafirmando as teses apresentadas ao julgados de origem, alegando, em resumo: erro de apuração; indevida apuração da base de cálculo de terceiros e, no mérito, traz argumentos que validariam a não incidência de contribuições sociais sobre as verbas pagas a título de “*hiring bonus*”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa, Relator.

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

De início, em relação a alegação de que a autoridade julgadora de origem teria incorrido em inovação de critério jurídico frente ao lançamento de ofício por ter atribuído natureza habitual aos pagamentos realizados, entendo que não assiste razão à recorrente. O julgamento de 1ª instância baseou-se exclusivamente nos dados apresentados no auto de infração e a autoridade julgadora não afirma que as verbas são habituais, apenas reforça o argumento de que as verbas estão vinculadas à prestação de serviços habituais pelo contratado, senão vejamos(grifei):

O bônus de contratação normalmente é acertado em momento anterior à efetiva contratação do alvejado profissional, mas seu pagamento se dá em função da proposta de contratação. Em outras palavras, **o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, possuindo, portanto, natureza retributiva.** Não se pode dizer que o pagamento do bônus é anterior à negociação do contrato, na verdade, ele faz parte desta negociação e vincula o trabalhador, tanto que existe previsão de restituição proporcional do valor recebido caso o trabalhador não cumpra o período mínimo de trabalho acertado na negociação. Ou seja, caso não se aperfeiçoe sua contratação, caracterizando-se 100% do período mínimo não cumprido, o bônus deverá ser integralmente restituído ou nem será pago caso.

Conforme destaque, a autoridade não discutiu ou colocou em dúvidas que os pagamentos foram realizados em determinadas datas, de maneira eventual, entretanto, entendeu que tal eventualidade não é aquela prevista na Lei 8.212/91 **capaz de excluí-los da incidência de contribuições.**

Desse modo, só há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta. Entendo que no caso ora em análise não ocorreu tal mudança permanecendo incólume o lançamento efetuado.

Ademais, analisando o auto de infração em conjunto com o acórdão ora impugnado não vislumbrei qualquer irregularidade capaz de macular o lançamento na forma do artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 06 de Março de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Pois bem, o recorrente apresenta em sua maioria teses reiterativas da impugnação, logo, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório verificado nos autos, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º

9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF). Ademais, complemento os argumentos do julgador de origem quando entendo pertinente, bem como quando identifique alguma inovação neste recurso voluntário:

**Lançamento em separado das diferenças apuradas - alegação de erro de critério jurídico(erro na apuração):**

Neste ponto, entendo que a fiscalização realizou procedimento correto de apuração, sem qualquer macula, trata-se de assunto bem demonstrado pelo julgador de origem que, a meu ver, não merece qualquer reparo e que trancrevo e adoto como fundamento para decidir.

Conforme esclarecido no Relatório Fiscal, no período abrangido nas presentes autuações, a empresa optou pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB. Além disso, por também desenvolver atividades não sujeitas ao enquadramento na CPRB, foi necessário considerar o percentual mensal correspondente à desoneração (fator CPRB), conforme estabelecido na 12.546/2011, artigo 9º, § 1º, incisos I e II:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

- ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

- ao disposto no art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei n.º 12.794, de 2013)

II - ao disposto no art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º desta Lei ou à fabricação dos produtos de que tratam os incisos VII e VIII do caput do art. 8º desta Lei e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

Assim, a autuada deveria recolher parte na forma de contribuições sobre a folha de pagamento e parte na forma de contribuições sobre a receita bruta, como de fato o fez. Porém, a fiscalização apurou erro nos cálculos da empresa, resultando em percentual de contribuições sobre a CPRB e percentual de contribuições sobre a folha de pagamento incorretos. As diferenças resultantes do percentual a menor sobre a folha de pagamento foram lançadas nos processos 15746.720844/2022-48 (09/2018 a 12/2018) e 15746.720847/2022-81 (02/2018 a 08/2018), cujo Relatório Fiscal (fls. 09/16 do citado processo) traz os seguintes esclarecimentos:

1.2. Trata-se de Auto de Infração Complementar ao Auto de Infração comprot n.º 15746.720843/2022-01. Tal complementação pelo presente Auto de Infração se faz necessária devido a existência de diferenças entre os valores de Fator CPRB (Fator de desoneração da Folha de Pagamento) informados pelo contribuinte em GFIPs/e-Social e os valores de Fator CPRB apurados na auditoria das Receitas Oneradas/Desoneradas -

vide AI comprot n.º 15746.720387/2022-91 (01/2018 a 08/2018) e 15.746.720398/2022-71 (09/2018 a 12/2018).

(...)

No Auto de Infração comprot n.º 15746.720843/2022-01 os créditos previdenciários foram apurados considerando os valores de Fator CPRB calculados por meio das informações prestadas pelo próprio contribuinte em GFIPs (01/2018 a 07/2018) e valores de Fator CPRB extraídos diretamente por meio do e-Social (08/2018 a 12/2018). Desta forma, os valores utilizados correspondem a valores de Fator CPRB devidamente reconhecidos pelo contribuinte. Tais informações e cálculos estão demonstrados na Planilha II, em anexo.

Já os valores de Fator CPRB apurados em auditoria das Receitas Brutas/Oneradas/Desoneradas, extraídos do Auto de Infração comprot n.º 15746.720387/2022-91 (01/2018 a 08/2018) e 15.746.720398/2022-71 (09/2018 a 12/2018), correspondem a valores menores em relação àqueles reconhecidos pelo contribuinte, resultando em uma menor desoneração em Folhas de Pagamento. Assim, se fez necessário apurarmos neste Auto de Infração a diferença de contribuições patronais incidentes sobre as rubricas de Hiring Bônus, em razão da diferença de valores de Fator CPRB, conforme Tabela I.

(...)

Razão não lhe assiste.

Alega a autuada que, uma vez verificado erro de cálculo, deveria a fiscalização ajustar de ofício o percentual das contribuições incidentes sobre folha de pagamento, efetuando o lançamento do valor correto devido. Ao invés disso, a fiscalização optou em, simultaneamente, lançar de forma complementar a diferença apurada, incorrendo com tal procedimento em erro na identificação da matéria tributável e de critério jurídico na apuração dos tributos.

O que a fiscalização fez, foi dividir o crédito tributário em três processos, um referente à parcela incontroversa quanto ao percentual de contribuições incidentes sobre a folha de pagamento e outros dois referentes à diferença apurada no procedimento fiscal (um para o período em que a autuada estava sujeita à entrega da GFIP, outro para o período em que estava sujeita ao e-Social), por ter a autuada considerado percentual de contribuições sobre a folha de pagamento inferior ao correto.

Lastreada em um formalismo exacerbado, a alegação da autuada não prospera, pois, a fiscalização observou todos os requisitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a matéria tributável foi devidamente determinada e não houve erro no critério jurídico adotado. A fiscalização descreveu adequadamente os fatos apurados, elencou os dispositivos legais relacionados ao crédito tributário e calculou o montante devido mediante a aplicação das alíquotas corretas. O fato de ter dividido o lançamento em processos distintos, na forma descrita, não afeta qualquer desses requisitos, bem como, não resulta em ofensa ao devido processo legal ou ao direito de defesa, já que em todos os processos houve a regular identificação do sujeito passivo e a concessão do prazo legal para apresentação de impugnação.

A divisão do crédito em processos distintos na forma realizada pela fiscalização, inclusive atende ao princípio da eficiência, conferindo maior praticidade e racionalidade à tramitação processual, separando em processos diversos lançamentos sujeitos a questionamentos diversos por parte do sujeito passivo, o que se confirma pelas alegações específicas formuladas pela autuada nos processos 15746.720844/2022-48 e 15746.720847/2022-81, inclusive com pedido de sobrestamento dos feitos até que se decida em outros processos também impugnados a respeito do percentual de



desoneração da folha de pagamento, conforme o seguinte texto extraído da impugnação apresentada no processo 15746.720847/2022-81:

(Suprimido...)

Até mesmo a tentativa de desqualificar a auditoria sob o argumento de que a fiscalização optou por "trilhar o caminho menos trabalhoso" carece de lógica, à medida que não se pode falar que o lançamento em separado das diferenças apuradas resulte em procedimento menos trabalhoso do que caso fosse lavrado apenas um processo.

Por tais razões, afasta-se o pleito da atuada quanto a este particular.

**Contribuição para outras entidades e fundos (Terceiros) - limite da base de cálculo:**

Em relação ao argumento levantado, compreendo que o tema em questão está submetido ao “TEMA 1079 do STJ” que tem por objetivo definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

Não obstante, por ainda não existir decisão de mérito em sede de recurso repetitivo e tendo em conta me filiar ao entendimento do julgador de piso, entendo não assistir razão à recorrente.

Do mesmo modo, a afetação citada não torna obrigatória a suspensão do processo administrativo com fundamento no artigo 1.037, II do CPC, em virtude do Recurso Especial 1.898.532/CE, entendo que a suspensão do julgamento em virtude da sistemática dos recursos repetitivos refere-se aos processos judiciais, o que se mostra evidente quando o artigo 1.036 do CPC menciona os processos selecionados pelo presidente ou vice-presidente de cada tribunal de justiça ou tribunal regional federal, razão pela qual, tal argumento deve ser repellido.

Assim, transcrevo os argumentos já exposto pela julgador *a quo* e os adoto como fundamento para decidir.

A atuada pleiteia o cancelamento da exigência fiscal em virtude da inobservância do limite de 20 (vinte) salários mínimos na base de cálculo contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), em decorrência da aplicação do parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81:

*Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.*

*Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.*

Como se vê, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições arrecadadas para terceiros restava - com fundamento no dispositivo supratranscrito em sua redação original - limitada ao valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo vigente no país.

Contudo, o teor do dispositivo em questão foi objeto de revogação expressa pelo

Decreto-Lei 2.318/86, que assim dispõe em seu artigo 3º:

*Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei n.º 6.950, de 4 de novembro de 1981.*

Com efeito, a limitação de 20 (vinte) salários mínimos prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981 foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei 2.318/86, pois, não é possível subsistir em vigor o parágrafo, estando revogado o artigo correspondente.

Não obstante o entendimento trazido pela autuada, é certo que não existe até a presente data decisão proferida na esfera judicial a vincular a Administração Pública. Sobre o tema, convém mencionar a disposição contida no artigo 26-A do Decreto 70.235/72, o qual relaciona os casos em que é permitido - no âmbito do processo administrativo fiscal - o reconhecimento da inaplicabilidade da lei, situações inexistentes no caso aqui apreciado:

(...)

Assim, improcedente o pleito para que se limite a 20 (vinte) salários mínimos a base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).

Sem razão a recorrente neste ponto.

#### **Bônus de Contratação (*Hiring bonus*):**

Aqui, entendo que a questão é eminentemente jurídica e consiste em definir se a verba sobre a qual se discute a natureza remuneratória, conhecida no mercado como "bônus de contratação" ou, pelo termo em inglês, *hiring bonus*, tem natureza salarial e, com isso, sofre as incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros.

Não obstante os argumentos levantados pelo emite recorrente sobre a mudança de critério jurídico do julgador de origem, não há, no lançamento ou no acórdão recorrido qualquer argumento a respeito de que os pagamentos não corresponderem a bônus de contratação. Desse modo, entendo que os pagamentos tem natureza de bonus de contratação, **pelo que a discussão fica restrita a se tais pagamentos sofrem ou não incidência tributária, se são ou não verba remuneratória.**

De início, transcrevo trechos do voto condutor da DRJ de origem e adoto os argumentos do julgador de origem como fundamento para decidir:

As contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros devidas pela empresa sobre a folha de pagamento dos segurados empregados incidem sobre as remunerações pagas, assim entendidas, nos termos do artigo 28 da Lei 8.212/91, I como 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.

Parte-se da premissa que a remuneração representa a contrapartida oferecida pela empresa na relação de trabalho, em troca dos serviços prestados pelo trabalhador, estando assentada no pressuposto de que o indivíduo somente irá trabalhar mediante a recompensa que lhe é oferecida por quem se beneficia do seu trabalho. Portanto, a princípio, o que se observa em decorrência da relação de trabalho é que os valores pagos pelo tomador dos serviços têm como finalidade remunerar o trabalhador, quer seja a

parcela paga em valor único, fixo, previamente estabelecido e em dinheiro, quer sejam as parcelas que assumem formatos diversos, incluindo valores variáveis, condicionados, diferidos, antecipados e pagamentos sob a forma de utilidades, o que não lhes retira a natureza remuneratória caso continuem a representar pagamentos feitos pelos trabalhos prestados.

A verba sobre a qual se discute a natureza remuneratória, é conhecida no mercado como "bônus de contratação" ou, pelo termo em inglês *hiring bonus*, pode ser conceituada como a soma em dinheiro que a empresa oferece ao profissional qualificado, como atrativo à respectiva contratação e consequente desvinculação do emprego anterior. Tal verba intenta persuadir o ânimo do desejado profissional.

A fiscalização observou o pagamento de bônus de contratação pela autuada, conforme, por exemplo, o pactuado no instrumento de fls. 173/175, firmado com o Sr. Alexandre Gama Jaeger, que possui, no que importa à presente análise, o seguinte conteúdo:

*Cláusula Primeira - A JBS pagará a ALEXANDRE, a título de bônus de contratação a quantia de R\$ 416.000,00 (Quatrocentos e Dezesesseis Mil Reais), cujas incidências tributárias serão consideradas na forma da lei, a ser paga no prazo de 10 (dez) dias contados da assinatura do CONTRATO.*

(... )

*Cláusula Terceira - Com a quitação do bônus de contratação, ALEXANDRE se compromete a permanecer na empresa pelo prazo mínimo de 3 (três) anos a partir da assinatura do contrato de trabalho, observados os itens a seguir:*

*3.1. Caso o contrato de trabalho seja extinto por iniciativa do colaborador (pedido de demissão), fica o mesmo obrigado a restituir à JBS proporcionalmente aos meses faltantes para o término do prazo de 3 (três) anos, o valor recebido a título de bônus de contratação;*

*3.2. Caso o contrato de trabalho seja extinto por iniciativa da JBS, mas por ocorrência de falta grave do colaborador (dispensa por justa causa), fica o colaborador obrigado a restituir à JBS, proporcionalmente aos meses faltantes para o término do prazo de 3 (três) anos, o valor recebido a título de bônus de contratação;*

*3.3. Caso o contrato de trabalho seja extinto por iniciativa da JBS (dispensa sem justa causa) a qualquer tempo, não haverá restituição, pelo empregado, do valor recebido.*

A autuada entende possuir tal rubrica natureza eventual, sendo paga uma única vez ao profissional, antes de iniciada a prestação laboral, com objetivo de indenizá-lo, compensando eventuais desconfortos e incertezas no novo trabalho e benefícios renunciados naquele do qual se desliga.

Contudo, não se pode concordar com o entendimento trazido na impugnação.

O bônus de contratação normalmente é acertado em momento anterior à efetiva contratação do alvejado profissional, mas seu pagamento se dá em função da proposta de contratação. Em outras palavras, o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, possuindo, portanto, natureza retributiva. Não se pode dizer que o pagamento do bônus é anterior à negociação do contrato, na verdade, ele faz parte desta negociação e vincula o trabalhador, tanto que existe previsão de restituição proporcional do valor recebido caso o trabalhador não cumpra o período mínimo de trabalho acertado na negociação. Ou seja, caso não se aperfeiçoe sua contratação, caracterizando-se 100% do período mínimo não cumprido, o bônus deverá ser integralmente restituído ou nem será pago caso.

O fato de ser oferecido para atrair o cobiçado trabalhador para os quadros da empresa não retira do *hiring bonus* sua natureza retributiva.

Quando se trata de verificar o que leva o trabalhador a firmar vínculo com a empresa, a remuneração oferecida em contrapartida ao trabalho que presta é, sem dúvida, o elemento motivador essencial. Nada mais convincente para atrair bons profissionais que uma boa remuneração. Portanto, assim como bons salários (em sentido estrito), os demais benefícios oferecidos pela empresa não devem ser considerados como verbas de natureza indenizatória.

Além disso, a retributividade acompanha determinado pagamento não apenas quando ele ocorre diretamente pelo trabalho prestado, mas também quando visa assegurar a manutenção do trabalhador, como nos exemplos do décimo terceiro salário e das férias remuneradas (verbas que integram a remuneração do segurado empregado embora não sejam pagas diretamente em decorrência da prestação de serviços). No caso presente, o "bônus de contratação" tem como finalidade não apenas a manutenção, mas a própria contratação do trabalhador, a qual não seria viabilizada sem o seu oferecimento.

Ou seja, sem a contratação do profissional não existe o *hiring bonus*, de modo que referida parcela encontra-se umbilicalmente vinculada aos serviços prestados pelo trabalhador, representando antecipação de pagamento, que não afasta sua natureza retributiva e remuneratória.

Quanto à habitualidade, verifica-se que no caso em questão não existe qualquer surpresa por parte de seu destinatário. O oferecimento do bônus é parte fundamental na contratação do empregado e o seu pagamento é motivado por algo habitual - a prestação de trabalho - inclusive, por um prazo mínimo estabelecido nos termos do contrato, que no caso do exemplo acima colacionado, é de 03 (três) anos.

Ademais, o fato de ser pago a apenas 08 (oito) trabalhadores no período fiscalizado não retira o caráter de habitualidade do pagamento, pois, a habitualidade não é definida pela frequência com que ocorre o pagamento de determinada verba. Assim o fosse, uma empresa que pagou horas extras a apenas um empregado durante certo período, poderia alegar que tal verba não é habitual e por isso não possui natureza remuneratória. Salta aos olhos a inconsistência de tal argumento.

Portanto, não se trata de rubrica a ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias com fundamento no artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91, que trata dos ganhos eventuais.

Prosseguindo, é indiferente que o pagamento do bônus ocorra em montante único ou de forma parcelada, ou ainda, que seja pago a trabalhador que já integrava os quadros da atuada e passou naquele momento a exercer cargo que justificava seu pagamento. Não existe qualquer distinção entre esses casos, pois, substancialmente, em todas as hipóteses, o bônus é oferecido com a mesma motivação, servir como contraprestação aos serviços prestados por, no mínimo, o período convencionado.

Reforçando a natureza retributiva, existe previsão nos termos acordados do bônus de contratação de que, não cumprido o período mínimo de trabalho, o beneficiário deverá restituir proporcionalmente o valor correspondente ao período não trabalhado, evidenciando que a parcela não restituída se destina a remunerar o período em que houve a prestação de serviços.

Assim, em que pese o arrazoado trazido pela atuada, pelos fundamentos aqui apresentados, deve ser mantido o crédito tributário lançado a partir dos pagamentos a título de bônus de contratação ou *hiring bonus*, conforme entendimento adotado nos seguintes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). 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. (Acórdão em Recurso Especial 9202-005.156, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido em 25/01/2017)*

O mesmo entendimento foi adotado pelo CARF nos seguintes acórdãos: 2201005.314, de 06/08/2019 (15 Turma Ordinária da 25 Câmara - Segunda Seção); 2402-006.707, de 05/10/2018 (25 Turma Ordinária da 45 Câmara - Segunda Seção); 2402-006.068, de 03/04/2018 (2ª Turma Ordinária da 45 Câmara - Segunda Seção); 2402-006.048, de 07/03/2018 (25 Turma Ordinária da 45 Câmara - Segunda Seção); 2201-005.160, de 05/06/2019 (15 Turma Ordinária da 25 Câmara - Segunda Seção); 2202-005.193, de 08/05/2019 (25 Turma Ordinária da 25 Câmara - Segunda Seção); e 2402-006.049, de 07/03/2018 (25 Turma Ordinária da 45 Câmara - Segunda Seção).

Portanto, devem ser mantidas as contribuições lançadas sobre os valores pagos pela autuada a segurados empregados a título de bônus de contratação (*hiring bonus*).

Acrescento, ainda em relação ao bônus de contratação, trecho do voto do conselheiro Ronnie Soares Anderson (acórdão n. 2202-004.830) que transcrevo por concordar com seus argumentos, adotando-os também como razões para decidir:

PAF: 16327.720550/2014-18

A respeito da matéria, de início extraio o seguinte excerto do Acórdão n.º 2402-005.392 (j. 13/07/2016) - em julgamento do qual este Conselheiro participou - por comungar com o entendimento nele veiculado, o qual bem se aplica ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do 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 do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de

serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -EMPRÉSTIMO-LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A

TÍTULO DE -LUVAS- NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada

às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta

Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equipara-se às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não

obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Acrescente-se que o fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de abandono ou pedido de demissão, antes do prazo estabelecido no momento da avença (ver os trechos de "aditivo ao contrato individual de trabalho" ilustrativos às fls. 85/86), além de se tratar de acerto privado que não influencia a incidência de contribuições previdenciárias, desvela, de modo claro, que a percepção dessas quantias tem como pressuposto necessário a realização da prestação de serviço durante determinado período, possuindo daí nítida natureza retributiva.

Importa registrar que a Lei de Custeio exigiu o requisito de habitualidade somente para as utilidades. E, de sua parte, a obrigatoriedade de prestação de serviços por determinado período de tempo, sob pena de devolução do montante em questão, aponta para a ausência de caráter gracioso ou eventual do pagamento, e para a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor, o beneficiário recebe previamente a remuneração estabelecida, de acordo com as expectativas incorporadas no texto da proposta de contratação.

Reitere-se que, quanto à pretensa eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não verifica ela na espécie, pois como bem frisado pela decisão de piso, há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a prestação de serviços para o empregador durante dado período.

Vale registrar que os *hiring bonus*, também chamados de *signing bonus* em alguns países, são usualmente reconhecidos pelas legislações tributárias estrangeiras como formas suplementares de salário, ensejando sua natural tributação, como o faz o fisco americano (IRS - *International Revenue Service*), por exemplo - vide nesse sentido, as orientações da Seção 7 da IRS Publication 15, 2018, Employer's Tax Guide (vide o link <sup>M</sup>[https://www.irs.gov/publications/p15#en\\_US\\_2018\\_publink1000202352](https://www.irs.gov/publications/p15#en_US_2018_publink1000202352)<sup>M</sup>, acesso em 19/09/2018).

E, ainda que a experiência de outros países tenha de ser analisada com cuidado, face a sua integração com sistemas jurídicos bastante diversos, não pode ser descartada de pronto como fundamento argumentativo, pois tais *hiring bonus*, ainda que de certa maneira recentes no cenário brasileiro, são, como a própria grafia da expressão revela, instrumentos não convencionais de remuneração já há bastante tempo sedimentados na seara transnacional, da qual são oriundos.

Por seu turno, a jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos n.º 2401-003.708 (j. 07/10/2014), n.º 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e n.º 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da CSRF sobre o tema - Acórdão n.º 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação - Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Ademais, cumpre notar que o legislador optou por não excluir expressamente o bônus de contratação da incidência das contribuições devidas pelo empregador ao contrário do que fez, por exemplo, com o incentivo a demissão voluntária nos termos da Lei 8.212/91. Ora, entendo tratar-se de claro silêncio eloquente, tido por intencional, no qual o legislador realmente preferiu omitir do texto determinada hipótese para que sofra a tributação devida.

Assim, o legislador quando quis excluir determinada parcela o fez de forma clara e expressa a exemplo do que fez com no § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, do qual extraímos alguns dentre as dezenas de parcelas excluídas:

§ 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91

(...)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei n.º 5.929, de 30 de outubro de 1973;

e) as importâncias:

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

(...)

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

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

Neste contexto, não cabe ao interprete excluir uma parcela simplesmente por ter sido paga de forma eventual. Conforme já demonstrado, não encaro a verba ora analisada como “ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário”, **pois compreendo existir**



**uma vinculação clara ao salário e a permanência do executivo naquela sociedade por um determinado período de tempo.**

Neste diapasão, não tributar verba absolutamente ligada aos serviços prestados é deixar de dar aplicabilidade à lei, ora, se permitíssemos tal figura, poderíamos, em algum momento, permitir que altos executivos não mais fossem remunerados por salários mas por verbas ditas *bônus de contratação* pagas anualmente quando do cumprimento dos contratos de trabalho ou mesmo com pagamentos salariais irrisórios. Ocorreria uma verdadeira substituição salarial em claro prejuízo à própria seguridade social. Desse modo, entendo que a ausência de habitualidade não é, por si só, capaz de descaracterizar a natureza remuneratória da verba. Validar tal argumento seria, em verdade, incentivar uma verdadeira fuga de tributação e ir de encontro ao arcabouço normativo existente.

Em relação às decisões judiciais e administrativas apresentadas, esclareço que apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º). Neste sentido também não havendo que se falar em sobtestamento do feito para que se guarde :

(...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Em resumo, entendo correto o lançamento efetuado referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota GILRAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), bem como o lançamento referente às contribuições devidas pela empresa destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (SENAI, SESI, INCRA, Salário-Educação e SEBRAE).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa

## **Voto Vencedor**

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Redatora Designada.

Peço vênias ao em. Relator e demais pares que o acompanham para declinar minha divergência no caso em espeque, ressaltando que, em regra, tendo a manter a parcela paga a título de bônus de contratação na base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias. O entendimento ora por mim externado se deu exclusivamente às peculiaridades fáticas destes autos, como passarei a melhor elucidar.

Consabido que a discussão acerca da natureza do bônus de contratação (*hiring bonus* ou *signing bonus*) tem ganhado destaque na jurisprudência deste eg. Conselho. Tal fato se dá porque a definição do cariz da verba é essencial para determinar se, sobre ela, há de incidir (ou não) a contribuição previdenciária.

O bônus de contratação, como a própria nomenclatura sinaliza, é montante pago no momento em que o empregado rompe com a relação trabalhista anterior para o estabelecimento de uma nova. Sob um aspecto teleológico, o pagamento do bônus de contratação se dá de forma a estimular o abandono do vínculo laboral anterior para que o profissional seja encorajado a se aventurar noutro local de trabalho.

Nos termos da al. “a” do inc. I do art. 195 da CRFB/88, as contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, recairão sobre “a folha de salários e demais *rendimentos do trabalho* pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.” Mais do que isso, o §11 do art. 201 da CRFB/88 deixa claro que “**[o]s ganhos habituais do empregado**, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.” (destaques deste voto)

Firmadas essas premissas, passo a apreciar as razões apontadas pela fiscalização para a exigência da exação ora em comento. Transcrevo o que consta acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação:

Os fatos geradores (remuneração rubrica 1289 - Hiring Bônus) foram verificados pela fiscalização nas remunerações informadas em DIRF, nas rubricas transmitidas pelo próprio contribuinte à base de dados do e-Social e em Folhas de Pagamento de 09/2018, tendo constatado que tais rubricas não foram consideradas como integrante da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

4.2. Também foram verificados fatos geradores por meio de 2 contratos apresentados em resposta dada pelo contribuinte para atender intimação de esclarecimento de divergências apuradas em DIRF - Anexo E do TIF-7 (contrato Termo de Bônus de Contratação - Alexandre Gama Jaeger / Daniel Schmidt Pitta).

4.3. De maneira contrária ao entendimento do contribuinte contido na resposta à intimação (vide item 3.5. acima), a fiscalização considera a rubrica Hiring Bônus como sendo verba incidente de contribuições previdenciárias, pois trata-se de um incentivo à contratação de executivos ou de trabalhador qualificado, sendo pago pelo trabalho e em face das qualidades pessoais e profissionais do trabalhador. **Tendo como natureza o pagamento no momento da contratação, é irrelevante a eventualidade deste pagamento.** Ademais, a rubrica em questão não consta nas exceções listadas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91. (destaques deste voto)

Em flagrante colisão com o que determina a Carta Constitucional – que traz dois pressupostos para a incidência da contribuição previdenciária, quais sejam a **natureza remuneratória** e a **habitualidade da verba** –, diz a fiscalização ser “irrelevante a eventualidade desse pagamento.”

Não é possível negligenciar que o preceito sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade.

Habitual pode ser interpretado como sendo (i) o pagamento que se repete em um contexto temporal que pode ser; ou ainda, (ii) aquele que decorre de uma previsibilidade inerente ao contrato laboral, de onde surge justa e real expectativa de recebimento por parte do empregado, face à repetição prévia da parcela. Fato é que ao dizer ser “irrelevante a eventualidade do pagamento” acabou a fiscalização por desnaturar a própria hipótese de incidência do tributo, **devendo**, portanto, com a devida vênia aos que entendem de outra forma, **ser decotada da base de cálculo os valores pagos para SÉRGIO MURILO PAUS DANTAS, RENATO SILVEIRA, RUBENS DONIZETTI FARIA JÚNIOR, ALEXANDRE GAMA JAEGER, FLÁVIO PIRES CARARETO, DANIEL SCHMIDT PITTA.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira