



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720273/2023-26
ACÓRDÃO	2302-004.194 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ORIGINAL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2018 a 31/12/2018

PAF. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escoreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o Bônus de Contratação, denominado de “Hiring Bonus”, pago por ocasião da contratação do segurado empregado ou contribuinte individual a fim de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa. Essa verba possui natureza remuneratória.

BÔNUS DE RETENÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o Bônus de Retenção, pago com o fim de reter o empregado na empresa. Essa verba possui natureza remuneratória vinculada ao contrato de trabalho.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO TEMA 1079 DO STJ.

Conforme decidido pelo STJ, na sistemática de recurso repetitivo, no Tema 1079, a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas a terceiros não estão submetidas ao teto de vinte salários mínimos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à inconstitucionalidade da multa, em rejeitar o pedido de diligência e rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos a relatora, a conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho que deram provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração referentes às contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive alíquota GILRAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 57/73), o contribuinte realizou pagamentos decorrentes de programa de retenção de funcionários (registrados como abono eventual, gratificação e gratificação não ajustada), e também de gratificação eventual a título de bônus de contratação (*hiring bonus*), os quais não foram oferecidos à tributação.

A fiscalização compreendeu que as verbas teriam caráter contraprestacional, portanto, sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias. É ver Relatório Fiscal (e-fl. 63):

4.15 Ocorre que, a verba paga aos segurados empregados ou contribuintes individuais, seja a título de bônus de contratação, seja a título de bônus de retenção, deve integrar o salário de contribuição devido ao seu caráter contraprestacional; pois a primeira corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o trabalhador recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho; enquanto que a segunda visa a manutenção de determinado profissional nos quadros do contribuinte, pela sua importância nos serviços já prestados ou nos projetos futuros.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 28ª Turma da DRJ08, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 233/263), alegando em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a nulidade do lançamento por incompetência. *“o poder-dever que a I. Fiscalização tem para “verificar se os valores pagos aos segurados se enquadram no disposto no artigo 22, incisos I a III da Lei 8.212/91”, não lhe dá o direito de questionar a natureza de verbas sem que, para tanto, haja decisão do órgão com competência constitucional para tratar do tema: a Justiça do Trabalho, a quem compete decidir conflitos de interesse qualificados por pretensão resistida (lides) em matéria de natureza salarial (ou não) de valores recebidos pelos colaboradores do Recorrente”;*
- b) A nulidade do lançamento por erro na capitulação legal, violando os princípios do contraditório e ampla defesa. *“Os dispositivos indicados pelo I. Fiscal apresentam redações semelhantes, todas inerentes aos prazos de recolhimento de tributos, sem qualquer relação com os fatos utilizados para embasar os lançamentos tributários em foco, impedindo que o contribuinte identifique, com precisão aquilo que lhe é cobrado”. Nesse sentido, “não há congruência entre os dispositivos legais citados e a descrição da infração apresentada pelo I. Fiscal”. Além disso, “não há uma descrição detalhada acerca da suposta infração cometida, haja vista a fundamentação legal genérica ali indicada, referindo-se apenas à obrigatoriedade de recolhimento do tributo (e respectivos prazos). O mesmo ocorre em relação ao Relatório Fiscal, que nada esclarece e que não comprova a efetiva ocorrência do fato gerador, em evidente violação ao art. 142*

do CTN”. Diante disso, “*pelo erro na capitulação legal dos lançamentos tributários em tela, conclui-se que o Recorrente foi impedido de exercer o seu amplo direito de defesa, em especial, pela falta de arcabouço probatório que sustente as autuações em tela*”;

- c) No mérito, defende que “*os bônus de contratação e retenção não foram efetuados em contraprestação aos serviços prestados pelos empregados, visto que: (i) no caso do bônus de contratação, a verba é paga antes de qualquer serviço prestado (ou seja, nem poderia servir para remunerá-lo, por pura impossibilidade lógica); e (ii) no caso do bônus de retenção, a verba é paga apenas pela permanência do empregado na entidade, sem ter qualquer relação com a qualidade e/ou quantidade do serviço por ele prestado. Com base no entendimento reafirmado pelo E. STF no julgamento do tema 20 de repercussão geral (RE nº 565.160/SC), inexistindo a retributividade, não há a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os referidos bônus*”. “*Os pagamentos em foco não foram efetuados em contraprestação aos serviços prestados pelos empregados (hipótese de não incidência) e nem com habitualidade (hipótese de isenção)*.”;
- d) Ainda, os bônus “*foram pagos pelo Recorrente a determinados indivíduos com a finalidade de: (i) atrair profissionais do mercado para desempenhar suas atividades em favor do Recorrente, ou, ainda, (ii) impedir que seus funcionários passassem a trabalhar em empresas concorrentes, indenizando-os exatamente pelos bônus de contratação que poderiam receber caso optassem pela mudança de emprego. É nesse sentido o entendimento deste E. CARF e do E. CSRF, conforme Acórdãos nº 2403-002.938, julgado em 06/04/2015, e 9202-010.457, julgado em 24/10/2022, respectivamente*”;
- e) “*Ainda que se entendesse que os pagamentos mencionados anteriormente (bônus de contratação e retenção) se caracterizam como remuneração, o que se admite apenas por dever argumentativo, ainda assim os Autos de Infração em foco seriam totalmente improcedentes, pois se trataria de pagamentos isentos. 100. Isso porque os pagamentos efetuados pelo Recorrente a título de bônus de contratação e retenção, também estão isentos da incidência de contribuição previdenciária e de terceiros, com base no art. 28, § 9º, “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/91. 101. Como exposto acima, os bônus ora em discussão foram pagos de forma eventual, em pagamento único*”. “*Os pagamentos dos bônus de contratação e retenção são únicos e esporádicos, ou seja, não são habituais ou recorrentes. Conforme planilha de composição dos pagamentos apresentada pelo Recorrente (vide fl. 172), tais bônus foram pagos uma única vez para cada colaborador, o que evidencia a eventualidade dos pagamentos. Conforme previsão do art. 28, § 9º, “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/1991, as importâncias*

recebidas a título de ganhos eventuais não integram a o salário-de-contribuição (isenção de contribuições previdenciárias)”;

- f) *“Se superados os demais fundamentos acima expostos, o que se admite apenas para fins argumentativos, ao menos os débitos em tela deverão ser parcialmente desconstituídos, considerando que a base de cálculo da contribuição de terceiros não pode superar o montante total, por mês, de 20 salários-mínimos, na forma do art. 4º da Lei nº 6.950/1981 (norma válida, vigente e eficaz)”. Pede, ainda, a suspensão do processo até que os REsps n. 1.898.532/CE e 1.905.870/PR (Tema 1079 do STJ), sejam julgados em definitivo;*
- g) A multa de ofício de 75% possui caráter confiscatório, nos termos da jurisprudência do STF;
- h) Por fim, pede *“a conversão do julgamento em diligência, para que a I. Fiscalização analise a documentação que embasa o presente processo, bem como todas as explicações fornecidas nesse recurso, podendo, ainda, requerer outros documentos que julgue conveniente”*.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

• CONHECIMENTO

Não obstante, a alegação acerca do caráter confiscatório da multa de ofício lançada, no patamar de 75%, não merece ser conhecida.

Como consignado pela decisão de piso, em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, não conheço das alegações relativas à inconstitucionalidade da multa, tópico “III.3.3. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO” do Recurso (e-fl. 261).

- **PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

Acerca do pedido de diligência formulado no recurso, entendo prescindível para a solução da lide, vez que os documentos necessários encontram-se acostados aos autos e compreendidos na esfera de saber desta Julgadora.

Assim sendo, indefiro o pedido de diligência.

- **PRELIMINAR – NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Em seu recurso, conforme relatado, o recorrente defende a nulidade do lançamento por ilegitimidade ativa Receita Federal para *“questionar a natureza de verbas sem que, para tanto, haja decisão do órgão com competência constitucional para tratar do tema: a Justiça do Trabalho”*.

Ainda, defende que o lançamento é nulo por verificar-se erro na capitulação legal, vez que as autuações se encontram fundamentadas em dispositivos genéricos que tratam de prazos para recolhimento, os quais não possuem relação direta com os fatos que embasam o crédito tributário, *“impedindo que o contribuinte identifique, com precisão aquilo que lhe é cobrado”*.

Pois bem.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: *“I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”*.

No caso em tela, a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar os Autos de Infração.

Nesse particular, importa observar que a o poder/dever da fiscalização decorre de previsão legal expressa. Conforme estabelecido no art. 142 do CTN e art. 2º da Lei n. 11.457/07, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício de sua competência privativa, constituir mediante lançamento o crédito tributário referente às contribuições previdenciárias previstas na Lei n. 8.212/91 e também das contribuições destinadas a outras entidades e fundos – terceiros.

Assim, compete à fiscalização verificar se os valores pagos aos segurados se enquadram no disposto no artigo 22, incisos I a III da Lei n. 8.212/91, que corresponde à base de cálculo das contribuições devidas, como foi feito e exposto mediante fundamentação contida no Relatório Fiscal.

Se a conclusão alcançada é a correta, trata-se de matéria a ser analisada no mérito.

Além disso, também não há que se falar em preterição do direito de defesa. A Súmula CARF n. 162 determina que *“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”*. Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

Contrariamente à argumentação da parte recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

No Autos de Infração, consta a fundamentação legal, conforme relatório *“DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL”* (e-fls. 40/41/28/29), para cada Auto de Infração.

Como pontuado pela DRJ, os dispositivos que reportam às contribuições previdenciárias em questão (artigo 22, incisos I a III da Lei 8.212/91) aparecem no rol de fundamentos legais elencados no respectivo auto. Observa-se o mesmo no AI referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

Além disso, o *“DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO”* (e-fls. 42/43/50), por sua vez, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. O *“DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA”* (e-fls. 44/51), demonstra com clareza o cálculo das penalidades.

Como se vê, o lançamento discrimina os valores e a competência em que foram creditados os montantes que compõem os levantamentos, permitindo a perfeita identificação e apresentação de defesa pelo contribuinte

A exposição detalhada do procedimento fiscal, a tipificação, a matéria tributável e demais elementos fundamentais a embasar o lançamento de ofício encontram-se no *“Relatório Fiscal”* (e-fls. 57/73), atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade. A matéria tributável encontra-se ali descrita com clareza.

Ademais, não prospera a nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

O lançamento contempla a qualificação do autuado, discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por todo o exposto, afasto a preliminar de nulidade.

• MÉRITO

A decisão de piso compreendeu que as parcelas possuem caráter remuneratório, vez que encontram-se “umbilicalmente vinculadas aos serviços prestados pelo trabalhador”. No caso do hiring bonus, “o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede”, compreendendo que esse é um “benefício” oferecido pela empresa em retribuição ao trabalho. Já o bônus de retenção, “visa assegurar a manutenção do trabalhador” e “integra a remuneração do segurado empregado embora não sejam pagas diretamente em decorrência da prestação de serviços”. Afastou, ainda, o caráter indenizatório e eventual das verbas (art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91).

O recorrente alega que os bônus de contratação e de retenção são destinados a atrair e manter funcionários importantes para seus quadros, não sendo pagos em retribuição aos serviços e nem com habitualidade. Também destaca a natureza indenizatória de tais verbas e o seu papel de ressarcir ao trabalhador contratado ganhos que deixam de ter nos empregos anteriores dos quais se desligam, bem como, aqueles porventura oferecidos por outras empresas, caso viessem deixar os quadros da autuada.

Pois bem.

A controvérsia posta nos autos consiste em verificar se os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (administradores) a título de bônus de retenção e bônus de contratação (*hiring bonus*) possuem natureza remuneratória, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias (patronal, RAT e terceiros).

Conforme disciplinado na Constituição Federal (art. 195, inciso I, alínea “a”), a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes, entre outras, das contribuições sociais: “I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) 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**” (grifou-se).

Buscando os limites constitucionais do poder de tributar, atinentes às contribuições previdenciárias, tem-se que como base impositiva somente rendimentos do trabalho, de índole contraprestacional. Daí decorre que, tanto para o segurado empregado, quanto para o contribuinte individual, as contribuições previdenciárias incidem sobre verbas de natureza remuneratórias, a remuneração percebida pelo trabalho.

Destaca-se, nesse ponto, que, determina a CLT, em seu art. 457, que integra a remuneração do trabalhador não só o salário, como também a remuneração variável e as utilidades pagas como contraprestação do serviço prestado. Isto é, o conceito de remuneração é mais amplo que a contraprestação laboral efetiva, incluiria as verbas variáveis, além do salário.

Valendo-se dos ditames dos arts. 109 e 110 do CTN, 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 n. 8.212/91. Cabendo, portanto, ao intérprete, analisar o salário de contribuição, instituto próprio previdenciário criado pelo legislador e as possíveis parcelas isentas ou fora do campo de incidência.

Em linha com a base constitucional, a Lei n. 8.212/91, Lei de Custeio da Previdência Social, traz disposições sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador, cota patronal, explicitando que a base de incidência são as remunerações pagas ou creditadas, destinada a retribuir o trabalho/serviço prestado:

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;

III - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas ou creditadas** a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados **contribuintes individuais** que lhe **prestem serviços**;

(...)

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;

III - para o **contribuinte individual**: a **remuneração** auferida em uma ou mais empresas ou **pelo exercício de sua atividade por conta própria**, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o ; (grifou-se)

Como se vê, no caso dos empregados, a base de incidência é a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir

o trabalho, não importando a forma e nem o nome que se dê à rubrica. A contribuição previdenciária deve incidir nas verbas pagas como decorrência do trabalho, isto é, percebidas “pelo” trabalho nos termos da legislação e do contrato laboral. É dizer: o elemento essencial para que uma verba paga pela empresa a seu empregado constitua hipótese de incidência de contribuições previdenciárias é a sua vinculação à atividade laboral desenvolvida.

Isso exclui do campo de incidência as verbas, por exemplo, de natureza indenizatória. Mesmo se pagas com habitualidade, sequer ostentam natureza remuneratória, pois o motivo ensejador do pagamento não se deu em decorrência do trabalho prestado, visam, ao contrário, reparar ofensas ao patrimônio ou a direitos do empregado causados pelo empregador (por exemplo, diárias para viagens, reembolso quilometragem, “férias em dobro”). O mesmo ocorre com as verbas instrumentais, concedidas para permitir o aumento de produtividade ao funcionário (“para o trabalho”), bem como os benefícios ofertados em igual quantidade e qualidade para todos os funcionários de uma empresa.

Por sua vez, as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas, ou em decorrência de superação de desempenho ordinariamente esperado, em regra, tem nítido caráter remuneratório, pois decorrem da prestação de serviços por parte da pessoa física à empresa.

O mesmo ocorre no caso dos contribuintes individuais. Para que haja incidência de contribuição previdenciárias da empresa sobre os valores pagos a contribuintes individuais, montante deve visar retribuir o serviço prestado diretamente ao tomador (empresa). Ainda, as importâncias pagas para retribuí-los não podem ostentar natureza de reembolso ou indenizatórias, mas sim remuneratórias.

Isto é, só haverá a incidência de contribuições previdenciárias à cargo do empregador se houver o inequívoco caráter contraprestacional do pagamento: destinar-se a retribuir o trabalho realizado pelo colaborador. Não sendo este o caso, trata-se de uma hipótese de não incidência, vez que a situação não se amolda à matriz de incidência descrita pela norma.

- **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO – *HIRING BONUS***

No caso dos autos, entendo que o pagamento do bônus de contratação não foi efetuado em contraprestação aos serviços prestados pelo (único) contribuinte individual, Diretor Executivo Estatutário – Administrador, constante do lançamento – e-fl. 35/36. Como se verifica dos autos, não há qualquer relação entre o bônus e o desempenho do administrador agraciado (Sr. Raul Francisco Moreira). Desse modo, reputo que a verba não é destinada a retribuir o trabalho.

Inclusive, defender-se o caráter contraprestacional/remuneratório de pagamento mostra-se, inclusive, ilógico. O bônus de contratação, decorre de uma cláusula estipulada em contrato prévio e dissociado do contrato de trabalho. A verba é paga antes de qualquer serviço prestado e, por óbvio, não vincula-se, do mesmo modo, à qualquer desempenho ou produtividade no exercício do cargo.

O mercado de trabalho determinado pela alta performance e competitividade impõe que as empresas (inclusive fintechs e instituições financeiras) se utilizem de diversos mecanismos para atrair e reter talentos. Diversas práticas e formas de negociação foram criadas e adotadas para atrair candidatos qualificados a deixarem sua posição atual de trabalho para ingressarem em uma nova empresa e desempenhar funções específicas que lhes são peculiares e distintas no mercado.

Um desses instrumentos é o denominado bônus de contratação/*hiring bônus*, o qual consiste, de maneira simplista, em pagar determinado valor para que o profissional se comprometa a, no futuro, assinar o contrato de trabalho. Isto é, trata-se de um acordo de vontades prévio à assinatura do contrato de trabalho.

Nesse sentido, compulsando os autos, é fato incontroverso (item 4.14, “a”, do Relatório Fiscal e- fl. 63, “Carta Convite – Bônus de Contratação” e- fls. 169/170 e acórdão de piso, que o valor é creditado na conta do recém-contratado antes de sua contratação, em momento anterior à assinatura do contrato de trabalho e, por conseguinte, ao primeiro dia de trabalho.

Sendo assim, caso remuneração fosse, o Recorrente estaria retribuindo seu novo funcionário, num valor consideravelmente alto, por absolutamente nenhuma hora de trabalho ou tempo à disposição, o que, pelo próprio conceito legal de remuneração, como visto, não se pode admitir.

Analisando o arcabouço legal acima transcrito, verifica-se que a base de incidência das contribuições alcança apenas as verbas de caráter retributivo, que estão ligadas ao labor, à produção do colaborador. Não se pode admitir a interpretação “além da lei”, que inclui parcela que não se amolda à hipótese de incidência legalmente prevista, alargando as bases de incidência do tributo. O conceito de remuneração encontra-se indissociavelmente ligado ao serviço prestado, ao aspecto produtivo da relação laboral. Mesmo que não diretamente, deve-se verificar, com clareza, que o pagamento tem aspecto contraprestacional e decorre do trabalho prestado pelo colaborador, o que não ocorreu no caso dos autos.

Inclusive, destaca-se que, no caso dos autos (e-fls. 328/329) sequer havia a cláusula de permanência mínima sob pena de devolução dos valores percebidos, reforçando a ausência de caráter remuneratório do pagamento.

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

De fato, a matéria em julgamento é complexa e com uma série de oscilações decisórias neste E. Conselho. Não obstante, vale ressaltar que este E. CARF já proferiu decisões reconhecendo que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a

título de bônus de contratação, quando não demonstrado o viés retributivo/remuneratórios. É ver:

Acórdão n. 9202-010.629

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.

Acórdão n. 9202-010.361

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

No caso, a análise foi feita com base, em especial, nas provisões contábeis do sujeito passivo, carecendo prova mais robusta acerca do pagamento dessa verba estar condicionada ao trabalho.

Deste modo, entendo que não foram trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de "Gerenciamento Executivo" a ser prestado pelo administrador.

Pelo exposto, deve ser afastada a exigência de contribuições previdenciárias (patronal e RAT) sobre a rubrica "GRATIFICACAO EVENTUAL"(e-fl. 37), paga a título de bônus de contratação ao segurado contribuinte individual (administrador).

• BÔNUS DE RETENÇÃO

No que se refere ao bônus de retenção, por sua vez, entendo que o caráter remuneratório não pode ser admitido, no caso dos segurados **empregados**, por tratar-se de ganhos não habituais do profissional

No que tange à habitualidade dos pagamentos, a Constituição Federal em seu art. 201, §11, determina que "**os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (grifou-se).

Interpretando tal dispositivo, sistematicamente, com o art. 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, no RE 565.160/SC (Tema 20), afirmou que "a

contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".

Na oportunidade, prevaleceu o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, **remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.** (grifou-se)

Assim, segue-se que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram. E mais, o conceito de habitualidade trata-se de matéria infraconstitucional e a análise deve ser efetuada caso a caso.

Nesse ponto, entendo, particularmente, que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de "habitualidade com o de não eventualidade" ou o "não habitualidade com o de eventualidade". Isso porque, o art. 28, §9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91 prevê expressamente que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais são isentas de contribuições sociais previdenciárias.

Em consulta aos Dicionários Michaelis, Houaiss e Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva tem-se como habitual o que costuma ocorrer com frequência, costumeiro, sólito, que se consagrou, que se tornou usual em virtude da sucessividade, constância, e reiteração na prática ou no exercício de certos e determinados atos. Já eventual refere-se aquilo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito.

A habitualidade, por sua vez, refere-se à reiteração do pagamento da verba, enquanto o ganho eventual é aquele incerto, sem previsibilidade, pactuação anterior ou expectativa. A previsibilidade, embora possa ser consequência da habitualidade no efetivo pagamento, não necessariamente decorre da reiteração e tem outro significado léxico e, inclusive, jurídico. Como dito, a análise deve ser realizada considerando as particularidades do caso concreto.

A base de incidência das contribuições previdenciárias, portanto, inclui verbas salariais, em sua acepção mais pura – pagas quando a lei determina (casos de interrupção do contrato de trabalho), como contraprestação pelo serviço efetivamente prestado ou pelo tempo à disposição –, bem como as demais verbas pagas com habitualidade, passando a assumir natureza salarial. Ou seja, as verbas variáveis, se pagas com habitualidade, passam a integrar a remuneração, base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

No caso dos autos, verifica-se que os pagamentos foram realizados, em sua maioria, uma única vez, em parcela única, para os empregados em comento, o que afasta a habitualidade. A “Carta Modelo” (exemplificativa – e-fl. 380) do Programa de Retenção da empresa juntada aos autos, refere-se apenas ao ano de 2018 (formulada em 2017, com previsão de pagamento em janeiro de 2018).

Em análise a jurisprudência do CARF e ao Relatório Fiscal, não é possível concluir que os pagamentos são reiterados por diversos anos calendários, sucessivamente, a depender da permanência na empresa, ratificando tratar-se de prática costumeira da empresa. Não há menção no Relatório Fiscal e não foram localizadas autuações referentes à prática semelhante adotada em anos calendários diversos do presente. O Relatório Fiscal sequer traz considerações acerca da habitualidade/frequência dos pagamentos dessa espécie.

Deste modo, ausente a comprovação da habitualidade dos pagamentos em tela, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias. Com relação às contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça (AgInt no REsp 1602619/SE), “em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias”, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas em comento.

Assim, devem ser excluídos do lançamento (patronal, RAT e terceiros) as parcelas pagas aos segurados empregados a título de bônus de retenção (e-fl. 38 – Rubricas 102 e 109).

Observa-se que a discussão acerca da existência ou não de habitualidade não é relevante para os pagamentos vertidos aos segurados contribuintes individuais, vez que tal requisito para a incidência tributária somente se verifica em relação aos segurados empregados, nos termos do § 11 do art. 201 da Constituição Federal (acima transcrito e negrito). Isto é, os valores repassados a estes trabalhadores contribuintes individuais, independentemente de serem ou não habituais, constituem-se em salário de contribuição.

No caso do bônus de retenção, alinho-me à DRJ no sentido de que não se pode falar que o pagamento era eventual, uma vez que a eventualidade é característica relacionada à situações decorrentes de acontecimentos inesperados (imprevisíveis). Conforme se verifica da “Carta Modelo” (exemplificativa – e-fl. 380) do Programa de Retenção da empresa, é inegável o prévio conhecimento, por parte dos funcionários da empresa, acerca da possibilidade de concessão do bônus decorrente da permanência na empresa, não procedendo a alegação de que se tratava de pagamentos eventuais, abarcados pela isenção prevista no art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei n. 8.212/91.

Além disso, como exposto no Relatório Fiscal, os contratos referentes ao programa de retenção impõem a vinculação do trabalhador à empresa pelo período de 12 (doze) meses, gerando então o direito à integralidade do abono (bônus de retenção). Caso peça demissão antes disso fará jus ao valor proporcional, havendo a obrigação de devolução da parcela indevida:

4.20 A exigência contratual de tempo mínimo de permanência na empresa, no caso 12 meses, interfere diretamente no quantum do abono a que faz jus o empregado. O funcionário só passa a ter direito à integralidade do abono se permanecer na empresa pelo período combinado. Caso peça demissão antes desse período, não terá direito a parte do valor a receber. Por sua vez, se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, deverá pagar o valor integral do abono, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

Como se vê, 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.

O ponto não foi contestado ou alvo de argumentação expressa pelo recorrente. Entendo que tal disposição, referente ao bônus de retenção, evidencia seu caráter retributivo, na medida em que o recebimento da verba está condicionado à sua permanência do colaborador na empresa prestando serviços, à sua disposição. Isso demonstra a ligação do montante com a remuneração mensal percebida pelos serviços prestados, considerando que deve ser devolvida proporcionalmente ao tempo que não laborar para a recorrente.

Nesse particular, alinho-me à jurisprudência desde Eg. Conselho (e.g. Acórdãos n. 2201-005.314 e 9202-010.629), no sentido de que, tal pagamento se evidencia como contraprestação do trabalho pelo tempo que o contratado deve permanecer vinculado à empresa, diante do fato de haver previsão contratual de devolução dos valores em caso de pedido de demissão ou justa causa, antes do prazo estabelecido no momento da avença.

Assim, entendo que, no caso dos contribuintes individuais (e-fl. 37 – Rubrica 109) deve ser mantido o lançamento.

• CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas à inconstitucionalidade da multa, rejeitar o pedido de diligência, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento, mantendo apenas o lançamento referente à incidência das contribuições previdenciárias – patronal – sobre os valores pagos aos contribuintes individuais a título de bônus de retenção (e-fl. 37 – Rubrica 109), acrescido de juros de mora e multa de ofício..

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, redator designado

XXXX DELIMITAR A DIVERGÊNCIA

Respeitosamente, divirjo da relatora em relação à incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação, também conhecido por *Hiring Bonus*, e Bônus de Retenção, que possuem natureza contraprestacional, pelas razões que passo a expor.

Não é novidade o problema da carência de profissionais qualificados no mercado de trabalho brasileiro. Em particular, nas áreas de tecnologia da informação e de finanças, onde os profissionais qualificados são extremamente valorizados. Nesse contexto, as empresas se utilizam de diversas estratégias para atrair e reter talentos, a saber: planos de concessão de benefícios, concessão de seguros, remuneração variável, remuneração realizada por meio de “Stock Options”, Bônus de Contratação e Bônus de Retenção, dentre outros. As relações trabalhistas evoluíram e, da mesma forma, evoluíram as formas de remunerar os segurados empregados e contribuintes individuais. Contudo, essa evolução não implica na exclusão das novas formas de remuneração do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Interessa ao presente caso o Bônus de Contratação, também chamado de “Hiring Bonus”, e o Bônus de Retenção, cuja prática pode ser descrita da seguinte forma. Para atrair e reter um profissional, a empresa oferece um bônus, que pode ser pago em parcela única ou em várias parcelas ao longo do tempo, firmando-se um contrato entre o profissional e a empresa, onde, em regra, são estipuladas cláusulas como prazo mínimo do vínculo, multas, previsão de devolução de valores em razão de rescisão precoce e até critérios de desempenho. Findo o período estabelecido no ato da contratação e permanecendo interesse pelo profissional, surge um novo artifício. O Bônus de Retenção, que é um novo pagamento, cujo objetivo é a retenção do talento profissional. Veja-se, que a empresa pode estabelecer penalidades que desestimulem o profissional a rescindir o contrato no curso de sua execução, situação normalmente existente nesses tipos de contratos. Cria-se, assim, uma remuneração extra paralela ao contrato de trabalho que pode ser mantida enquanto durar o contrato de trabalho, de forma cíclica.

Ganha o profissional com remuneração extra e ganha a empresa que retém o talento. Tais ferramentas remuneratórias se mostram de grande utilidade na captação e manutenção de talentos em setores de elevada competitividade. Todavia, são apenas novas formas de remunerar o trabalho prestado, alcançadas, da mesma forma, pelo campo de incidência das contribuições previdenciárias.

A situação descrita acima é de difícil comprovação, tendo em vista que embora a auditoria fiscal intime as empresas a apresentar os contratos firmados com os empregados em razão do pagamento dos Bônus de Contratação ou de Retenção, tais documentos não são apresentados pelas empresas. Quando muito, são apresentadas descrições das políticas

remuneratórias das empresas. Nesses casos, a prova ocorre, em geral, por meio da análise dos registros contábeis ou do exame da movimentação financeira das empresas.

Fundamentando-se no princípio da verdade material, embora as empresas não apresentem tais contratos, é irrazoável acreditar que grandes empresas, em especial do setor financeiro, realizem pagamentos sem garantias de que o profissional firmará o contrato de trabalho, no caso do Bônus de Contratação, ou mesmo que sejam efetuados pagamentos sem o estabelecimento de prazos mínimos de vínculo com a empresa, de requisitos mínimos de desempenho ou de cláusulas penais.

Com efeito, o pagamento de Bônus de Contratação e de Bônus de Retenção possuem natureza remuneratória e estão vinculados ao contrato de trabalho. Em ambos se constata o caráter contraprestacional. No caso do Bônus de Contratação, mesmo que o pagamento ocorra antes de iniciado o contrato de trabalho, ele existe em razão dele e representa uma remuneração antecipada de uma contraprestação que se dará com o início do contrato de trabalho. Sem o estabelecimento da relação laboral inexistente a razão de ser do pagamento do bônus.

Nesse sentido está o entendimento manifestado pelo relator do Acórdão 2102-003.469 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, Cleberson Alex Friess, em relação ao Bônus de Contratação, cujo excerto se apresenta a seguir:

O valor pago a título de bônus de contratação não leva em conta apenas a importância financeira destinada a convencer o empregado a assinar o contrato de trabalho, mas inclui benefício decorrente da contraprestação dos serviços, numa retribuição antecipada do trabalho que virá a ser prestado para a empresa.

Nessa segunda vertente, o bônus de contratação tem natureza de antecipação salarial, isto é, representa um pagamento antecipado – indiferente, se antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, em parcela única ou não - pela futura prestação de serviço com habitualidade, como atrativo econômico para o trabalhador firmar o vínculo laboral.

A intenção da empresa é dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado, como incentivo, que será diluído ao longo do período que o trabalhador permanecer vinculado.

É nítida a natureza contraprestacional da verba paga, mediante correlação com a prestação de serviços, cujo pagamento é destinado a retribuir o trabalho, assumindo feição remuneratória (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O pagamento do bônus de contratação contém, em regra, duplo propósito de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa por um período mínimo previamente ajustado, apoiado na assinatura do contrato de trabalho.

Mais evidente, ainda, é o caso do Bônus de Retenção, onde o contrato de trabalho está em curso e para reter o trabalhador se pactua um bônus. Ou seja, uma remuneração extra

que decorre da prestação de serviço, paga em função do trabalho. Inclusive relacionada ao desempenho alcançado pelo trabalhador. Afinal, a realidade fática nos mostra que uma empresa não ofertará uma remuneração extra para reter um profissional de baixo desempenho.

Dessa forma, apresenta-se equivocado o entendimento de que sobre os valores pagos a título de Bônus de Contratação e de Bônus de Retenção não incidem contribuições previdenciárias a cargo do empregador. A legislação tributária, fundamentada na disposição constitucional, estabeleceu que a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social incide sobre o total das remunerações pagas no mês, a qualquer título, qualquer que seja a sua forma, para aqueles que lhe prestem serviço e destinadas a retribuir o trabalho. Trata-se, portanto, de uma definição ampla de remuneração, tendo como único requisito, que ela seja destinada a retribuir o trabalho, quer o trabalhador seja segurado empregado, quer seja contribuinte individual. É o que se depreende do art. 22, I e III da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcritos:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

...

III - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais **que lhe prestem serviços**; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifo nosso)

Ressalta-se que, no caso do segurado empregado, o legislador exigiu habitualidade, apenas, dos ganhos pagos na forma de utilidade. Para os demais pagamentos basta, somente, que eles tenham por fim retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma e não sejam alcançados pelas isenções previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 9.212/1991.

Com efeito, importa registrar que o legislador relacionou os casos de verbas isentas, que **não** integram o salário de contribuição, no §9º do art. 28 do mesmo diploma legal, que, por força do inciso II, do art. 111 do CTN deve ser interpretado de forma literal.

Por conseguinte, não prosperam os argumentos de que o Bônus de Contratação e o Bônus de Retenção se enquadrariam na isenção prevista no item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 9.212/1991. Veja-se que tais bônus são verbas pactuadas entre o empregador e o empregado, não se enquadrando, portanto, na categoria de ganhos eventuais.

Embora se trate de tema polêmico, a jurisprudência recente desse Tribunal Administrativo caminha no sentido de reconhecer a natureza remuneratória dos Bônus de Contratação, havendo, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas. É ver:

HIRING BONUS. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

(Acórdão nº 9202-011.036 – CSRF / 2ª Turma, julgado em 25/10/2023, redator Maurício Nogueira Righetti)

HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

(ACÓRDÃO 9202-011.133 – CSRF/2ª TURMA, julgado em 27/02/2024, redator Regis Xavier Holanda)

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o bônus de contratação, denominado de “Hiring Bonus”, pago por ocasião da contratação do empregado a fim de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa por um período mínimo previamente ajustado.

(ACÓRDÃO 2102-003.469, julgado em 04/09/2024, relator Cleberson Alex Friess)

Da mesma forma, apresenta-se a recente jurisprudência do CARF quanto à natureza remuneratória dos Bônus de Retenção. É ver:

BÔNUS DE RETENÇÃO. AJUDA DE CUSTO. FIDELIZAÇÃO DO EMPREGADO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela paga ao trabalhador para sua permanência na empresa integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista que a sua natureza contraprestativa, decorrente do trabalho realizado pelo segurado empregado durante a vigência do vínculo laboral.

(Acórdão nº 2401-011.754, julgado em 07/05/2024, relatora Miriam Denise Xavier)

BÔNUS DE RETENÇÃO. NATUREZA. INCIDÊNCIA

O valor pago a título de bônus de retenção a segurado cobijado pelo mercado de trabalho tem natureza remuneratória e sofre incidência de contribuições sociais previdenciárias.

(ACÓRDÃO 2102-003.444, julgado em 07/08/2024, relator Carlos Marne Dias Alves)

No caso em exame, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 15/06/2022, a se manifestar sobre os pagamentos da tabela item 3, fl. 59 do Relatório Fiscal, classificadas como abonos e gratificações, oportunidade em que atestou que tais pagamentos se referem a Bônus de Contratação e Bônus de Retenção, conforme excerto a seguir:

Resposta: a) O Abono Eventual, Gratificação e Gratificação não ajustada, são valores referente ao Programa de Retenção de funcionários, estamos disponibilizando carta modelo que estabelece as regras do programa (**Anexo 4**).

Com relação a Gratificação Eventual, trata-se de bônus de contratação (hiring bônus), estamos disponibilizando carta convite (**Anexo 5**).

Adiantamento PGTG PLR refere-se a pagamento adiantamento de PLR do ano de 2018 no ano de 2017.

b) Os pagamentos realizados aos empregados não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não possuírem natureza salarial conforme descrito acima.

Na mesma intimação, o contribuinte foi intimado a apresentar os contratos referentes aos pagamentos classificados abonos e gratificações, conforme consta no Relatório Fiscal fl. 59. Segundo o Relatório Fiscal, os contratos não foram apresentados. O contribuinte apresentou apenas uma carta modelo.

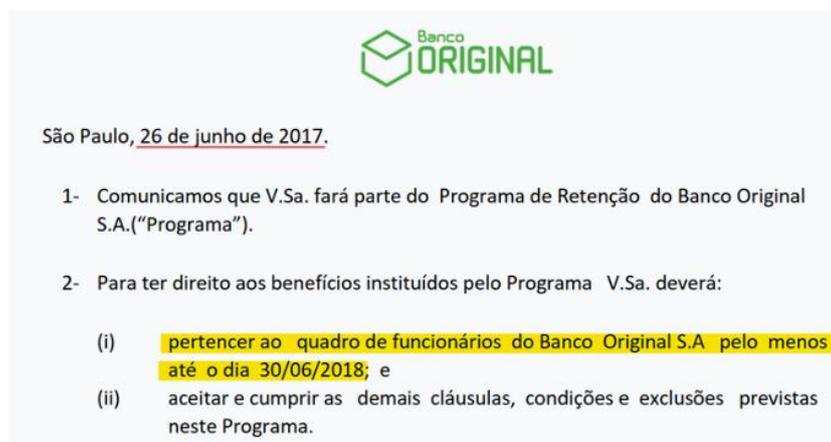
Consta, ainda, do Relatório Fiscal, fl. 60, que o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 05/10/2022, a apresentar as cartas convites e os contratos individuais dos beneficiários dos abonos e gratificação. Embora regularmente intimado, o contribuinte não apresentou os documentos requeridos pela fiscalização. Vide registro da autoridade fiscal, fl. 60:

3.2 Salienta-se que as cartas convites e contratos individuais não forem entregues à fiscalização.

Embora a instituição financeira tenha sido intimada por duas vezes a apresentar os contratos que fundamentaram os pagamentos da citada tabela, a empresa não atendeu a fiscalização. A conduta de não apresentação dos contratos é esperada, haja vista que a partir do exame de tais instrumentos contratuais se evidenciaria a natureza retributiva do pagamento do bônus vinculada à prestação de serviço, mesmo que futuro, no caso do Bônus de Contratação.

Embora não tenham sido apresentados os contratos ou mesmo a carta convite individualizada, a carta modelo do Programa de Retenção evidencia a natureza contraprestacional ao estabelecer que o funcionário deve permanecer no mínimo por 12 meses na empresa. Vide excerto do Relatório Fiscal, fl. 64:

4.17 No caso do Programa de Retenção verifica-se através dos contratos firmados entre a empresa e os empregados a natureza de remuneração em troca do trabalho vinculado ao período de 12 meses conforme trecho do regulamento a seguir (Doc. “Carta-modelo”, fls.27):



4.18 Conforme a documentação de negociação entre empresa e beneficiário da verba em comento, depreende-se que o pagamento do Abono, oferecido ao profissional, dá-se no momento do atingimento da condição e está vinculado a permanência do empregado por 1 ano na empresa, ou seja, o funcionário deverá permanecer pelo período de 12 meses (jun/17 a jun/18) para ter direito ao recebimento do Abono.

4.19 Fica claro que o empregado só recebe os valores em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego. Portanto os valores pagos a título de Abono de Retenção integram a remuneração e devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

4.20 A exigência contratual de tempo mínimo de permanência na empresa, no caso 12 meses, interfere diretamente no quantum do abono a que faz jus o empregado. O funcionário só passa a ter direito à integralidade do abono se permanecer na empresa pelo período combinado. Caso peça demissão antes desse período, não terá direito a parte do valor a receber. Por sua vez, se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, deverá pagar o valor integral do abono, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

O item 3 da Carta modelo, doc. fls. 27/28, estabelece vínculo entre a participação no programa e o contrato de trabalho. Vide excerto a seguir:

3- Caso preenchidas as condições acima, V.Sa. fará jus ao recebimento dos seguintes valores:

- (i) Remuneração mensal vigente, de acordo com o seu **contrato de trabalho** no mínimo até 30/06/2018, Fl. 27
- (ii) O equivalente a x(x) salários fixos brutos, que será pago em 30/06/2018. O valor do salário fixo bruto a ser utilizado para o cálculo será o valor do salário fixo na data base setembro de 2016, ou o valor vigente, caso tenha sofrido alteração e será corrigido pelo acordo coletivo de 2017
- (iii) A remuneração variável a ser percebida por V.Sa. em janeiro de 2018 não será inferior a remuneração variável já recebida por V.Sa. em janeiro de 2017.

Prossegue a autoridade fiscal no Relatório Fiscal, fl. 65:

4.24 O Banco Original procura estimular seus funcionários com uma remuneração, pagando em bônus anuais essa recompensa. Como mostrado no regulamento, o plano escolhido pelo banco foi o de **abono de retenção**, que também é um tipo de Plano de ILP (Incentivo de Longo Prazo) liquidado **em dinheiro**. Dessa forma, normalmente eles possuem uma condição de *vesting* temporal, ou seja, um prazo de carência, para incentivar a permanência do executivo na empresa durante um período.

4.25 Os planos de remuneração apresentados pelo Banco Original contêm características específicas do tipo descrito acima, como formas, regras e controles de pagamento. Pela leitura desses dispositivos vê-se claramente que a remuneração variável (Abono) paga pelo banco é de natureza salarial e retributiva, e uma complementação da remuneração fixa.

Da mesma forma, o contribuinte não apresentou contrato referente ao Bônus de Contratação, que restou comprovado por meio do exame da escrituração contábil do contribuinte, conforme detalhado no Relatório Fiscal, fls. 66/67:

4.30 Já em relação à verba paga a título de bônus de contratação (*hiring bonus*) a sua escrituração contábil comprova a natureza de pagamento condicional. Em resposta à intimação fiscal, o contribuinte informou a seguinte escrituração em relação ao lançamento da despesa com *Hiring Bônus*:

Conta Referencial	Conta Contábil
1.1.1.9.9.10.00 – Despesas Antecipadas	1991000000000100227 – Bônus Contratação

Em 2018 o bônus de contratação não foi registrado como despesa, pois foi contabilizado em conta de Ativo a título despesa antecipada.

4.3 1 A contabilização do pagamento em comento em conta contábil de despesas antecipadas evidencia o fato de que a verba devida em cada mês dos períodos acordados com o empregado foi quitada antecipadamente em relação às suas respectivas competências.

4.3 2 De acordo com o Manual COSIF, no Título “Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional COSIF”, Capítulo “Normas Básicas 1”, Seção “Outros Valores e Bens 10”, item “5. Despesas Antecipadas”, disponível em <https://www3.bcb.gov.br/aplica/cosif/completo>, in verbis :

1 Enquadram-se como despesas antecipadas as aplicações de recursos cujos benefícios ou prestação de serviços à instituição far-se-ão em períodos seguintes. (Circ 1273)

4.3 3 Caso a fiscalizada almejasse apenas premiar os novos empregados por sua admissão, em razão de terem escolhido a empresa para trabalhar, ou da recusa em relação a outras propostas recebidas no mercado de trabalho, não poderia condicionar a retenção dos valores à permanência dos beneficiários no quadro de pessoal da empresa, por qualquer período que fosse.

Trata-se, portanto, de antecipação de valores que seriam devidos ao novo contratado à medida em que houvesse a prestação de serviço, que, conforme registro contábil, foi pago de forma antecipada. Verifica-se, aqui, a verdade material, o Bônus de Contratação está umbilicalmente ligado à prestação de serviço a ser executada pelo novo contratado. Inexistindo a prestação de serviço não há razão de existir do Bônus de Contratação. Assim, tal verba integra o campo de incidência das contribuições previdenciárias devidas pela empresa.

O exame do conteúdo da Carta-convite do Bônus de Contratação, fls. 17/18, é esclarecedor, comprovando o vínculo entre o pagamento do bônus e o contrato de trabalho. A carta tem início com a formalização da intenção de contratar os serviços do convidado para a função de administrador. Prossegue afirmando que o valor acordado será pago na data da nomeação para o cargo de Diretor Executivo do Banco Original, oportunidade na qual haverá a formalização do Contrato de Gerenciamento Executivo. E finaliza com uma cláusula do dever de restituir o valor pago, caso o órgão regulador indefira a nomeação e posse no cargo proposto.

Pela preferência que nos foi concedida por V.Sa., realizaremos um pagamento único, sob o título de **bônus de contratação**, no valor de **R\$ 1.570.000,00** (Um milhão quinhentos e setenta mil reais), na data da sua nomeação ao cargo de **Diretor Executivo** estatutário do **Banco Original S.A.** em Assembleia Geral Extraordinária de acionistas a ser celebrada no dia 30/12/2018, juntamente com a formalização de seu **Contrato de Gerenciamento Executivo**.

Em outras palavras, o Bônus de Contratação é pago no início do contrato de trabalho, com a formalização do Contrato de Gerenciamento Executivo e existe em função da contraprestação que será realizada do curso do contrato de trabalho. Inexistindo a prestação do serviço devido a indeferimento do órgão regulador, o novo contratado deverá restituir os valores para o banco. Veja-se que não se sustenta o argumento da natureza indenizatória. Afinal, caso se tratasse de indenização, o contratado não teria a obrigação de devolver o valor recebido.

Respeitosamente, dirijo da relatora que afirmou em seu voto que o bônus teria sido pago em momento anterior ao contrato de trabalho. No caso do Sr. Raul Francisco Moreira, a

Carta-convite é clara ao consignar que o pagamento será realizado na data de nomeação para o cargo de Diretor Executivo, juntamente com a formalização do contrato de gerenciamento executivo. Portanto, no início do contrato de trabalho. Cabe o registro que, embora intimada, a recorrente não apresentou os contratos formalizados com seus prestadores de serviço. Inclusive, não apresentou o contrato citado na Carta-convite.

A recorrente alega que os valores pagos a título de Bônus de Contratação e Bônus de Retenção tinham caráter indenizatório. O primeiro teria por fim indenizar os empregados para que eles deixassem seus empregos para trabalhar para a recorrente, enquanto o segundo tinha por fim evitar que seus funcionários optassem pela mudança de emprego.

Não assiste razão à recorrente.

Em ambos os casos a mudança de emprego para o trabalhar na empresa recorrente, caso do Bônus de Contratação, ou a opção por permanecer trabalhando para a recorrente são decisões que estão na esfera volitiva do trabalhador. Ressalta-se que os pagamentos decorrem de pactuação entre trabalhador e empresa. Não se verifica nenhum ato comissivo ou omissivo praticado pela recorrente que resultasse no dever de indenizar o empregado. Dessa forma, a empresa não deu causa a qualquer dano. Sem dano causado pela empresa, inexistente a natureza indenizatória.

Aliás, essa argumentação é afastada pela autoridade responsável pelo lançamento. É ver, fl. 63:

4.1 6 Oportuno afastar qualquer argumentação no sentido de que as verbas em tela são verbas indenizatórias. As verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha de alguma maneira lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio. Na hipótese do bônus de contratação, data vênua, não há que se falar em indenização no seu estrito sentido jurídico, pois o novo empregador não cometeu nenhum ato ilícito que ensejasse o dever legal de recomposição do patrimônio do empregado.

Embora a recorrente alegue que essa seria uma interpretação limitada, trata-se da interpretação jurídica. A empresa não estaria obrigada a indenizar um funcionário pelas perdas de benefícios causada por um decisão do empregado de rescindir contrato com uma empresa para trabalhar para a recorrente. Ou no caso do Bônus de Retenção, a recorrente não estaria obrigada a indenizar um empregado pelos benefícios que ele, porventura, teria perdido ao decidir permanecer trabalhando para a recorrente. Em verdade, tais bônus são incentivos financeiros com o objetivo de que o empregado decida trabalhar para a recorrente (Bônus de Contratação) ou que permaneça trabalhando para a recorrente (Bônus de Retenção), cuja retribuição do empregado é o serviço a ser prestado, ou seja, trata-se de um pagamento antecipado associado ao contrato de trabalho.

Portanto, não se sustenta o argumento de que tais verbas teriam natureza indenizatória.

Prosseguindo com o exame do recurso, a recorrente alega que a base de cálculo das contribuições de terceiros estaria limitada à 20 salários-mínimos.

Não assiste razão à recorrente.

A matéria é pacífica nesse tribunal, em particular na presente turma de julgamento.

A matéria foi tratada no STJ no Tema Repetitivo 1079, acórdão publicado em 02/05/2024, cuja tese firmada se reproduz a seguir:

i) o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;

ii) especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo-o em 20 vezes o maior salário mínimo vigente; e

iii) o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;

iv) portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários. (grifo nosso)

Portanto, o STJ decidiu em sede de recurso repetitivo que as contribuições previdenciárias destinadas a terceiros não estão submetidas ao teto de vinte salários. Por força do art. 99 do RICARF as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por todo o exposto, no mérito, voto por **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti