



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



**Processo nº** 16327.001666/2010-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.616 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de outubro de 2019  
**Recorrente** BANCO PINE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/09/2008

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de bônus de contratação, tendo em vista que foram pagos uma única vez aos beneficiários, em pactuação anterior ao contrato de emprego e sem qualquer condição relacionada à prestação laboral, sendo vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz e Luís Henrique Dias Lima, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 14ª Tuma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão n.º 16-61.759 (fl. 75), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Conforme bem descrito pela Recorrente em sua peça recursal, o presente caso se trata de auto de infração com vistas à exigência de contribuições sociais destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (“Salário-Educação”) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA”) supostamente incidentes sobre pagamentos de gratificação por contratação, ou Hiring Bonus, sendo que as contribuições patronais foram apuradas no Auto de Infração DEBCAD n.º 37.298.525-4, no período compreendido entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008.

Intimada sobre a lavratura do Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação sustentando, em síntese, que o Hiring Bônus não se trata de remuneração do diretor empregado, não possui caráter contraprestacional, uma vez que não há, no momento do pagamento, formalização do vínculo de emprego, além do fato de que o mero acréscimo patrimonial não implica reconhecimento de que o pagamento se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que as parcelas excluídas pelo §9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 possuem natureza indenizatória ou ressarcitória, não podendo ser confundida com remuneração.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 16-61.759 (fl. 75), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/09/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INTEGRANTES. HIPÓTESES LEGAIS DE NÃO INCIDÊNCIA. Considera-se salário-de-contribuição do empregado 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Não integram o conceito de salário de contribuição apenas as hipóteses previstas no §9º do art.28 da Lei n.º 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. “HIRING BÔNUS” – GRATIFICAÇÃO DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA. O pagamento de “Hiring Bônus” ou gratificação de contratação a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição previdenciário. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 93 e seguintes, reiterando os termos da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso se trata de auto de infração com vistas à exigência de contribuições sociais destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (“Salário-Educação”) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA”) supostamente incidentes sobre pagamentos de gratificação por contratação - Hiring Bonus.

Pois bem!

A fiscalização informa em seu relatório fiscal que esta a “Gratificação de Contratação” se *revela como um "prêmio", previamente pactuado, pela transferência do empregado de uma outra empresa para compor o quadro de funcionários da autuada, representando um acréscimo patrimonial para o beneficiário do seu pagamento.*

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

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

A DRJ, por seu turno, corroborando o entendimento da fiscalização, manteve o lançamento fiscal neste particular, destacando que *a verba paga a título de gratificação de contratação integra o salário-de-contribuição previdenciário, uma vez que corresponde, claramente, a um bônus antecipado, que visa remunerar o promissor empregado recém-contratado pelos serviços que prestará ao longo do contrato de trabalho, isto é, a empresa o atrai ao seu quadro funcional pelo resultado laboral diferenciado que dele espera, pagando-lhe um bônus salarial pelo seu potencial produtivo; é evidente, portanto, a presença da retributividade no pagamento efetuado a esse título.*

Em sua peça recursal, o Contribuinte sustenta que:

A Gratificação de Contratação não é remuneração ao empregado, mas sim um estímulo para que deixe sua atual posição em outra empresa, sendo verdadeira indenização pelas perdas decorrentes da troca de emprego, como as verbas indenizatórias a que teria

direito ou eventual participação nos lucros e resultados. Ademais, uma análise lógica das circunstâncias do pagamento já é suficiente para refutar a ideia de contraprestação, visto que ainda não houve serviço prestado.

O argumento de que a Gratificação de Contratação não pode ser excluída do salário-de-contribuição porque não se enquadra nas hipóteses do § 90 do artigo 28 da Lei 8.212/91 é igualmente inadequado.

Primeiramente porque a verba em discussão nitidamente está prevista no item 7 da alínea "e" do dispositivo, o qual diz que não integram o salário-de-contribuição as parcelas "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário". A verba em questão é nitidamente eventual, visto que foi paga somente uma vez, e, como já exposto, não é vinculada ao salário, não possuindo qualquer caráter contraprestativo.

A verba teria caráter eventual mesmo que fosse paga em parcelas.

Ademais, mesmo que se considerasse que o artigo 28, § 90, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91 não inclui a Gratificação de Contratação, o que se admite apenas como argumento, merece reforma o acórdão. Isto porque o fisco simplesmente desconsiderou a verdadeira natureza da verba, não realizando qualquer análise do caso, mas simplesmente considerando que a Gratificação de Contratação deve ser inserida no salário-de-contribuição por não ser enquadrada pelo artigo mencionado acima, o que é insuficiente para condenação, conforme já julgado pela 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF.

Pois bem!!

Conforme exposto linhas acima, em sua decisão, a DRJ entendeu que o bônus de contratação se subsume ao conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Os artigos 22, I, da Lei nº 8.212/91 e 201, I, e §1º do Regulamento da Previdência Social - RPS não deixam dúvidas que o fato gerador das contribuições previdenciárias se caracteriza como a **remuneração pela prestação de um serviço**. Vejamos:

Lei nº 8.212/91

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.

Regulamento da Previdência Social RPS

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

II – vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual

§ 1º São consideradas **remuneração as importâncias auferidas 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 **e excetuado** o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

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

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

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

RECURSO DE REVISTA. 1. CONTRATO POR PRAZO DETERMINADO. INDENIZAÇÃO. O recurso de revista se concentra na avaliação do direito posto em discussão. Assim, em tal via, já não são revolidos fatos e provas, campo em que remanesce soberana a instância regional. Diante de tal peculiaridade, o deslinde do apelo considerará apenas a realidade que o acórdão atacado revelar. Esta é a inteligência das Súmulas 126 e 297 do TST. Recurso de revista não conhecido. 2. **BÔNUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Não verificada a habitualidade no pagamento do bônus, tampouco o seu recebimento em decorrência do labor a ser desenvolvido, mas como incentivo à contratação, não se faz potencial a ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT.** Por sua vez, arestos em desacordo com o art. 896, 'a', da CLT ou inespecíficos (Súmula 296/TST) não impulsionam o recurso de revista. Recurso de revista não conhecido. (Processo: RR 9070019.2003.5.02.0072, Rel. Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, 3ª Turma; DEJT 22/05/2009).(grifamos)

Este Egrégio CARF já se manifestou, mais de uma vez, quanto exclusão do bônus de contratação da base de cálculo conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

#### BÔNUS CONTRATAÇÃO.

Conflito na autuação que configura a verba como gratificação ajustada, a qual decorre de relação de emprego, porém exige o crédito tributário sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

#### **Ausência de demonstração que o bônus de contratação fora pago em decorrência de prestação de serviços.**

(Acórdão 2301003.086, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012)

#### SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO. CARACTERÍSTICAS.

Para integrar o salário de contribuição, a verba paga a segurado deve ter as seguintes características: a) não eventualidade; b) auferição pelo trabalho; c) integração ao patrimônio do trabalhador; d) irrelevância do título; e e) paga pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador.

No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991, tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consequente existência da

**obrigação tributária principal** (Acórdão 2301003.762, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de outubro de 2013)

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

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

A matéria já foi debatida nesta 2ª Turma da CSRF, em duas oportunidades, uma delas quando da prolação do segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional Acórdão nº 9202004.308, de 21/07/2016. A segunda vez que o Colegiado se debruçou sobre o tema proferiu-se o Acórdão nº 9202005.156, de 25/01/2017, cujo voto vencedor, da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, trago à colação, por externar o meu entendimento acerca do Bônus de Contratação.

(...)

Em contrapartida, argumenta a recorrente que se trata, em verdade, de verba desvinculada do salário, uma vez que fora paga aos beneficiários no ato da contratação, momento no qual ainda não se dava a prestação dos serviços, motivo pelo qual deve ser reconhecido sobre ela não incidirem as contribuições previdenciárias.

Pois, bem, sobre o assunto, inicialmente cabe frisar que a CF/88, em seu art. 195, I, “a”, definiu que o financiamento da Seguridade Social se faria, em parte pelas contribuições do empregador e do empregado incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos provenientes do trabalho.

(...)

Resta claro portanto que a cobrança das contribuições sociais previdenciárias somente poderá ser levada a efeito sobre valores que vierem ser creditados a segurados empregados ou contribuintes individuais quando estes venham a auferir remuneração destinada a retribuir um trabalho por eles prestado ao seu empregador ou tomador de serviços, não sendo abarcados na hipótese de incidência eventuais ganhos que não possuam qualquer vinculação com a prestação de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

O pagamento de verbas a título de hiring bônus ou bônus de contratação é uma ferramenta utilizada pelas empresas, sobretudo com o intuito de angariar funcionários de alta performance de mercado, com vínculo empregatício ou não, para os quadros de colaboradores de determinada empresa, diante da atual escassez no mercado de trabalho de profissionais especializados em determinada expertise ou mesmo de profissionais de alta capacidade operacional que se destacam no exercício de suas funções no empresariado brasileiro.

Trata-se de uma forma encontrada, ainda, pelas empresas de adoçar a boca de executivos, para que os mesmos venham a auferir vantagens para que deixem os seus antigos postos de trabalho e venham a se filiar a uma nova empresa, pois, sem a concessão de melhores benefícios, certamente tais profissionais continuariam a exercer suas funções no antigo posto de trabalho não havendo para eles qualquer vantagem em transferir sua força de trabalho e conhecimentos a um novo empregador.

Fato é que o pagamento do bônus de contratação não possui qualquer previsão legal acerca de sua obrigação ou não de pagamento, se traduzindo em nova prática de mercado, atualmente adotada por empresas brasileiras à exemplo da prática há muito já realizada no exterior, como forma das mesmas se manterem vivas e competitivas, certamente pela força de trabalho de profissionais mais especializados e mais respeitados em determinada área.

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no

§9º do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

Assim, em face do silêncio da legislação relativamente ao pagamento de bônus de contratação, cabe ao julgador, diante do caso em concreto, apurar se o pagamento efetuado teve realmente ou não a finalidade de retribuição de trabalho prestado, não havendo que se falar, apenas na tributação da verba sobre o argumento de que ela não consta expressamente dentre as hipóteses de isenção previstas no art. §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91.

A meu ver, o primeiro elemento que deve considerado para definição ou não do caráter de retributividade da verba, o qual a meu ver é incontroverso no presente caso, pois não veio a ser questionado pela fiscalização ou mesmo pela própria recorrente, é o momento em que a verba veio a ser paga. Consta do relatório fiscal que a verba foi paga no ato da contratação, ou seja, em momento no qual o seu beneficiário sequer estava formalmente ligado ao quadro de colaboradores da recorrente ou mesmo tenha até iniciado a prestação dos serviços para o qual fora contratado.

Logo, em não havendo a prévia prestação do serviço, a meu ver, considerando-se tal elemento, por si só no caso em concreto, não há que se falar que o pagamento da verba ou remuneração destinou-se a retribuir qualquer trabalho prestado, diante da clara impossibilidade de tal fato pudesse mesmo ocorrer.

[...]

Dessa forma não concordo com a conclusão da fiscalização no presente caso de que o bônus de contratação se trata, em todos os casos, de uma gratificação ajustada, de modo a atrair a incidência das contribuições com fundamento no art. 457 da CLT. A meu ver uma gratificação, qualquer que seja sua forma, caracteriza-se como um pagamento feito por liberalidade do empregador, como uma forma de agradecimento ou reconhecimento de algo, no caso, uma vez que creditada ao seu empregado, certamente busca gratificá-lo pelos serviços já prestados ou mesmo como recompensa pelo respectivo tempo de serviço na empresa ou performance na execução de determinado serviço.

[...]

Assim, a despeito de que a verba em tela, ainda que paga antes de firmar-se o contrato de trabalho, poderia efetivamente ser classificada como de natureza salarial, não foram trazidos aos autos elementos que formassem a convicção desta Conselheira, no sentido de que, nesse caso concreto, o chamado Bônus de Contratação deveria compor o salário-de-contribuição.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente em relação ao Bônus de Contratação e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

Diante do exposto, entendo que não restou demonstrado o caráter retributivo da prestação de serviço exigido pelo artigos 28, I da Lei nº 8.212/91 e 201, II, §1º do Regulamento da Previdência Social que pudesse legitimar a incidência de contribuições sociais sobre tais verbas.

### **Conclusão**

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Gregório Rechmann Junior**

## Declaração de Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Mesmo tendo acompanhado o Ilustre Relator, gostaria de tecer algumas considerações que entendo serem importantes.

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

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira