MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16327.720989/2023-23**
ACÓRDÃO	2402-012.895 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAÚ UNIBANCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2019, 01/02/2019, 01/07/2019, 01/09/2019, 01/10/2019, 01/12/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.

O Contribuinte que deixar de indicar, na peça de impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. *HIRING BONUS*. CONTRATO DE TRABALHO. DECORRÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. BASE DE CÁLCULO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO.

A verba paga a título de bônus de contratação (*Hering bônus*) é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, integrando o conceito jurídico de salário-de-contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA E AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. TETO DE VINTE SALÁRIOS-MÍNIMOS PREVISTO NO ART. 4º, DA LEI Nº 6.950/81. REVOGAÇÃO.

O art. 1º, I, do Decreto-Lei nº 2.318/1986, revogou a norma específica que estabelecia teto para contribuições de terceiros. Assim, não há teto-limite para as o recolhimento das contribuições destinadas ao INCRA e ao Salário-Educação. Aplica-se a rateio decidendi da manifestação do Superior

DOCUMENTO VALIDADO

Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.898.532/CE e Resp nº 1.905.870/PR, submetidos à sistemática dos recursos repetitivos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a inovação recursal, e, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (Relatora), que deram-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano - Relatora

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Rodrigo Duarte Firmino, Marcus Gaudenzi de Faria e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão da 28ª Turma/DRJ08, que, por unanimidade de votos, houve por bem julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Referido crédito tributário tem origem em Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) referente ao período de apuração de 01/01/2019 a 31/12/2019, com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados aos seus executivos a título de Bônus de Contratação – *Hiring Bônus*.

No curso da Fiscalização, diante dos documentos apresentados pelo Recorrente, aferiu-se que foram pactuados "Contratos de Preferência", em que restou estabelecido o compromisso de pagamento de *"um valor previamente combinado com o contratado, e que, na*

DOCUMENTO VALIDADO

hipótese de abandono do emprego ou de pedido de demissão antes de decorrido determinado prazo, o contratado deverá restituir o pagamento".

Em razão de tais contratos, a Recorrente teria efetuado o pagamento do valor total de R$ 1.741.000.00, que, no entender da d. Fiscalização, constituíram fato gerador de contribuições previdenciárias. Citando decisões deste Conselho de Administração de Recursos Fiscais, bem como afastando a caracterização de tal montante como de cunho indenizatório e eventual, concluiu a d. Fiscalização *"que alguns empregados receberam parcelas a título de Hiring Bônus em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego. Desta feita, tal verba integra a remuneração e compõe a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias."*

Assim, procedeu à autuação fiscal das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, no total de R$ 811.693,27, das contribuições devidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no total de R$ 97.040,28, bem como das contribuições de terceiros, devidas a outras entidades e fundos (INCRA e Salário-Educação), no total de R$ 97.403,15.

Intimado, apresentou a Recorrente a competente Impugnação, alegando que a Lei nº 8.212/91, ao definir o conceito de salário-de-contribuição, para fins de definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, prevê a característica de habitualidade no pagamento do montante, como forma de retribuição do trabalho.

Continua sua defesa alegando que o montante pago a título de bônus de contratação carece tanto da habitualidade, como também não pode ser identificado com retribuição de trabalho, eis que tem *"com o intuito atrair novos colaboradores, sendo pago, diferentemente do que aponta a fiscalização, dias antes ou no ato da contratação, o que evidencia que referido pagamento não é efetuado em decorrência da prestação laboral, mas sim objetivando que o contratado aceite a proposta de emprego e adentre aos quadros de funcionários da empresa"*, motivo pelo qual não integraria o salário-de-contribuição, para fins de contribuição previdenciária.

Por fim, em relação às contribuições de terceiros, devidas a outras entidades e fundos (INCRA e Salário-Educação), requereu a Recorrente o seu cancelamento, eis que o lançamento teria deixado de observar o limite máximo do salário de contribuição, de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no País, para cálculo das referidas exações, conforme previsão no art. 4º, da Lei nº 6.950/81, ainda, no seu entender, vigente.

Ao analisar a Impugnação, entendeu por bem a 28ª TURMA/DRJ08 julgá-la improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. No que concerne à natureza da verba paga a título de bônus de contratação, assim dispôs a DRJ:

> "O fato de ser oferecido para atrair o trabalhador aos quadros da empresa não retira do *Hering bônus* sua natureza retributiva, afinal, a remuneração pode assumir diversos formatos, de acordo com as peculiaridades de cada contrato de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> trabalho, e quando se trata de verificar o que leva o trabalhador a firmar vínculo com a empresa, a remuneração oferecida em contrapartida ao trabalho 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 em retribuição ao trabalho integram a remuneração.
>
> Sem a contratação do profissional, não existiria o *Hering bônus*. Assim, referida parcela encontra-se vinculada aos serviços prestados pelo trabalhador, ainda que a prestação ocorra em momento posterior, representando antecipação de pagamento, característica que não afasta sua essência retributiva e remuneratória.
>
> (...)
>
> Em relação à habitualidade, tendo em conta o que já foi afirmado no presente Voto, verifica-se que no caso em questão não existe qualquer surpresa por parte do destinatário do bônus de contratação. Seu oferecimento é parte fundamental na contratação e o pagamento é motivado por algo habitual – a prestação de trabalho.
>
> (...)
>
> Com relação ao § 2º do artigo 457 da CLT, na redação dada pela Lei 13.467/2017, cabe o registro de que o abono representa verba paga por liberalidade da empresa, diferente do bônus de contratação que decorre da obrigação assumida em sua contratação. Ademais, a alteração do § 1º do artigo 457 da CLT não produz qualquer efeito em relação à natureza retributiva do pagamento vinculado à prestação de serviços, não afastando a incidência do disposto no artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

Quanto ao limite da base de cálculo das contribuições destinas a terceiros, entendeu a DRJ pela sua revogação pelo art. 3º, do Decreto-Lei nº 2.318/86, fundamentando-se, ainda, no fato de que a Lei nº 11.457/2007 dispôs sobre a base de cálculo de referidas contribuições, sem fixar qualquer limite para sua incidência.

Assim, a DRJ manteve integralmente o crédito tributário lançado pela d. Fiscalização.

Inconformada, interpôs a Recorrente o competente Recurso Voluntário, reiterando os fundamentos lançados anteriormente em sua Impugnação. Entretanto, acrescentou uma argumentação, acerca da necessidade de revisão da alíquota do RAT, caso os demais argumentos não sejam acolhidos, pois, conforme documento acostado ao Recurso Voluntário, a alíquota correta para a matriz seria de 2% e não de 3%, tal como a d. Fiscalização teria considerado.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

VOTO VENCIDO

Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

O Recurso Voluntário é tempestivo, observando a regularidade formal para sua admissibilidade. Assim, passo a análise da matéria.

Conforme acima narrado, trata-se de autuação fiscal objetivando-se a exigência de contribuição previdenciária patronal e de terceiros sobre valores pagos pela Recorrente na contratação de executivos, a título de bônus de contratação. Conforme fundamentos expostos pela Recorrente tais valores não têm natureza remuneratória, mas tiveram como objetivo o aceite da proposta de emprego e a indenização do executivo em razão de ter "aberto mão" de posição anteriormente ocupada, tendo sido garantido antes do início do exercício das funções a que foi contratado, ou seja, não tendo sido pago como contraprestação de qualquer serviço prestado. Fundamentou também na ausência do requisito de habitualidade, exigido para a caracterização do conceito de salário-de-contribuição, base sobre a qual incide as contribuições previdenciárias, eis que é pago uma única vez.

Ainda, especificamente quanto às contribuições de terceiros autuada sobre tais valores, a Recorrente aborda a sua limitação ao valor máximo de 20 vezes o maior salário-mínimo vigente no País. E, quanto à contribuição ao RAT, em sede de Recurso Voluntário, aborda equívoco na utilização de alíquota inaplicável à Recorrente.

Pois bem, antes de adentrar à análise da natureza dos pagamentos realizados pela Recorrente a título de bônus de contratação e, também, quanto à questão da limitação da exigência de contribuições de terceiros, passo à análise da questão trazida pela Recorrente apenas quando da interposição do Recurso Voluntário.

Conforme acima exposto, em seu Recurso Voluntário inova a Recorrente requerendo a revisão da alíquota do RAT utilizada pela d. Fiscalização, quando do lançamento fiscal. Conforme mencionado pela Recorrente, a d. Fiscalização teria aplicado a alíquota de 3%, enquanto a correta seria de 2%, conforme documento anexado ao Recurso Voluntário.

Em que se pese o documento acostado e o eventual equívoco na aplicação da alíquota, tal argumentação não foi abordada na Impugnação da Recorrente. Conforme disposto no art. 17, do Decreto nº 70.235/72, *"considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

De fato, a ausência de tal argumentação em sede de Impugnação, obstou sua análise pela Delegacia Regional de Julgamento, o que impede esse Conselho de Administração de Recursos Fiscais de assim fazer, sob pena de supressão da instância precedente. É neste sentido a orientação jurisprudencial:

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
>
> Ano-calendário: 2008, 2009

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. DELIMITAÇÃO DA LIDE.
>
> O Contribuinte que deixar de indicar, na peça de impugnação, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância em relação ao lançamento não mais o poderá fazer em sede recursal.
>
> A mitigação exacerbada do formalismo processual - a ponto de admitir inovações argumentativas ao longo do processo - sob o fundamento da busca pela verdade material, pode levar a ofensa de outros princípios igualmente caros aos administrados e à Administração, como a vedação a supressão de instância, devido processo legal e segurança jurídica."
>
> (CSRF/2ª Seção – Acórdão nº 9202-010.912 – Sessão 27/07/2013)

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
>
> Exercício: 2009
>
> (...)
>
> MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.
>
> No processo administrativo fiscal a fase litigiosa somente se instaura com a impugnação, por meio da qual é deferido ao sujeito passivo indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua irresignação em relação ao lançamento efetuado, além dos pontos de discordância e as razões e provas que possuir.
>
> Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.
>
> (CSRF – 2ª Seção – Acórdão nº 9202-010.302 – Sessão de 15/12/2021)

Assim, quanto a tal argumentação, não conheço do Recurso Voluntário.

Passo a análise dos demais argumentos que fundamentam o Recurso Voluntário ora em análise.

DA NATUREZA JURÍDICA DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO – *HIRING BONUS*

Trata-se de pagamentos realizados pelo Recorrente a título de bônus de contratação, cuja natureza foi caracterizada pela d. Fiscalização e pela decisão recorrida como remuneratórios. A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais valores são pagamentos eventuais, não revestidos de habitualidade, e que não se destinam a remunerar o trabalho realizado pelos seus contratados.

A natureza jurídica do bônus de contratação, também conhecido como *Hering bônus* ou luvas, é tema que oscila na jurisprudência de nossos tribunais.

De início, vale mencionar que a jurisprudência do TST firmou o entendimento de que a referida **verba teria caráter salarial para fins de repercussão do depósito de FGTS no mês**

de pagamento e à multa de 40% no momento da rescisão. Esse entendimento foi firmado em disputa em que o empregado pleiteava que o bônus de contratação fosse integrado ao seu salário, com todas as repercussões. No entendimento do Ministro Caputo Bastos que relatou o recurso (E-ED-ARR 723-08.2013.52.04.0008) o *Hering bônus* teria natureza nitidamente indenizatória, não devendo ser integrado ao salário. Contudo, o ministro se curvou ao entendimento da Oitava Turma da Subseção I Especializada em Dissídios Individuais (SDI-I) sobre a pretensa natureza salarial, afirmando, contudo, que ***"apesar da natureza salarial, por se tratar de parcela paga uma única vez, os reflexos devem ser limitados"*** **ao FGTS não repercutindo no cálculo de outras parcelas mensais ou anuais (como o 13º Salário)**.

Assim, referido posicionamento do TST, com a ressalva feita pelo próprio Ministro Relator daquele recurso quanto à natureza jurídica da verba, não resulta automaticamente na conclusão de que o bônus de contratação estaria sujeito às contribuições previdenciárias. Muito pelo contrário, o próprio TST foi expresso ao limitar os efeitos da decisão ao FGTS "por se tratar de parcela paga uma única vez".

Por outro lado, sabe-se que a jurisprudência acerca da matéria tem oscilado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas um dos julgamentos mais recentes é o do Processo nº 16327.001665/2010-78[1], em que a maioria do Colegiado entendeu que os valores pagos a título de bônus de contratação não se submetem ao conceito de salário-de-contribuição, por não possuírem natureza remuneratória. Na oportunidade, o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que não foi o redator do voto vencedor, fez questão de proferir declaração de voto, trazendo artigo de sua titularidade, que explorou muito bem o tema. Assim, entendo cabível aqui trazê-lo.

> Como visto acima, o *Hering bônus* pode ser entendido como um acordo firmado entre aquele que pretende ser empregador e aquele que pretende trabalhar, pelo qual o primeiro se compromete a pagar determinado valor para que o segundo assine um contrato de trabalho.
>
> Da definição simplista, porém claríssima, podemos identificar os seguintes elementos: i) obrigação de pagar do empregador contraposta à obrigação de fazer do trabalhador; ii) acordo prévio ao contrato de trabalho; iii) inexistência de relação laboral entre os sujeitos. Analisemos.
>
> O acordo de vontades que se forma visa a assinatura de um contrato de trabalho entre as partes. Para tanto, a parte que se tornará futura empregadora se compromete a pagar a quantia estipulada enquanto a parte que pretende se empregar se compromete a firmar o pacto laboral. Em que pese a total liberdade das partes, a perfeita execução do contrato será obtida com a assinatura por um e com o respectivo pagamento pelo outro. Nesse sentido, ambas as obrigações serão cumpridas anteriormente ao contrato de trabalho, em tese, exaurindo o ajuste.

[1] Acórdão nº 9202-010.360. Banco Pine

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

Em primeiro lugar, se ouvem justificativas para atribuir caráter salarial uma vez que o pagamento do *Hering bônus* vem sempre vinculado a um contrato de trabalho e, portanto, deste decorre. Tal argumento padece de um vício inicial, pois a verba – por definição – foi ajustada justamente para a assinatura desse contrato, e por óbvio a ele se vincula. Não obstante, como cediço, nem tudo que é pago pelo empregador ao empregado, mesmo que por força do contrato de trabalho, tem natureza salarial, como ocorre, por exemplo, no caso das indenizações.

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

contrato de trabalho, ou ainda, em algumas parcelas que venham a ser quitadas já com o vínculo laboral formado que tal valor assumirá natureza salarial (Por óbvio, como veremos mais a frente, que como questão de prova, é aconselhável o pagamento prévio à vigência do contrato de trabalho, evitando o pagamento, de uma ou ainda pior, de parcelas durante a prestação de serviços pelo trabalhador.).

Não resiste também a uma análise isenta a afirmação de que o valor pago como bônus de contratação tem natureza indenizatória e, portanto, não assume feição salarial. A verba paga pelo empregador que não tem natureza remuneratória em razão de ser uma indenização deve decorrer, por óbvio, de um motivo de reparação surgido no âmbito do contrato de trabalho. Nesse sentido, o empregador indeniza danos patrimoniais decorrentes dos serviços prestados pelo trabalhador, como ocorre nos casos de reembolso de viagens ou pagamento de despesas necessárias ao trabalho suportadas pelo empregado. Também surge o direito a percepção de indenização para o trabalhador que tem um direito violado pelo contratante, v.g., quando as férias adquiridas são concedidas após o período de gozo determinado na lei.

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

Com o exposto afastamos alguns argumentos em favor da natureza remuneratória do *Hering bônus* e outros que a repudiam essa natureza. Enfrentemos a questão.

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

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

Recordemos, para espancar qualquer dúvida que, segundo o artigo 442 da Consolidação das Leis do Trabalho, o contrato de trabalho é o acordo tácito ou expresso correspondente a relação de emprego. Nesse sentido, é assente a doutrina (Cf : SUSSEKIND, Arnaldo. Curso de Direito do Trabalho. 3ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2010. p. 236/ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho. 25ª ed. São Paulo. Ed. LTr. 1999. p. 145.) em afirmar que o contrato de trabalho se inicia pelo ajuste, expresso ou tácito, ou pela efetiva

DOCUMENTO VALIDADO

prestação de serviços. Nenhuma das duas condições é encontrada no caso em apreço, pois conceitualmente, o que aqui se analisa é justamente o acordo para que se firme, expressamente ou ainda tacitamente, um contrato de trabalho.

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

Mais tormentosa pode ser a análise sobre o pagamento do *Hering bônus* decorrer de ajuste constante do próprio contrato. Não olvidemos que, para muitos, o bônus de contratação é cláusula acessória do contrato de trabalho, desse fazendo parte como se houvesse um deslocamento do início do ajuste laboral para quando do acordo pela contratação, uma vez que, na visão destes, a obrigação de pagar só surge quando a obrigação de assinar se perfazer.

Não podemos concordar com a tese uma vez que como definido, o instituto surge justamente para que se concretize o pacto de trabalho, sendo, portanto, uma etapa que o precede, um acordo que, por ser anterior, não se pode confundir com o próprio contrato de trabalho22. Isso porque, seu objetivo é firmar a existência do contrato. O acordo pela qual se propõe um bônus de contratação, como dito, corresponde a uma obrigação de fazer para o trabalhador, nos dizeres de Caio Mario da Silva Pereira:

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

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

Do exposto, não podemos considerar o valor pago como bônus de contratação com sendo decorrente do contrato de trabalho, e, portanto, natureza remuneratória como decorrência de ajuste constante de contrato individual ou coletivo de trabalho, o valor pago como *Hering bônus* não ostenta.

O que se pode afirmar é que o ajuste que resulta no pagamento do bônus de contratação e na assinatura de um contrato de trabalho é um pré-contrato, regido pelas regras do Direito Civil (Código Civil, artigos 462 e seguintes).

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

DOCUMENTO VALIDADO

fim, não é pago em razão de ajuste constante do contrato individual ou coletivo de trabalho.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Da leitura acima, podemos concluir desde já: o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o total dos valores percebidos como remuneração pelo empregado de seu empregador. A norma de incidência

DOCUMENTO VALIDADO

tributária é clara ao delimitar ao rendimento do trabalho a base imponível, ou seja, para o segurado empregado, bem como para o avulso, são as verbas de natureza remuneratórias apanhadas pela exação e necessárias para quantificá-la.

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

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

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

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

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

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

Porém, com bem excepcionado pelo artigo 110:

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

Mencione-se, também o voto vencedor proferido nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720384/2011-07[2], também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, com base na própria doutrina trabalhista, que traz o conceito das verbas que assumem natureza remuneratória em contraprestação do trabalho, descaracteriza o bônus de contratação como tal, especialmente por não se vislumbrar a habitualidade no pagamento de tal montante, bem seu caráter retributivo à efetiva prestação de um serviço. Vejamos:

> "O instrumento é então pactuado antes mesmo do início da relação de emprego, e tem como propósito exclusivo aumentar a motivação do empregado a aceitar a nova oferta de trabalho, trata-se de pagamento não relacionado com qualquer trabalho efetivamente realizado. A empresa tem apenas expectativa (futura) de que o profissional lhe será útil em razão do seu conhecimento, mas o pagamento da verba além de não assegurar que a atuação irá atender aos anseios da nova empresa, não está atrelado a quaisquer metas ou comportamento do novo empregado.
>
> (...)
>
> Novamente trazemos para análise o conceito de salário de contribuição do art. 28 da Lei nº 8.212/91 "...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;"
>
> Também o art. 22 do mesmo diploma legal nos conduz ao conceito de poder ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias – no que tange ao segurado empregado – todas as verbas de natureza remuneratória, mesmo em formas de utilidades, pagas habitualmente.
>
> Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., a habitualidade está vincula a repetição no tempo de uma conduta do empregador. A habitualidade do fornecimento deve ser avaliada a partir do fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a ideia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. Pela pertinência vale citar (p. 712):

[2] Acórdão nº 9202-010.570. Banco Santander

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> No tocante ao primeiro requisito (habitualidade no fornecimento), a jurisprudência já pacificou que o fornecimento do bem ou serviço tem de se reiterar ao longo do contrato, adquirindo caráter de prestação habitual para que se confira à conduta caráter de pagamento salarial. A efetivação meramente esporádica do fornecimento (isto é, uma concessão meramente eventual) não gera obrigação contratual do empregado).
>
> Habitual no cotidiano trabalhista, corresponde à ideia de repetição uniforma em certo contexto temporal. (...)
>
> O Jurista Alessandro Mendes Cardoso reforça essa ideia (in: Estudos de Custeio Previdenciário, Ed. Livraria do Advogado – 2017), deixando claro que pela interpretação conjunta da norma constitucional com as infraconstitucionais o conceito de salário/remuneração é mais amplo, servindo o requisito da habitualidade exatamente para fazer incorporar nos ganhos do empregado as parcelas atípicas e dissimuladas, que têm natureza salarial conforme o próprio Direito do Trabalho. (...)"

De fato, e na linha do entendimento adotado nos citados precedentes da CSRF, aos quais me afilio, entendo assistir razão à Recorrente.

Para que se deflagre o fato gerador das contribuições previdenciárias, a verba deve se revestir de caráter contraprestacional, ou seja remuneração pelo trabalho realizado. Não há como se atribuir caráter contraprestacional a um pagamento eventual, realizado antes do início do contrato de trabalho e/ou do desempenho de quaisquer funções pelo empregado ou trabalhador autônomo.

Ao meu sentir, o bônus de contratação não remunera o trabalho realizado, mas sim o custo de oportunidade do contratado que "abre mão" de outras opções que teria para assinar o contrato com a Recorrente.

O fato de haver, em certos casos, cláusulas contratuais que exigem permanência mínima do contratado não altera tais conclusões (alguns dos contratos carreados aos autos são omissos, enquanto outros, preveem a restituição do bônus caso haja abandono ou pedido de demissão antes de certo prazo). Trata-se de mera proteção contratual que é típica a esse tipo de ajuste, exigindo uma vigência mínima do contrato e evitando que seja rescindido unilateralmente pelo contratado que recebeu o bônus de contratação. Tais cláusulas, contudo, não atribuem à referida verba uma natureza de contraprestação pelo trabalho desempenhado (tanto que a remuneração permanece devida se o contratado for demitido e/ou o contrato for rescindido pelo contratante).

No mais, a argumentação da d. Fiscalização de que a previsão de restituição do referido bônus comprovaria o seu caráter remuneratório sequer se sustenta juridicamente. Embora estejamos analisando contratos de executivos, parte foi contrata pelo regime da CLT, que veda a desconto/restituição de salário, inclusive em razão de se tratar de verba de caráter alimentar.

DOCUMENTO VALIDADO

De fato, o art. 462, da CLT, veda a efetivação de qualquer desconto dos salários do empregado, exceto se decorrente de adiantamento, previsto em dispositivo de lei ou de contrato coletivo. Ainda, o art. 477, § 5º, da CLT, que dispõe sobre a rescisão de contratos de trabalho, estabelece que qualquer compensação no pagamento a que fizer jus o empregado, tal montante não poderá exceder o equivalente a um mês de sua remuneração. Para uma melhor análise, cite-se referidos dispositivos:

> Art. 462. Ao empregador é vedado efetuar qualquer desconto nos salários, salvo quando este resultar de adiantamento, de dispositivos de lei ou de contrato coletivo.
>
> Art. 477. Na extinção do contrato de trabalho, o empregador deverá proceder à anotação na Carteira de Trabalho e Previdência Social, comunicar a dispensa aos órgãos competentes e realizar o pagamento das verbas rescisórias no prazo e na forma estabelecidos neste artigo. (...)
>
> § 5º. Qualquer compensação no pagamento de que trata o pagamento anterior não poderá exceder o equivalente a um mês de remuneração do empregado.

Assim, a fundamentação da d. Fiscalização de que a previsão de devolução do bônus no caso de não permanência por tempo mínimo, comprovaria o caráter o seu caráter remuneratório, sequer tem embasamento legal.

Igualmente, me chama a atenção a argumentação desenvolvida pela DRJ no que concerne à habitualidade o pagamento de bônus de contratação. Conforme se extrai do Acórdão, analisando as razões que levara a DRJ a não acolher as razões expostas pela Recorrente em Impugnação, a habitualidade poderia ser aferida pela prestação de trabalho.

Entretanto, aqui a análise gira em torno da **habitualidade do pagamento da verba e não da prestação do trabalho**. Sim, há a habitualidade em relação à prestação de serviço, mas há também a habitualidade relativa ao pagamento determinada verba – ou seja, se determinado pagamento de verba é realizado com regularidade e continuidade. Tal requisito é imprescindível para verificar a natureza de determinada verba, conforme sempre se observa das decisões do TST:

> "AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA EM FACE DE DECISÃO PUBLICADA ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014. ABONO SALARIAL. MUNICÍPIO DE GUARUJÁ.
>
> O Tribunal Regional registrou que o abono era **pago com habitualidade** pelo Município. Assim, ao lhe atribuir natureza salarial, observou o disposto no artigo 457, § 1º, da CLT. Agravo de instrumento a que se nega provimento".
>
> (TST-AIRR- 1534-18.2010.5.02.0302, 7ª Turma, Relator Ministro: Cláudio Mascarenhas Brandão, DEJT 04/05/2015)
>
> "AGRAVO. (...). 2. PRÊMIO DE INCENTIVO À PRODUTIVIDADE. INTEGRAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 457, § 1º, DA CLT. NÃO PROVIMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

> Tendo em vista que o prêmio mensal **não era pago com habitualidad**e à reclamante, incólume o artigo 457, § 1º, da CLT, que dispõe sobre as parcelas que integram o salário, uma vez que a referida habitualidade é requisito para essa integração. Agravo a que se nega provimento. (...)"
>
> (TST-Ag-AIRR-525840-82.2007.5.09.0664, 2ª Turma, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, DEJT 19/08/2011)
>
> "(...) II - RECURSO DE REVISTA. ABONO CONVENCIONAL. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO PARA FINS DE REFLEXOS. O Tribunal Regional **concluiu pela integração do abono convencional** à remuneração do reclamante, sob o enfoque do artigo 457, § 1º, da CLT, **uma vez que era pago com habitualidade**, sem nada mencionar a respeito do conteúdo da norma coletiva. Nesse quadro, não se vislumbra as violações invocadas. Precedentes. Não conhecido. (...)"
>
> (TST-RR-8640-67.2008.5.02.0442, 5ª Turma, Relator Ministro: Emmanoel Pereira, DEJT 06/08/2010)

Nota-se, portanto, que a análise da habitualidade no pagamento é requisito imposto para a análise da natureza da verba paga pelo empregador e respectivas decorrências, seja no âmbito trabalhista, como no âmbito tributário.

Habitualidade, conforme definido pela jurisprudência trabalhista, "é aquilo que se faz por hábito, por costume, de modo frequente. O uso frequente, costumeiro, é apenas o uso duradouro, uniforme, não só o diário."

Tais características, no entanto, não são vislumbradas no pagamento do **bônus de contratação, já que é pago uma única vez, quando do ingresso do executivo na empresa, e nunca mais**.

Em julgamento acerca do pagamento de gratificação em momento de rescisão sem justa causa, **em razão da ausência de habitualidade** e vinculação a ruptura do liame empregatício, entendeu o TST que tal verba não ostentaria natureza salarial.

> GRATIFICAÇÃO PAGA EM DECORRÊNCIA DA RESCISÃO SEM JUSTA CAUSA DO LIAME EMPREGATÍCIO. NATUREZA JURÍDICA. PAGAMENTO NÃO HABITUAL.
>
> 1. Consoante o disposto no § 1º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, "integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador".
>
> 2. A jurisprudência deste Tribunal Superior do Trabalho orienta-se no sentido de reconhecer que ostentam natureza salarial as parcelas variáveis pagas ao empregado com habitualidade, seja a que título for, independentemente da denominação que lhes atribua o empregador. ***Contrario sensu*, parcelas pagas de forma não habitual e sem vinculação direta com o trabalho prestado ostentam, via de regra, natureza jurídica indenizatória**.

DOCUMENTO VALIDADO

> 3. No caso dos autos, o Tribunal Regional, soberano no exame fático-probatório dos autos, consignou que a **gratificação** quitada "à razão de um salário por ano de serviço consecutivo, pelos primeiros 10 (dez) anos de trabalho, e de dois salários por ano de serviço para os anos excedentes", **teve seu pagamento não habitual e vinculado, exclusivamente, à ruptura do liame empregatício, de modo que não há como se reconhecer natureza jurídica salarial da referida parcela**.
>
> 4. Agravo de Instrumento a que se nega provimento.
>
> (TST-AIRR-240600-57.2008.5.02.0054 – julgamento 22/03/2017 – Desembargador Lamego Pertence)

A hipótese acima é bem similar ao caso vertente, em que é procedido um único pagamento, sem, portanto, constância, frequência, habitualidade. No caso julgado pelo TST, o pagamento teve como causa a ruptura do liame empregatício, enquanto no caso vertente o pagamento foi vinculado à introdução do liame empregatício.

Da jurisprudência acima colacionada, nota-se, que a caracterização da natureza salarial de determinada verba exige, também, a habitualidade, ou seja, o hábito, costume duradouro, frequência em seu pagamento.

Assim, entendo que o pagamento de bônus de contratação, que é realizado uma única vez, ou seja, de maneira eventual, e sem qualquer contraprestação, não pode ser enquadrado como verba remuneratória e, portanto, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros.

LIMITE DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS

Por fim, embora prejudicada a alegação da Recorrente em face do acima decidido em relação à incidência das exações em comento sobre os valores pagos em 2019 a título de bônus de contratação, trago aqui o recente entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, acerca do teto-limite das contribuições de terceiros, que sempre esteve previsto na legislação pretérita à Constituição Federal e por ela foi recepcionada, passou a ser discutida a sua revogação, em decorrência do Decreto-Lei nº 2.318/86.

Isto porque, tal Decreto teria revogado expressamente o teto-limite apenas para as contribuições previdenciárias (caput, do art. 4º, da Lei nº 6.950/81), mantendo em vigor, no entender da Recorrente, o parágrafo único, do referido dispositivo, que se aplicaria para as contribuições de terceiros.

O Superior Tribunal de Justiça afetou o REsp nº 1.898.532/CE e o REsp nº 1.905.870/PR à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 1079), com a seguinte questão de direito controvertida: *"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"*.

DOCUMENTO VALIDADO

Em 13/03/2024 referidos recursos foram levados a julgamento da 1ª Seção, da C. Corte, tendo restada fixada a seguinte tese:

> "i) o art. 1º do Decreto-lei n. 1.861/1981 (com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.867/1981) determinou que as contribuições devidas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC passariam a incidir até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
>
> ii) o art. 4º e parágrafo único, da superveniente Lei n. 6.950/1981, ao quantificar o limite máximo das contribuições previdenciárias, também definiu o teto das contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros, fixando-o em 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente;
>
> iii) o art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, revogou expressamente a norma específica que estabelecia teto para as contribuições parafiscais devidas em favor do SENAI, SESI, SESC e SENAC, assim como seu art. 3º aboliu explicitamente o teto para as contribuições previdenciárias; e
>
> iv) a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei n. 2.318/1986, portanto, o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC não está submetido ao limite máximo de vinte salários-mínimos."

Sem adentrar a intensa discussão que se deu nos referidos autos, embora tenha havido o voto-vista do Ministro Mauro Campbell divergindo da Relatora quanto à fundamentação, a conclusão foi unânime no sentido de que atualmente não há teto-limite para as o recolhimento das contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC e SENAC.

Embora tenha conhecimento de que as contribuições de terceiros no caso sob análise são INCRA e Salário-Educação, o voto vencedor apenas deixou de trazer expressamente tais contribuições, pois embora constassem no pedido do Resp nº 1.898.532, deixaram de ser analisadas pelo Tribunal *a quo*. Já o Ministro Mauro Campbell entendeu por bem analisá-las, a fim de *"se evitar a proliferação de demandas e veiculação de teses residuais com potencial multiplicador, o que tem sido uma constante em temas repetitivos julgados por este tribunal"*, tendo assim decidido:

> "a) Não se aplicava às contribuições ao SESI, SENAI, SESC e SENAC, por força dos arts. 1º, I e 3º, do Decreto-Lei n. 2.138/86, que derrogaram o caput do art. 4º da Lei nº 6.950/81, e ab-rogaram a norma especial contida no art. 1º, do Decreto-Lei n. 1.861/81;
>
> b) Deixou de se aplicar às contribuições ao Salário-Educação, por força dos arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89 (convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89), combinados com o art. 14, da Lei n. 5.890/73, que mudaram a base de cálculo de tais contribuições para a "folha de salários";
>
> c) Deixou de se aplicar às contribuições ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, por força dos arts. 1º e 5º, da Medida Provisória n. 63/89 (convertidos nos arts. 1º e 3º, da Lei n. 7.787/89), combinados com o art.

DOCUMENTO VALIDADO

> 14, da Lei n. 5.890/73, que mudaram a base de cálculo de tais contribuições para a "folha de salários";
>
> d) Não se aplicava às contribuições à Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha - DPC, tendo em vista que, conforme o art. 1º, da Lei n. 5.461, de 25 de junho de 1968, essas contribuições eram, em um universo destacado de contribuintes, mera destinação das contribuições ao SESI, SENAI, SESC, compartilhando de sua base de cálculo;
>
> e) Não se aplicava às contribuições ao Fundo Aeroviário, tendo em vista que, conforme o art. 1º, do Decreto-Lei n. 1.305, de 8 de janeiro de 1974, essas contribuições eram, em um universo destacado de contribuintes, mera destinação das contribuições ao SESI, SENAI, SESC, compartilhando de sua base de cálculo.
>
> f) Não se aplicava às contribuições ao Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, que mais tarde veio a se tornar o Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas - SEBRAE, isto porque, além de criadas por lei posterior, conforme o art. 8º, §3º, da Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990, essas contribuições eram mera destinação de uma majoração das contribuições ao SENAI, SENAC, SESI, SESC, compartilhando de sua base de cálculo."

Não obstante essa não tenha sido a tese fixada, mas sim a estabelecida conforme voto da Ministra Regina Helena Costa, é de se ressaltar que a *ratio decidendi* do voto vencedor seria aplicável inteiramente às contribuições ao INCRA e ao Salário-Educação, já que calcada no fato de que uma vez revogado o caput, do art. 4º, da Lei nº 6.332/76, seu parágrafo único assim também estaria.

Assim, nos termos do acórdão acima e após analisar a *ratio decidendi* do voto vencedor e o voto vencido, entendo que não há como subsistir eventual interpretação de que o teto-limite de 20 salários-mínimos para o recolhimento das Contribuições ao INCRA e ao Salário-Educação permanece vigente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, não conheço do Recurso Voluntário quanto ao pedido de revisão da alíquota do RAT utilizada pela d. Fiscalização, em razão de tal matéria não ter sido suscitada desde a Impugnação. Na parte conhecida, embora entenda pela improcedência do pedido relativo à limitação da exigência das contribuições de terceiros, conforme acima exposto, em razão do acolhimento do pedido relativo a não submissão das verbas pagas a título de bônus de contratação às contribuições previdenciárias autuadas, dou provimento integral, para assim determinar o cancelamento do lançamento fiscal levado a efeito.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para negar provimento ao recurso voluntário interposto, contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora, que foi acompanhado por parte desta Turma de Julgamento. Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que proveram a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referido crédito ter sido regularmente constituído, consoante se discorrerá na sequência.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno da natureza remuneratória do bônus de contratação, também denominado de *hirig bônus*, aqui entendido como integrante do salário-de-contribuição, eis que decorrente do contrato de trabalho.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.
>
> [...]
>
> §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:
>
> I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 459 a 461):

> **Bônus de contratação (Hering bônus):**
>
> A verba em litígio corresponde ao bônus de contratação, Hering bônus ou, ainda, conforme nomenclatura adotada pela autuada, "contrato de preferência", que foi pago nos termos exemplificados a seguir:
>
> [...]
>
> Afirma a autuada que tal verba não integra a remuneração por possuir natureza retributiva em relação aos serviços prestados, revestindo-se de eventualidade e sendo paga uma única vez ao profissional, antes de iniciada a prestação laboral.
>
> Com tais razões não se pode concordar.

DOCUMENTO VALIDADO

O bônus de contratação corresponde a soma em dinheiro que a empresa oferece ao profissional qualificado, como atrativo à respectiva contratação. Em regra, é acertado em momento anterior à efetiva contratação, mas seu pagamento se dá em função da proposta, de modo que o pagamento é vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, possuindo, portanto, natureza retributiva. Assim, passa a ser devido a partir do momento em que o trabalhador aceita a proposta de trabalho e, nos termos do contrato de preferência, será creditado em folha de pagamentos, ou seja, quando o trabalhador receber o pagamento pelos serviços prestados.

O fato de ser oferecido para atrair o trabalhador aos quadros da empresa não retira do Hering bônus sua natureza retributiva, afinal, a remuneração pode assumir diversos formatos, de acordo com as peculiaridades de cada contrato de trabalho, e quando se trata de verificar o que leva o trabalhador a firmar vínculo com a empresa, a remuneração oferecida em contrapartida ao trabalho 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 em retribuição ao trabalho integram a remuneração.

Sem a contratação do profissional, não existiria o Hering bônus. Assim, referida parcela encontra-se vinculada aos serviços prestados pelo trabalhador, ainda que a prestação ocorra em momento posterior, representando antecipação de pagamento, característica que não afasta sua essência retributiva e remuneratória.

Também merece ser repelida a tese de que o bônus de contratação possui natureza indenizatória, pois, as circunstâncias que envolvem a contratação do trabalhador estão relacionadas à sua carreira profissional e ao mercado de trabalho e não à ocorrência de fatos passíveis de indenização.

Em relação à habitualidade, tendo em conta o que já foi afirmado no presente Voto, verifica-se que no caso em questão não existe qualquer surpresa por parte do destinatário do bônus de contratação. Seu oferecimento é parte fundamental na contratação e o pagamento é motivado por algo habitual – a prestação de trabalho.

Além disso, em 11 (onze) dos 12 (doze) contratos de preferência presentes nos autos está previsto que o bônus de contratação deveria ser restituído caso ocorresse abandono de emprego ou pedido de demissão antes de decorrido determinado prazo (24 meses no exemplo colacionado), reforçando que a verba está condicionada à prestação de serviços por determinado período.

Assim, em que pese as razões trazidas na impugnação, subsiste o entendimento de que o bônus de contratação, embora com características próprias e distintivas, possui natureza salarial e integra a remuneração. Nesse sentido:

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *As parcelas pagas no início do contrato de trabalho, em razão de sua natureza remuneratória, integram o salário-de-contribuição. (acórdão 2402-006.707, 05/10/2018 - 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara – Segunda Seção do CARF).*
>
> *BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*
>
> *O bônus de contratação tem natureza salarial por representar antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo o bônus de contratação caráter remuneratório, a incidência da contribuição previdenciária dá-se na data do pagamento. (acórdão 2201-005.160, 05/06/2019 - 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara – Segunda Seção do CARF)*
>
> *HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*
>
> *A verba paga a título de Hering bônus 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 9202-008.525, 28/01/2020 - 2ª Turma da CSRF).*

Com relação ao § 2º do artigo 457 da CLT, na redação dada pela Lei 13.467/2017, cabe o registro de que o abono representa verba paga por liberalidade da empresa, diferente do bônus de contratação que decorre da obrigação assumida em sua contratação. Ademais, a alteração do § 1º do artigo 457 da CLT não produz qualquer efeito em relação à natureza retributiva do pagamento vinculado à prestação de serviços, não afastando a incidência do disposto no artigo 28, inciso I da Lei 8.212/91.

O CARF tem assumido a posição de que o bônus de contratação não se reveste da condição de eventualidade, integrando dessa maneira a remuneração:

> *HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*
>
> *A verba paga a título de Hering bônus 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 9202-004.308, 21/07/2016 – 2ª Turma da CSRF)*

Desse modo, não existe fundamento a amparar a pretensão pelo afastamento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de bônus de contratação ou Hering bônus.

(destaques no original)

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz

DOCUMENTO VALIDADO