



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.724361/2019-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.834 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PATRIA INVESTIMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

*In casu*, não constam do Acordo as metas e objetivos necessários, bem como os mecanismos de aferição, para recebimento da benesse, motivo pelo qual o Plano não obedece aos preceitos da legislação de regência.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). AUSÊNCIA DE PROVAS. INCIDÊNCIA.

Ausentes provas sobre o bônus de contratação, é de rigor o oferecimento dos valores apurados à tributação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões, em relação à matéria “hiring bônus”, os Conselheiros Flavia Lillian Selmer Dias e Diogo Cristian Denny. Manifestou interesse em realizar declaração de voto o Conselheiro Diogo Cristian Denny.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lillian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias correspondentes a parte patronal e as destinadas aos TERCEIROS, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR e *Hiring Bonus*, referente ao período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 252/264), após a intimação inicial de procedimento fiscal, a empresa apresentou documentos relativos à PLR: “Edital Interno – Comissão de Empregados – PLR”, “Ficha de Inscrição – Comissão de Empregados – Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados”, “Ata de Reunião e Constituição da Comissão de Empregados”, “Intimação ao Sindicato”, “Resposta do Sindicato”, “Ata de Reunião para Exame e Aprovação da Renovação do Acordo para Participação nos Lucros ou Resultados”, “Acordo Decorrente da Negociação entre Empresa e Empregados para Participação nos Resultados e anexo” e outros.

Após analisar tais documentos e respostas, **quanto a PLR**, a fiscalização considerou que a rubrica 146 – PLR foi paga no período em destaque com base no Acordo de PLR firmado em 2014 (vigência de 01/01/2014 a 31/12/2015), o qual deixou de prever “regras claras e objetivas

quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado” (§1º do art. 2º da Lei nº10.101/2000). Para a autoridade fiscal, não houve o estabelecimento de “critérios e condições”:

27. Conforme texto do Acordo, não há qualquer critério relativo ao desempenho dos empregados, qualquer índice de produtividade, qualidade, lucratividade ou métrica, ou outro, tampouco, por certo, mecanismo de aferição do cumprimento do acordado para fruição da participação nos lucros. Se verifica, tão somente, a referência no acordo ao anexo do mesmo, e neste, a indicação da base de cálculo e alíquota, proporcionais aos salários (múltiplos de salários), juntamente do teto a ser recebido, no caso, 50% do nominado LAJIDA (Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização), restando insuficientes para atendimento do exigido na Lei 10.101/2000. Devidamente intimado acerca das informações referentes ao Acordo de PLR 2014/2015, o sujeito passivo não apresentou documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos. Consigna-se ainda que, embora conste do referido acordo que “são válidos como mecanismos de aferição (...) formulários internos de avaliação”, não havendo qualquer critério de desempenho indicado no acordo, certo de que ainda que se existentes e tivessem sido apresentados, infrutíferos os seriam, plenamente ausentes no acordo qualquer parâmetro ou métrica de avaliação.

Os pagamentos considerados foram aqueles realizados nas competências 02/2015 (PLR exercício 2014); 08/2015 (antecipação da PLR do exercício de 2015); e 02/2016 (PLR do exercício de 2015).

**Quanto a rubrica 194 - SIGNING BONUS**, relata a autoridade fiscal que o sujeito passivo considera tratar-se de “incentivo para o ingresso de executivos na empresa, pago em uma única parcela na contratação destes. Nesse sentido, a Fiscalizada entende que a referida verba não tem natureza salarial, sendo mera gratificação eventual, não passível, portanto, de contribuição previdenciária”.

No entanto, conforme análise de referidos pagamentos, verificou-se que os destinatários são segurados Empregados. Intimada a informar a fundamentação legal para não sujeição à contribuição previdenciária de referidos valores, com a respectiva documentação comprobatória hábil e idônea, o sujeito passivo declara “que o pagamento de bônus de contratação, além de eventual, não representa contraprestação pelo trabalho. O que se gratifica, em tal situações, não é o trabalho prestado, mas o fato de a empresa ter o profissional trabalhando em seu quadro de empregados, e não vê-lo em empresa concorrente”, não tendo apresentado (embora reintimado para tal) documentação que dê suporte ao declarado e à pretensa não sujeição à contribuição previdenciária, tais valores foram enquadrados como remuneração e lançadas as respectivas contribuições.

Após apresentação de Impugnação por parte da Recorrente (e-fls. 277/295), foi proferido Acórdão nº 108-006.537 - 13ª TURMA da DRJ08, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 333/346):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PLR. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetivas e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente.

PACTO PRIVADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

As partes não podem dispor sobre interesse de terceiros, especialmente sobre direito indisponível (Direito Público e Direito Tributário). Sendo assim, é ineficaz o acordo entre particulares quando busca modificar seus efeitos na relação jurídico-tributária em ofensa à lei.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO. PROVA DOCUMENTAL

A teor dos artigos 15 e 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, especialmente quando a prova documental está em posse da impugnante.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTOS EVENTUAIS.

A previsão isentiva no art. 28, § 9º, e, 7, da Lei nº 8.212/91 não alcança pagamentos previamente pactuados, combinados ou prometidos. Eventual é aquilo que é acidental, aleatório, inesperado, imprevisto, ocasional, contingente, fortuito e casual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a referida decisão, a Recorrente obteve ciência do referido Acórdão em 01/03/2021 (e-fl. 369) e interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 519/555) na data de 29/03/2021, repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

14.1. Os incisos do §1º do artigo 2º da Lei 10.101/00 seriam exemplificativos (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa). Mesmo assim, o acordo de PLR da Requerente seguia o requisito previsto no inciso I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) de forma integral;

14.2. Havia regras claras e objetivas para fins de fixação dos valores de PLR. Tais regras teriam sido apresentadas à fiscalização, quais sejam: (i) o valor de distribuição estava limitado a 50% do Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização (“LAJIDA”) (“Primeira Condição”); e (ii) a distribuição individual para cada um dos empregados seria um determinado múltiplo de salários, que não poderia superar a limitação prevista no item (i) (“Segunda Condição”). Tais múltiplos variavam de 1 a 12 salários. Caso alcançada a Primeira Condição e sendo a soma de todos os valores de PLR distribuídos menores que o valor calculado na

Primeira Condição, todos os colabores da Requerente estariam aptos a receber os respectivos múltiplos de seus salários previstos na tabela acima (“Primeira Hipótese”), seja integral, seja proporcionalmente, conforme estaria previsto no Acordo de PLR. Ou seja, as regras seriam claras e objetivas. Traz exemplos de três funcionários e traz planilha com cálculos de pagamentos a todos colaboradores no período (doc. nº 4 – juntado como documento não paginável). Argumenta ainda que a grande maioria dos colaboradores da Requerente possui curso superior, sendo que dessa porcentagem há uma quantidade relevante de colaboradores formados em Economia, Administração, Contabilidade ou Finanças. Tais profissionais chegariam às mesmas conclusões apresentadas pela impugnante, mesmo que se entenda que as regras não seriam claras o suficiente;

14.3. Ainda que tais regras fossem tidas como insuficientes, a Requerente teria cumprido a finalidade da legislação, sendo de se considerar ainda que deve prevalecer o acordado sobre o legislado, nos termos da Reforma Trabalhista e MP nº 905/2019;

14.4. Quanto ao Bônus de Contratação (Hiring Bonus), afirma que são recebimentos sem habitualidade (art. 28, § 9º, e, item 7 - ganhos eventuais), percebidos uma única vez e no momento em que iniciavam o trabalho para a requerente, ou seja, não seria contraprestação pelo trabalho, pelo “fato de a Requerente ter o profissional trabalhando em seu quadro de empregados”.

Por fim, a Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

### Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

### Mérito

**Da Participação nos Lucros e Resultados – PLR**

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo no programa próprio de PLR (exercício de 2014). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 10.101/2001, pois, em síntese, **não há regras claras e objetivas, tampouco mecanismos de aferição.**

Além desta motivação específica, a fiscalização inseriu como motivo do lançamento o fato da contribuinte não ter apresentado “documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos” legais de objetividade e clareza, além de ter acrescentado ainda que “*embora conste do referido acordo que são válidos como mecanismos de aferição (...) formulários internos de avaliação*”, não há “*qualquer critério de desempenho indicado no acordo, certo que ainda que se existentes e tivessem sido apresentados, infrutíferos os seriam, plenamente ausentes no acordo qualquer parâmetro ou métrica de avaliação*”.

Por sua vez, a Recorrente contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

Afirma que o Acordo contém regras claras e objetivas, devendo ser respeitado os termos acordados entre a empresas e os empregados.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a legislação de regência que regulamenta a verba ora em análise, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a PLR da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de PLR não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma acima, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou, em síntese, o seguinte:

**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

**Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições, a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

**Art. 2º** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.

[...]

**Art.3º** A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à PLR que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação mencionada, constata-se que a PLR, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

**Contudo, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de PLR, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.**

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor esclarecendo, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando fundamentadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

**Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpados nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.**

Feita esta breve introdução e evolução legislativa, passamos a analisar o ponto central sobre a ausência de regras claras e objetivas.

No caso dos autos, a exemplo do que se vê na e-fls. 107/111 (Acordo 2014), da análise do Termo, constatou que nos ITENS 10 e 13 constam o que segue:

10. CLAREZA DAS REGRAS

EMPRESA e COMISSÃO entendem suficientemente claras as regras estipuladas no presente Acordo.

(...)

13. REGRAS ADJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PERTINENTES AO CUMPRIMENTO DO PRESENTE ACORDO

São válidos, como mecanismos de aferição de informações, todas as provas admitidas em Direito, inclusive balanços publicados e formulários internos de avaliações.

**No entanto não foram apresentados os referidos anexos com estas informações “essenciais”, ou seja, impossível afirmar que há regras claras e objetivas se os documentos não foram apresentados.**

Não sendo o bastante, também foi verificado que no “ANEXO” consta que: “Serão avaliados 2 fatores: 1) O valor de distribuição está limitado a 50% do LAJIDA (L1); e 2) O valor de distribuição está limitado a soma do PLR de todos os empregados (L2)”. Questiona-se: cadê os indicadores de avaliação? – Não existem. Cadê os indicadores de desempenho? – Não foram apresentados.

Portanto, ainda que a lei estabeleça que a PLR deva ser objeto de negociação entre as partes, **dos instrumentos decorrentes dessa negociação devem constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, o que, no presente caso, não restou comprovado.**

Assim, não procede o argumento da ora Recorrente de que a definição dos direitos substantivos e regras adjetivas seria discricionária e que o Fisco careceria de legitimidade e interesse para a questionar.

Ainda sobre o tema, tendo em vista que a decisão de primeira instância caminhou no mesmo sentido, por muito bem analisar as razões e documentos postos aos autos, peço vênia para transcrever excertos e adotá-los como fundamentos adicionais aos que já foram expostos, *in verbis*:

16.6. Então, embora concordemos que os incisos do §1º do artigo 2º da Lei 10.101/00 são exemplificativos (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e que um dos critérios constantes do acordo de PLR parece ter sido a lucratividade da empresa, o fato é que não só o Acordo contém incongruências com a lei (conforme aponta pela fiscalização quanto aos tais “formulários internos de avaliação”), como a falta de esclarecimentos durante o procedimento fiscal e em defesa (diferenças a maior e a menor nos pagamentos sem nenhuma justificativa conjugada com a não justificativa a respeito dos “formulários internos de avaliação”) impede a conclusão de que o Acordo foi formulado e executado em respeito às normas contidas na Lei nº 10.101/00 e aos seus próprios termos.

16.7. Deveras, quanto ao Acordo tal como formulado, bem aponta a autoridade fiscal e realmente há na cláusula 13 a previsão de que o Acordo tem como “mecanismos de aferição de informações” (...) formulários internos de avaliação” (fls. 60). Como se verá, no contexto da falta de prestação de informações pela fiscalizada, inclusive em defesa, é relevante considerar tal fundamento do lançamento, pois não se exclui a possibilidade das variações nos pagamentos decorrerem de outros critérios, que podem ser contrários à lei, especialmente se não claros e objetivos. No caso dos autos, o que se tem é a completa ausência de justificativas quanto às variações de pagamentos reconhecidas pela própria defesa. E nenhuma palavra sobre a previsão de “mecanismos de aferição de informações” por formulários internos de avaliação”.

16.8. Aliás, apenas para reforçar a real possibilidade de que a rubrica tenha sido paga de forma diversa da alegada – o que se cogita diante das omissões já relatadas – destaco que, às fls. 139, consta que, no pagamento da PLR subsequente ao período considerado (PLR de 2016), contribuiria para o resultado final da PLR a tal “Avaliação 360º (superiores, pares e subordinados)”. Nesta, são consideradas “Competências técnicas (50%)” e “Competências comportamentais (50%)”, ou seja, a PLR sofreria variações individuais, cuja subjetividade ou

eventual falta de clareza não foi objeto de verificação porque se refere à PLR não considerada no lançamento.

16.9. De toda sorte, por constar nos autos e diante das divergências nos pagamentos absolutamente injustificadas, cabe trazer tal fato à baila com o exclusivo fito de demonstrar que as variações nos pagamentos da PLR 2014 decorreram de fato nebuloso, o qual pode retirar toda a objetividade e clareza que a impugnante defende.

16.10. Note-se que a contrariedade do Acordo à lei, conforme relato fiscal, decorreu da impossibilidade de se verificar a clareza e objetividade em decorrência da falta de informações prestadas, especialmente a intimação para: “Apresentar planilha com discriminação dos beneficiários de participações nos lucros e resultados - PLR nos anos-calendário objeto”. Note-se que na sequência foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL 03, de 09/04/2019, através do qual foi intimado e comunicado de que:

(...)

16.11. Ora, tais parâmetros, especialmente diante do laconismo do Plano (nem tanto de seu Anexo), somente poderia ser averiguados face à planilha e esclarecimentos solicitados durante o procedimento fiscal, avançando para um outro nível de análise, com contemplação das informações com a folha de pagamento, a contabilidade e outros documentos de suporte, para se averiguar a conformidade com a lei e o cumprimento do acordo. Se dúvidas persistissem, novos esclarecimentos seriam solicitados.

(...)

16.13. Ora, não há como verificar o cumprimento da lei e do próprio pacto sem justificativas a respeito de divergências de valores e sobre as próprias previsões contidas no Plano e no seu Anexo. Somente com todo o conjunto de elementos e informações é que a fiscalização e também os beneficiários poderiam cogitar de considerar as regras claras e objetivas.

Neste contexto, não tendo a Recorrente apresentado a documentação referente as metas/requisitos, bem como os mecanismos de aferição, correto o lançamento.

Por fim, a Recorrente pugna pela aplicação da Lei nº 14.020/2020, no que alterou a Lei nº 10.101/2000 e do art. 611-A, XV, da CLT, introduzido pela Reforma Trabalhista. Entendo que a legislação mencionada não tem aspecto interpretativo, ou seja, não pode retroagir para atingir fatos pretéritos. Em outras palavras, pelo aspecto temporal (lei posterior aos fatos geradores), entendo inaplicável a disposição legal invocada que ora se encontra consubstanciada na Lei nº 14.020/2020, no que alterou a Lei nº 10.101/2000.

### **Do Signing Bônus (Hiring Bônus/Bônus de Contratação)**

Em relação ao Hiring Bônus, relata a autoridade fiscal que, quanto à rubrica 194 - SIGNING BONUS, o sujeito passivo considera tratar-se de “incentivo para o ingresso de executivos na empresa, pago em uma única parcela na contratação destes”. Nesse sentido, a Fiscalizada entende que a referida verba não tem natureza salarial, sendo mera gratificação eventual, não passível, portanto, de contribuição previdenciária (e-fl. 255).

Ainda conforme relato fiscal, **intimada a informar a fundamentação legal** para não sujeição à contribuição previdenciária de referidos valores, **com a respectiva documentação comprobatória hábil e idônea, o sujeito passivo declara que o pagamento de bônus de contratação, além de eventual, não representa contraprestação pelo trabalho.** O que se gratifica, em tal situações, não é o trabalho prestado, mas o fato de a empresa ter o profissional trabalhando em seu quadro de empregados, e não vê-lo em empresa concorrente, **não tendo apresentado, no entanto, embora reintimada para tal, documentação que dê suporte ao declarado e à pretensa não sujeição à contribuição previdenciária.** Assim, tais valores foram enquadrados como remuneração e lançadas as respectivas contribuições.

Por sua vez, a Recorrente afirma que são recebimentos sem habitualidade (art. 28, § 9º, e, item 7 - ganhos eventuais), percebidos uma única vez e no momento em que iniciavam o trabalho para a ora Recorrente, ou seja, não seria contraprestação pelo trabalho, pelo “*fato de a Requerente ter o profissional trabalhando em seu quadro de empregados*”.

Entendo que a matéria deve ser analisada caso a caso.

O Bônus dessa natureza são consequência de um novo contrato ofertado ao trabalhador para sua contratação e, em princípio, s.m.j., não são verbas pagas como contraprestação pelo trabalho. Assim, **quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, esses bônus estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato.**

Para tanto, o pagamento da verba deve atender a alguns requisitos que o desvincule da relação contratual de trabalho, como ser paga incondicionalmente, sem cláusula de permanência mínima, entre diversos outros aspectos. Ou seja, **para que fique caracterizada a natureza não remuneratória, é preciso afastar qualquer tipo de exigência para que o trabalhador faça jus ao bônus.** Ora, se a contratação é o evento a ser pago, então não se pode exigir que o empregado cumpra outros requisitos para fazer jus ao mencionado bônus, caso contrário pode ser caracterizada a sua natureza salarial.

No caso concreto, como visto acima, a Recorrente intimada e reintimada para informar a fundamentação legal para não sujeição à contribuição previdenciária de referidos valores, com a respectiva documentação comprobatória hábil e idônea, aduziu apenas que “*não localizou os documentos solicitados nos prazos concedidos*”.

Em outras palavras, embora afirme que não havia qualquer tipo de contraprestação, nenhuma prova de tal alegação foi juntada aos autos.

Assim sendo, não sendo possível desvincular os valores pagos a título de Singing Bônus do contrato de trabalho, por ausência de apresentação de provas neste sentido, entendo que os pagamentos se deram em retribuição ao trabalho, como sendo “*rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”, nos termos do art. 195, I, a, da CF e art. 28, I, da Lei nº 8.212/91.

Neste contexto, conclui-se na mesma linha adotada pela auditoria fiscal e pelo julgado de primeira instância, no sentido de que tais pagamentos têm natureza remuneratória e sofrem incidência de contribuição previdenciária.

### **Conclusão**

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelle Rezende Cota**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Diogo Cristian Denny

Em que pesem as razões do voto proferido pela ilustríssima conselheira Relatora, peço vênia para divergir do seu entendimento quanto ao afastamento da incidência previdência sobre valores pagos a título de bônus de contratação (*hiring bonus*) nas situações por ela relatadas.

O bônus de contratação pode ser definido como uma estratégia utilizada pelos empregadores para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento de atuação, consistindo no pagamento de uma soma significativa em dinheiro oferecida no momento da contratação para persuadir o trabalhador a integrar o quadro de funcionários. Assim, na visão deste conselheiro, tal bônus nada mais é do que uma gratificação paga ao funcionário/beneficiário para prestar serviços por um determinado período.

O *hiring bonus*, portanto, possui natureza remuneratória e insere-se no conceito de salário-de-contribuição disposto no art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/1991, representando uma parcela paga como gratificação e caracterizando-se como um valor vinculado ao contrato de trabalho.

Assim, o bônus de contratação não pode ser compreendido, sob qualquer ângulo, como um ganho eventual, o que afastaria sua tributação, nos termos do item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212/1991, porquanto não é recebido de forma inesperada, tampouco decorre de caso fortuito. Ao contrário, trata-se de um valor negociado e pactuado entre a empresa e o

empregado, algo por ele esperado, ponderado e, por vezes, decisivo na aceitação do novo contrato de trabalho.

Há diversos precedentes da Colenda 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido. Trago à baila excertos do acórdão de nº 9202-008.525, de 28/01/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. 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.

Fundamentação:

Em minhas razões de decidir, encampo o elucidativo voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que integra o acórdão nº 9202-005.156, em especial no que toca à abrangência do conceito de “rendimentos do trabalho” e a não exigência que este deva se dar de forma habitual. Vale dizer, para que haja a incidência da contribuição, basta que o rendimento pago, seja lá qual a forma adotada, destine-se à retribuição ao trabalho. Confira-se:

Pela análise da legislação previdenciária, **qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento**, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

De pronto, afasto qualquer argumentação de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Senão vejamos:

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no “caput” do mesmo artigo, acima transcrito (...)

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

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

Assim sendo, observa-se que o referido bônus, nada mais é que um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.

O posicionamento esposado no voto acima é, de minha parte, irretocável.

A relação do valor pago à futura prestação de serviços é facilmente observada quando se passa a questionar se essa mesma verba seria paga a alguém que, igualmente rescindido o contrato anterior, não se dispusesse a trabalhar para a recorrente ou, ainda, não tivesse se comprometido a fazê-lo. A resposta a mim parece ser, por óbvio, não!

Não me afigura factível, dado o controle que há no que concerne à gestão das instituições financeiras, a exemplo do artigo 4º da Lei 7.492/86, que haja espaço para o pagamento desses valores sem que, em decorrência deles, haja uma contrapartida de quem recebeu o pagamento àquele que o efetuou.

Com isso, percebo que a condição imprescindível para que haja o pagamento do valor, independentemente do nome que se queira dar, é que haja a prestação de serviço. Futura, é bem verdade, mas que haja; que o contratado compareça com o labor.

Demonstrada/comprovada que não houvera a prestação de serviços, a verba, aí sim, não assumiria natureza remuneratória.

(...)

Vale dizer, o valor pago se deu por acordo exclusivo entre as partes. Decerto ambos aquiesceram. Não se tratou de um empréstimo a terceiros, de doação, de prêmio de loteria, de distribuição de lucros ao sócio ou de qualquer outra importância desassociada do labor.

Nesse mesmo sentido o acórdão a seguir:

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. **9202-004.308**

Acresço, por fim, que a jurisprudência atual, do Tribunal Superior do Trabalho reconhece a natureza salarial do bônus de contratação, senão vejamos:

RECURSO DE REVISTA NÃO REGIDO PELA LEI 13.015/14. PARCELA DENOMINADA "HIRING BÔNUS". EQUIPARAÇÃO ÀS "LUVAS". NATUREZA SALARIAL. A parcela paga sob a denominação hiring bônus ao Reclamante pelo Banco Reclamado equipara-se à denominada "luvas", prevista inicialmente no artigo 12 da Lei 6.354/76 (revogada pela Lei 12.395/11) e, atualmente, no artigo 31, § 1º, da Lei 9.615/98, típica dos contratos empregatícios com atletas profissionais. Conforme destacado pelo TRT, a parcela é paga como forma de incentivar a contratação do empregado com qualificação técnica diferenciada, ostentando nítido caráter salarial. Decisão regional em consonância com o entendimento atual, notório e interativo desta Corte Superior (Súmula 333/TST e artigo 896, § 7º, da CLT). Recurso de revista conhecido e não provido. (RR - 1063-97.2012.5.15.0066 , Relator Ministro: Douglas Alencar Rodrigues, Data de Julgamento: 16/11/2016, 7ª Turma, Data de Publicação: DEJT 25/11/2016).

Pacificando o entendimento, a Subseção I Especializada em Dissídios Individuais (SDI-1) do TST, em julgamento de Embargos de Declaração em Recurso de Revista, reconheceu que a parcela conhecida como *hiring bônus* tem natureza salarial e repercute sobre o depósito do FGTS no mês em que for paga e na multa de 40% no momento da rescisão. A tese uniformizou a jurisprudência acerca do assunto, devendo ser seguida pelas Turmas do TST:

PROCESSO Nº TST-E-ED-ARR-723-08.2013.5.04.0008 - EMBARGOS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO DE REVISTA. INTERPOSIÇÃO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BÔNUS. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL. REFLEXOS. LIMITAÇÃO. NÃO PROVIMENTO. 1. A respeito da natureza jurídica ostentada pela parcela denominada hiring bônus, impende registrar que a **atual jurisprudência desta egrégia Corte Superior encontra-se sedimentada no sentido de atribuir-lhe o caráter de verba dotada de natureza salarial.** (g.n.)

Forte nessas razões, manifesto meu entendimento no sentido de que o *hiring bônus* tem natureza salarial, devendo integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny**