



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.720137/2018-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-005.188 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.
Recorrente BANCO ITAÚ BBA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/11/2013

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGAS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101/00.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) têm natureza remuneratória por representarem parcelas pagas como gratificação pela contratação do beneficiário para prestar serviços à pessoa jurídica por um dado período de tempo.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral, e Leonam Rocha de Medeiros, que deu provimento parcial para afastar a infração

referente aos valores pagos a título de bônus de contratação. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andrea de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que julgou procedente lançamento de crédito tributário previdenciário (fls. 81/121), relativo à cobrança de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, incidente sobre fatos geradores apurados no período compreendido pelas competências 02, 03, 04, 05, 08 e 11/2013.

A autuação deu-se tendo em vista que a fiscalização verificou que a rubrica Participação nos Lucros de Administradores foi paga e/ou creditada a administradores, diretores não empregados, sendo que nesse caso a rubrica passaria a integrar o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar em conformidade com a legislação.

Também foi constatado que o contribuinte pagou através da rubrica 00525 – Gratific. Admissão – Bônus de contratação para alguns empregados admitidos durante o ano de 2013, conforme planilha que assim o circunstancia (fl. 109). Tais verbas integrariam o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Anote-se que o lançamento de diferenças de contribuição ao RAT ajustada pelo FAP não foi contestado pelo contribuinte.

Não obstante impugnada, a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 102/121), nos termos de acórdão cuja ementa consta a seguir transcrita:

PLR PAGA A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Embora a Constituição Federal de 1988 adote a expressão “trabalhadores” (artigo 7º, caput) a inteligência da Lei no 10.101/00 não admite o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais, constituindo instrumento fecundo ao fomento da relação integrada “capital-trabalho” entre empresário e empregados, stricto sensu.

*GRATIFICAÇÃO DE ADMISSÃO. HIRING BONUS.
INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

Integra o salário de contribuição, daí sofrendo incidência de contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de gratificação de admissão, também denominado de hiring bonus.

*TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO FEITO UMA ÚNICA VEZ.
CERTEZA DA SUA PERCEPÇÃO PELO EMPREGADO.
HABITUALIDADE DO PAGAMENTO RECONHECIDA.*

É habitual o pagamento de determinada rubrica uma ou duas vezes ao ano, ou mesmo uma única vez, desde que haja a certeza, por parte do segurado empregado, quanto à sua percepção. Hipótese na qual a certeza do recebimento da rubrica implica reconhecimento de que a mesma lhe é devida, integrando, portanto, o salário de contribuição, ainda que se trate de uma única parcela, auferida a título de gratificação de admissão.

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO RETRIBUTIVO.

A retributividade de um pagamento deve ser vista não a partir da incorreta aceção da natureza indenizatória, tampouco de uma visão restrita à contraprestação do fato direto, mas sim em um contexto maior da relação de trabalho. A visão abrangente da retribuição situa o pagamento não como uma prestação que deva decorrer diretamente de uma atividade específica realizada, mas sim como uma providência que tem em sua gênese a prestação do trabalho como um todo, isto é, a própria relação do trabalho do empregado. O caráter sinalagmático se afere pela bilateralidade ampla da relação de trabalho.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

O recurso voluntário foi interposto em 20/09/2018 (fls. 278/290), sendo nele arguído, em síntese, que:

- a Lei nº 6.404/76, por seu art. 152 e §§, fixa que os pagamentos de PLR aos diretores/administradores são isentos, desde que o montante seja fixado em assembleia, que o dividendo obrigatório tenha sido pago, e que a participação não ultrapasse a remuneração anual dos administradores ou % do lucro o que for o menor;

- tais requisitos foram cumpridos pelo recorrente, conforme atas de assembleia e documentos contábeis que apresenta, sendo o direito à participação nos lucros ou resultados consagrado na CF destinado aos trabalhadores, não somente aos empregados, e que a lei específica que rege a situação em comento a Lei nº 6.404/76, sob pena de violação ao princípio da isonomia, e consoante entendimentos do CARF que referencia;

- o *hiring* bônus é verba paga na data de contratação do beneficiário, sem que tenha havido sequer a prestação de serviços, não cabendo daí a incidência das contribuições

previdenciárias, por ausência de caráter retributivo, e por ausência de habitualidade, pois o pagamento ocorre uma única vez.

Insurge-se, ao final, contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira¹:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regramdo que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado - e não ao trabalhador não subordinado - desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigno mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores - diretores também, por suposto - que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiciendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpido em sede constitucional.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28

desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.

Traga-se à baila, também sobre o tema, o julgado do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76.

Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba.

Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...) (negritei)

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei nº 10.101/00 (conversão da MP nº 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp nº 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Portanto, não há reparos a fazer na exigência fiscal, nesse ponto.

Dos bônus de contratação

A respeito da matéria, de início extraio o seguinte excerto do Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016) - em julgamento do qual este Conselheiro participou - por comungar com o entendimento nele veiculado, o qual bem se aplica ao caso examinado:

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

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

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

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

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

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

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

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

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS- NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR -152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equiparase às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

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

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

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

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

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

Importa observar que a Lei de Custeio, ao referir em seu art. 28, inciso I, aos "ganhos habituais sob a forma de utilidades", denota que mesmo essas, que estariam, sob o prisma trabalhista, fora do conceito tradicional de salário, integram o conceito previdenciário

de "salário-de-contribuição"; ou seja, utilidades, habituais ou não, sofrem a incidência das contribuições.

Assim, a referência recursal à habitualidade está fora do contexto legal, o qual versa sobre as utilidades e sua incorporação no conceito de salário-de-contribuição, não sendo adequado cogitar-se de sua aplicação às verbas sob análise, pagas quando da contratação dos beneficiários pela instituição financeira, tendo em vista a relação de prestação de serviços continuada e habitual firmada na ocasião..

Cabe registrar, por oportuno, que inexistente eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, pois há conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, a contratação da prestação de serviços para o empregador durante dado período.

Tem-se no bônus de contratação, na realidade, a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada, revelando seu nítido caráter retributivo. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor a título de gratificação pelo seu ingresso na empresa, durante certo período previamente acordado, o beneficiário recebe no ato da contratação adicional à remuneração, de acordo com as expectativas incorporadas quando daquela contratação. Tal antecipação, importa dizer, não é ulteriormente descontada do salário, o que denota seu caráter de gratificação adicional devida em virtude da pactuação efetuada.

Destaque-se, para que não haja confusão, que a contratação de prestação de serviços com habitualidade é que a condição necessária e suficiente para o pagamento desse bônus, não a prestação de serviços em si.

Assim, com a contratação do funcionário, ou mesmo com a implementação do pagamento em folha do *hiring bonus*, já se verifica tal condição, ou melhor, resta atendido o requisito para o pagamento. Isso porque o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 prevê a contribuição da empresa sobre o *total de remunerações pagas a qualquer título no mês* destinadas aos segurados que lhe prestem serviços, sendo a menção aos adiantamentos decorrentes de reajuste salarial apenas exemplificativa, como ocorre com as gorjetas, e explicitando a abrangência do hipótese de incidência da norma (conforme denota a expressão "inclusive").

No caso em comento, o valor integra a folha de pagamento dos empregados beneficiários (ver arquivos não pagináveis constante dos autos), o que evidencia ter sido contratado em razão do vínculo empregatício estabelecido, e pago já no curso desse liame, não previamente, o que poderia, em tese, aludir à possibilidade de se tratar de verba não vinculada à prestação de serviços.

Ademais, não foi apresentado pelo recorrente, não obstante solicitação efetuada pelo Fisco, contratos regendo a verba em comento, os quais poderiam, dependendo do resultado de sua análise, beneficiar os argumentos recursais.

A tese pela natureza indenizatória de tais valores não tem maior respaldo, visto que as parcelas não são devidas em função de dano ou infortúnio infligidas à esfera patrimonial do trabalhador, à sua contrariedade ou revelia, mas decorrem de livre decisão sua

ao optar por ingressar em novo emprego, sendo que tal gratificação vem dentro do "pacote" de atrativos remuneratórios oferecidos pelo contratante ao interessado.

E, mesmo que eventualmente correspondesse à remuneração que deixaria de ganhar perante outro empregador, o fato é que tal remuneração também estaria então sujeita à incidência dos encargos e contribuições sobre elas devidas, não havendo falar aqui em indenização.

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

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

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

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

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

Nesses termos, deve ser também negado provimento ao recurso, no particular.

Dos juros sobre a multa de ofício

O *caput* do art. 161 do CTN assim dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do Código deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 supra, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar, ao regrar no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo "decorrente" significa consequente, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que lhe dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, as quais também deverão ser acrescidas dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/95, reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp nº 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012) :

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (grifei)

Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009) convém colacionar o seguinte trecho do Voto condutor, aclarando a questão:

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

A Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória para os membros deste Colegiado, nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF, firmou o entendimento do órgão acerca do tema:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

Com a devida vênia, dirijo do Ilustre Relator, passando à manifestação.

- Hiring Bonus

Como se vê na exposição da ementa do Ilustre Relator: "*Os bônus de contratação (hiring bonus) têm natureza remuneratória por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado prestando serviços na empresa por um período de tempo preestabelecido.*"

Com a devida vênia, não concordo com referida tese, quiçá, seja fruto de um corte epistemológico para lhe validar a natureza pretendida (remuneratória). Ora, fosse assim, em verdade, pela regra de competência na qual se determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, a incidência ocorreria mês-a-mês conforme o empregado fosse cumprindo sua obrigação de permanecer na empresa, de modo que os fatos geradores ocorreriam em cada respectiva competência. Eventualmente, alguns contestaram esse raciocínio, asseverando que com a antecipação paga ocorre a incidência na forma do art. 22, I, da Lei 8.212, porém lá só se fala na possibilidade de tributar os "*adiantamentos decorrentes de reajuste salarial*" e, decerto, que a verba só retribuirá o trabalho a medida que este for sendo executado, de modo que deveria respeitar a regra de competência e, então, não se pode encaixar o dito "adiantamento" no conceito de "remuneração paga destinada a retribuir o trabalho", ao menos antes que o trabalho seja executado. De mais a mais, não se aplicaria o

raciocínio do art. 621 do RIR/99 (atual art. 678 do RIR/2018)², vez que destinado ao imposto de renda e não a regência das contribuições previdenciárias.

Aliás, a tese de exceção no sentido de que se pago antes do vínculo de emprego não é devida a contribuição, parece aplicar claramente o regime de competência. Veja-se que, posteriormente, o funcionário vem a ser contratado, então, se houver um planejamento tributário, paga-se antes de assinar o contrato de trabalho e estaria "resolvido", não me parece crível.

Sendo assim, se a autoridade fiscal lançou todo o valor no primeiro mês, dever-se-ia, por essa tese, decotar do lançamento todas as competências em que o fato gerador ainda não se operou, exceto a do primeiro mês, posto que trabalhado.

De qualquer sorte, em verdade, penso que a verba não tem natureza salarial, vez que de cunho indenizatório, e, no mais, seria eventual, ofertada para garantir segurança aos profissionais contratados e paga uma única vez. Não raro, por exemplo, contrata-se um servidor público e a verba serve de base de indenização para o caso da relação empregatícia não se desenvolver no tempo. Situações que justifiquem a utilização da verba serão as mais variadas possíveis, porém retribuir trabalho por meio de um único pagamento no início, ou mesmo antes da assinatura do contrato de trabalho, não me parece crível. A verba não se mostra perceptível, não é cariz do aspecto remuneratório!

Aliás, no sentido indenizatório colho precedente do TRF da 3.^a Região julgado em 23/04/2019, no qual consta a afirmativa com a qual concordo, *ipsis litteris*: "*Quanto ao Hiring Bonus, este é devido ao empregado unicamente em razão de sua contratação, como forma de indenização (pelo eventual desconforto e incertezas pelos quais irá passar ao trocar de emprego) pelo desligamento da sua antiga empresa e início do trabalho na autora*" (TRF 3.^a Região, SEGUNDA TURMA, ApelRemNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 365430 - 0022429-47.2015.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA RIBEIRO, julgado em 23/04/2019, e-DJF3 Judicial 1 em data de 02/05/2019)

Sendo assim, neste capítulo, dou provimento ao recurso para afastar o lançamento do *hiring bonus*, por inexistir o caráter salarial.

No mais, acompanho o relator.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

² Art. 621. O adiantamento de rendimentos correspondentes a determinado mês não estará sujeito à retenção, desde que os rendimentos sejam integralmente pagos no próprio mês a que se referirem, momento em que serão efetuados o cálculo e a retenção do imposto sobre o total dos rendimentos pagos no mês.

§ 1.º Se o adiantamento referir-se a rendimentos que não sejam integralmente pagos no próprio mês, o imposto será calculado de imediato sobre esse adiantamento, ressalvado o rendimento de que trata o art. 638.

§ 2.º Para efeito de incidência do imposto, serão considerados adiantamentos quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, mesmo a título de empréstimo, quando não haja previsão, cumulativa, de cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento.

