



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



**Processo nº** 16327.720137/2018-79  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.600 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 17 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** BANCO ITAU BBA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA,**

A verba denominada Bônus de Contratação e Permanência, constitui-se como uma espécie de prêmio destinado a atrair funcionários de interesse da empresa e encontra-se inserida no conceito de remuneração / salário-de-contribuição, visto que paga em contraprestação ao trabalho.

**PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.**

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.600 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 16327.720137/2018-79

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 2202-005.188, proferido na Sessão de 08 de maio de 2019, que negou provimento ao Recurso Voluntário, em decisão assim registrada:

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.

O Acórdão foi assim ementado:

**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 n.º 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 N.º 108.**

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

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: **a) bônus de contratação; e b) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, em síntese, quanto à primeira matéria – bônus de contratação – que a Lei n.º 8.212, de 1.991, em seu artigo 28, inciso I, ao definir o que é o salário-de-contribuição, dispõe que a contribuição previdenciária incide somente sobre a remuneração, que seria o conjunto das retribuições recebidas habitualmente pela prestação de serviços decorrente de contrato de trabalho; que especificamente quanto ao bônus de contratação, a própria fiscalização, ao afirmar que se trata de “um pacote de remunerações” pago no ato da contratação “para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa”, reconhece que não se trata de pagamento de contraprestação de serviços realizados, pois sequer teria havido, ainda, a prestação de serviços; que ainda que se considerasse que o pagamento do bônus só ocorre quando se inicia o contrato de trabalho, os pagamentos se dão praticamente no dia da contratação, sem que tenha havido tempo hábil para a prestação de qualquer tipo de prestação de serviço; que é uma verba paga previamente à contratação em que o beneficiário sequer é funcionário da empresa pagadora, o que afasta a afirmação de que é uma remuneração antecipada; que, portanto, o *hire bonus* está totalmente fora do conceito de salário-de-contribuição; que em recente julgado (Acórdão n.º 9202-007.637, de 27/02/2019 – Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, se entendeu que a análise dos pagamentos feitos a título de *hire bonus* depende da verificação do momento em que é efetuado o pagamento e das condições

estabelecidas para o seu recebimento; que no caso os pagamento se deram no mesmo mês da contratação e que não foi condicionado a nenhuma contraprestação ou à permanência do beneficiário nos quadros da empresa.

Sobre a segunda matéria – PLR paga a administradores – afirma que o próprio Regulamento da Previdência Social (art. 201, § 1º) reconhece que somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho é que haverá a incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual; que a própria autoridade fiscal reconhece que os pagamentos relativos a lucros e resultados não configuram remuneração, embora tente fazer a distinção entre lucro e participação nos lucros; que a fiscalização parte de uma premissa correta, a inaplicabilidade da Lei n.º 10.101, de 2000, para obter uma conclusão errada, que é a caracterização da verba em questão como salário-de-contribuição; que pelo art. 152, da Lei n.º 6.404, de 1.976, eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou do capital é atribuição da Assembleia Geral, nas regras internamente estabelecidas, e a norma específica deve preponderar sobre a genérica.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende a manutenção do Acórdão Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, sobre a primeira matéria – bônus de contratação – a questão não é nova neste Colegiado, que já a apreciou por diversas vezes, como, por exemplo, no Acórdão n.º 9202-004.308, proferido na Sessão de 21 de julho de 2016, de relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. A Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira apresentou Declaração de Voto na qual assentou o seguinte:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe financeiramente ou até mesmo o exemplo citado pelo recorrente em seu recurso, qual seja auxílio matrimônio.

Como interpretar que um pagamento feito para contratação, não esteja associado ao desempenho profissional, possuindo relação direta com o contrato de trabalho. Acho impossível chegar a tal conclusão. O pagamento de hiring bônus nada mais tem por objetivo atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

A jurisprudência trabalhista tem interpretado a remuneração não somente como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas inclui também as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho, como o caso de "luvas", que muito se assemelham a hipótese em questão.

Por fim, argumentar que a verba não era paga com habitualidade, mas apenas eventualmente, conforme mencionado, não demonstra equívoco na incidência. Aliás, o conceito de habitual, no presente caso, não reporta-se a ideia de pagamentos constantes, mas, aqueles relacionados como retribuição pelo trabalho prestado. Assim apenas quando se identifica a desvinculação com o trabalho prestado, poderemos, sim, com base no item 7 da alínea "e" do § 9º do art.28 da Lei n 8 212/1991. excluir verbas do conceito de salário de contribuição

É como penso. É evidente, e dispensa demonstração, que se a empresa paga determinada quantia a alguém que pretende contratar, o faz porque espera dessa pessoa um certo desempenho. Esse valor, portanto, nada mais é do que uma antecipação da retribuição por esse desempenho esperado.

Porém, além das considerações acima, de ordem geral, é importante destacar, ainda, o ponto levantado pelo Recorrido em relação ao caso concreto, de que “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.”

E some-se a isso o fato, também destacado no voto condutor do Recorrido, de que a contribuinte não apresentou contratos com os regramentos para o pagamento da verba em apreço, embora tenha sido especificamente intimada a apresentar esses documentos.

Sobre a referência feita pela contribuinte ao Acórdão n.º Acórdão n.º 9202-007.637, de 27/02/2019, que tratava de *hire bonus* e se negou provimento a Recurso da Fazenda Nacional, a Relatora destacou que a própria autoridade lançadora afirmou categoricamente que a verba teria sido paga pela empresa de maneira “incondicional”. Confira-se;

De plano, constata-se que o próprio autuante ressalta que a verba foi paga em caráter "incondicionado", sem qualquer contraprestação de trabalho. Nessas condições, a conclusão acerca do caráter remuneratório da verba careceria da comprovação de que teria havido alguma contraprestação por parte do contratado.

Registre-se, por oportuno, que foram solicitados os respectivos Contratos de Trabalho dos três empregados que receberam o bônus (fls. 66), sem qualquer observação acerca do não atendimento, de sorte que, a princípio, os contratos foram apresentados. Tampouco esse aspecto foi questionado pela Fazenda Nacional.

A situação no presente caso é bem distinta. Como se viu, aqui a autoridade fiscal destacou o fato de que os pagamentos feitos a título de “gratificação de contratação” integraram a folha de salários e de que o contribuinte não apresentou documento que indicasse as condições pactuadas para o pagamento dessas verbas, como se pode ver dos seguintes fragmentos do Relatório Fiscal

41. No caso em tela verifica-se que o BANCO ITAU BBA S A em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, através da Circular CRT-UAF 376/2017, entregue à fiscalização em outubro de 2017, encaminhou a relação dos empregados que receberam pagamentos a Título de Hiring Bônus no ano calendário de 2013 bem como as fichas financeiras comprovando o pagamento da Gratificação na Admissão.

42. O Banco Itaú BBA pagou através da rubrica 00525 – Gartific.Admissão – Bônus de contratação para alguns empregados admitidos durante o ano de 2013 conforme planilha abaixo:

[...]

43. Esses valores encontram-se nas Folhas de Pagamentos entregues pelo contribuinte e anexas a este PAF.

44. Intimado através do TIF 2, cientificado em 22/11/2017, a informar o tratamento tributário dispensado ao pagamento desta gratificação o Banco Itaú BBA informou que não tributa Contribuição Previdenciária, que ocorre retenção de IRRF e que há efeito dedutível no cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL.

45. O contribuinte foi ainda intimado no TIF 6, cientificado em 11/01/2018, a apresentar mais alguma documentação de formalização com o empregado do pagamento de tal rubrica. Em 22/01/2018 através de resposta protocolada na DEINF o contribuinte informou que não localizou até aquele momento em sua *“guarda física e digital outro tipo de formalização além dos documentos enviados na CRT UAF 423/2017 de 04/12/2017”*.

Como se vê, são bem distintas as situações, não havendo aqui qualquer fundamento, a meu juízo, para excluir a verba do salário-de-contribuição.

Não merece prosperar a pretensão da contribuinte quanto a este ponto.

Sobre a segunda matéria - **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga aos diretores não empregados** – a questão também não é nova neste Colegiado, que a enfrentou por diversas vezes.

O fundamento da autuação foi o de que a Lei nº 10.101, de 2000 contempla apenas os segurados empregados e, portanto, os pagamentos feitos a diretores não empregados estariam incluídos do conceito de salário-de-contribuição, ou, dito de outro modo, não estariam excluídos do conceito.

De fato, para os contribuintes individuais, categoria na qual se enquadram os diretores não empregados, a definição de salário-de-contribuição é a seguinte:

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

[...]

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

O art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1.999, por sua vez, trata da contribuição patronal sobre a remuneração dos contribuintes individuais, nos seguintes termos:

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

(...)

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).

O art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece as hipóteses de exclusão do conceito de salário-de-contribuição, e especificamente quanto à Participação nos Lucros e Resultados, remete a lei específica. Confira-se:

Art. 28 (...)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

E é a Lei nº 10.101, de 2001 que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa. Note-se: dos trabalhadores, dos empregados, não dos diretores. E não se diga que a lei específica que disciplina a participação nos lucros e resultados de diretores é a Lei nº 6.404, de 1.976. A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000. São coisas distintas. Primeiramente, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados; depois, a legislação previdenciária exclua da incidência das contribuições sociais previdenciárias somente a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, que contempla apenas os segurados-empregados.

No caso de Sociedades Anônimas, a remuneração dos administradores pode ser o “*pro labore*”, ou a participação nos lucros, conforme dispuser o estatuto social. A participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho, conforme reza expressamente o art. 152, da Lei nº 6.404, de 1.976. Confira-se:

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, **inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.**

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (destaquei)

Esse dispositivo trata das formas de remuneração dos administradores e nada diz sobre a inclusão ou não da Participação nos Lucros e Resultados do conceito de salário-de-contribuição, matéria tratada por norma especial.

Ora, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1.991 condiciona a exclusão dos pagamentos a título de PLR do conceito de salário-de-contribuição à observância da lei disciplinadora do benefício, que é a Lei nº 10.101, de 2001, conversão, após sucessivas reedições, da Medida Provisória nº 794, de 1994. É claro, portanto, que o pagamento da PLR e as condições para sua inclusão ou exclusão do conceito de salário-de-contribuição são dadas pela norma que disciplina o dispositivo e não por qualquer outra, como a Lei nº 6.404, de 1.976, como quer a Recorrente.

É que, vale repetir, os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados feita aos diretores não empregados não é foram de remuneração do capital, mas do trabalho, portanto, possui natureza remuneratória.

Como referido acima, essa matéria já foi enfrentada por este Colegiado em diversas oportunidades. Como exemplo, cito o Acórdão n.º 9202-007.609, proferido na Sessão de 26 de fevereiro de 2019, de Relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementada, no ponto:

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n.º 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição.

A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Não merece ser acolhida, portanto, a pretensão da Recorrente quanto a esta matéria.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa