



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721197/2019-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.472 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrente XP INVESTIMENTOS CORRETORA DE CAMBIO, TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO. DESCUMPRIMENTO.

A participação nos lucros ou resultados da sociedade concedida pela empresa a seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho, 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. Compete aos empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendem aos seus anseios, desde que sejam regras claras e objetivas.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO.

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

VALE ALIMENTAÇÃO RECEPCIONADO COMO SALÁRIO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O fornecimento de alimentação in natura pelo empregador, a seus empregados, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Não existe diferença entre a alimentação in natura e o fornecimento de vale alimentação, quando este somente pode ser utilizado na aquisição de gêneros alimentícios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, nos seguintes termos: (1) quanto ao vale-alimentação, por unanimidade de votos, cancelar o crédito constituído; (2) quanto à PLR, por maioria de votos, manter o crédito constituído. Vencidos os conselheiros Rodrigo Rigo Pinheiro e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que votaram por cancelar referido crédito; e (3) quanto ao bônus de contratação, por voto de qualidade, manter o crédito constituído. Vencidos os conselheiros Rodrigo Rigo Pinheiro, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Gregório Rechmann Júnior (relator). Designado redator do voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 2.706) interposto em face da decisão da 13ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão nº 16-96.312 (p. 2.670), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

DA AUTUAÇÃO

1.1. Trata o presente processo administrativo de Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias atinentes à quota patronal, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT e, ainda, àquelas destinadas às Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O crédito dia respeito ao período de 01 a 12/2015.

1.2. Conforme Relatório Fiscal (Refisc), fls. 394/433, merecem ser destacadas as seguintes passagens/informações.

No curso da auditoria fiscal realizada, foi constatado que o contribuinte efetuou os seguintes pagamentos, sem a correspondente declaração em GFIP e, conseqüentemente, sem o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias:

- A seus Empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados;
- A seus Empregados, a título de Gratificação de Contratação;
- A seus Empregados, a título de Alimentação e/ou Refeição.

1.3. Assim, tratando da verba PLR, foram analisados dois ACT. O primeiro abrangendo o período de 01/07/2014 a 31/12/2014 e o outro abarcando 01/01/2015 a 31/12/2015. Todos os acordos encerram:

Trata-se de um acordo firmado entre o contribuinte XP Investimentos, os empregados (através de uma comissão) e o Sindicato dos Empregados em Empresas

Distribuidoras de Títulos, Valores Mobiliários e Câmbio e de Agentes Autônomos de Investimento do Mercado Financeiro do Estado do Rio de Janeiro. (Item 1 do Acordo).

Tem por objetivos disciplinar clara e objetivamente as regras de fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos trabalhadores nos lucros e/ou resultados da empresa, assim como serve para (i) estabelecer os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do pactuado, (ii) definir os critérios que nortearão a apuração e o cálculo da PLR, (iii) convencionar a periodicidade da distribuição, (iv) estipular o período de vigência e os prazos para revisão do acordo e (v) definir as demais regras que devem definir a PLR da empresa. (item 3 do Acordo).

(...)

Os empregados serão avaliados através de formulários de avaliação, os quais conterão todos os critérios necessários à formação da opinião pelo avaliador. O processo de avaliação consistirá em (a) avaliação de desempenho do empregado e (b) ciência do avaliado do resultado da avaliação e do valor individual a ser pago, conforme definidos no anexo de cada área ("Critérios de Avaliação"). (item 11 do Acordo).

1.4. Demais disso, traça as considerações dos ACT, demonstra, em forma de planilha, as avaliações de desempenho das diversas áreas e ressalta:

Através da leitura dos Acordos de PLR vigentes nos períodos 01/07/2014 a 31/12/2014 e 01/01/2015 a 31/12/2015, apesar de terem por objetivos "disciplinar clara e objetivamente as regras de participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da empresa", conforme descrito no item 3 dos referidos acordos, verificamos a existência de regras subjetivas que influenciam na avaliação do desempenho dos empregados, e consequentemente na definição do montante devido a título de PLR.

1.5. Analisando as PLR, aponta que em ambos, dentre os critérios definidores do quantum devido a cada empregado (conforme a área de atuação), dentre outros, consta a avaliação atinente aos "Valores da Empresa" acerca do que assevera:

A partir das definições dos itens que compõem os "Valores da Empresa" verifica-se a ausência absoluta de regras claras e objetivas, as quais devem ser apresentadas aos empregados para que saibam, antecipadamente, o que devem ou não devem fazer para que, ao final do período de apuração, sejam avaliados e recebam as respectivas notas, as quais variam de 1 (nota mínima) a 5 (nota máxima).

1.6. Noutra vertente, a Autoridade Fiscal suscita desrespeito à legislação em razão dos valores pagos pela Autuada sob tal rubrica:

A instituição de um programa de PLR não pode servir de justificativa para que a remuneração do empregado seja substituída pelo pagamento nele previsto. Sendo assim, mesmo não existindo qualquer referencial em relação ao salário do empregado, o valor da PLR deve guardar uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR.

(...)

Percebe-se, portanto, que as verbas assim pagas a título de PLR pela empresa, nada mais são do que instrumentos de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, constatamos que diversos empregados receberam valor superior a sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição previdenciária alguma. A verdadeira remuneração desses empregados não é o salário "oficial" que recebem, e sim os valores substanciais travestidos de participação nos lucros ou resultados.

1.7. Em tom de conclusão acerca de tal parcela remuneratória:

A observância dos requisitos da lei é indispensável para a caracterização da **participação nos lucros ou resultados** como parcela desvinculada da remuneração.

Sendo assim, o pagamento de parcela referente à participação nos resultados que não observe os ditames da legislação específica, como é o caso sob análise, deve ser base de cálculo da previdência social, sofrendo, por consequência, a incidência das contribuições previdenciárias e sociais previstas em lei.

1.8. Passando a tratar da “Gratificação de Contratação” (bônus de contratação, hiring bonus), informa que, em resposta ao TIF nº 05 a empresa asseverou:

Esclarecemos que os valores foram pagos em virtude de indenização por perdas obtidas pelos novos empregados da XPI decorrente da rescisão de contrato de trabalho anterior.

1.9. Na interpretação da Autoridade Autuante:

Analisando os Instrumentos Particulares apresentados pelo contribuinte, verificamos que os valores pagos não possuem o caráter indenizatório alegado, mas sim a característica de uma gratificação, de uma remuneração ajustada, que tem como base todos os valores aos quais o contratado teria direito a receber na empresa anterior ao longo de certo período, caso não optasse por trocar de empregador.

O contribuinte ora autuado, ao apresentar o valor da gratificação de contratação ao futuro empregado, já estimou a remuneração a que ele faria jus em função dos serviços a serem prestados na empresa atual, e compromete-se a pagá-lo em uma única vez, quando efetivar-se a contratação. Ou seja, tudo aquilo que o empregado poderia receber ao longo de certo período na empresa em que ele presta o serviço, o contribuinte, para atrair o empregado, para incentivá-lo a aceitar a troca de emprego, oferta o pagamento em uma única vez.

Da leitura dos Instrumentos Particulares, também verificamos que, mesmo que a gratificação de contratação seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor se incorpore 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 essa cláusula do Instrumento revela não uma verba de natureza indenizatória, mas sim um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o empregado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua natureza nitidamente remuneratória.

1.10. No tocante aos valores referentes à alimentação do trabalhador (vale refeição/vale alimentação), ante aos documentos apresentados pela empresa, conclui:

A partir dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária não é aplicável à parcela destinada ao custeio da alimentação paga em pecúnia, mas tão somente a que for paga in natura, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Por outro lado, quando a parcela a título de auxílio-alimentação ou auxílio-refeição for paga em espécie ou mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação, tal pagamento possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

Diante disso, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante "cartão refeição ou cartão alimentação", a parcela a ele correspondente possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

Assim, sendo o auxílio-alimentação pago aos empregados mediante "cartão refeição ou cartão alimentação", a parcela a ele correspondente somente passa a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

1.11. Adicionalmente, informa a base de cálculo utilizada, que exclui a contribuição dos segurados, e a fundamentação legal.

1.12. A ciência do presente AI se deu, via postal, na data de 23/12/2019, conforme fls. 2.468.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Às fls. 2.472/2.539, encontra-se a Impugnação apresentada pela Autuada, tempestivas, por intermédio de patrono, com os seguintes argumentos sumariados.

2.1. Após síntese da exigência fiscal, sumariza sua insurgência como segue.

2.2. Tratando da PLR, analisa, em forma de planilha, a adequação dos PLR envolvidos na presente autuação para concluir que ambos atendiam integralmente ao disposto na Lei nº 10.101/00.

2.3. Adiante, ataca, pontualmente, as conclusões fiscais asseverando:

15. Ou seja, em razão unicamente da análise de um dos critérios - Valores da Empresa - utilizados para a definição do PLR, a fiscalização considerou que haveria absoluta ausência de regras claras e objetivas, com o que a Impugnante não concorda, como passa a demonstrar.

(...)

17. Como se vê, ao especificar com base em quais critérios e condições claros e objetivos a PLR pode ser paga, o legislador é categórico em afirmar que, além dos expressamente citados nos incisos I e II, do parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00, o pagamento da PLR pode ser realizado com base em outros critérios e condições.

18. Ou seja, a própria Lei nº 10.101/00 autoriza expressamente que a PLR seja distribuída com base em "outros" critérios e condições não especificados, deixando a cargo das partes a definição dos critérios e condições que melhor lhes convier, desde que sejam por elas negociados.

(...)

21. Portanto, está claro que, diferentemente do alegado pela fiscalização, com base no disposto no parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00, não há a necessidade de que os critérios para fins de definição da PLR a ser paga aos empregados sejam puramente objetivos.

2.4. Ainda, com amparo em decisões administrativas, aduz:

23. Evidente, portanto, que o objetivo do legislador, ao exigir a adoção de regras claras e objetivas, foi o de impedir que a avaliação seja realizada com base em critérios puramente subjetivos, o que não é o caso ora analisado, e em relação aos quais o empregado não tenha conhecimento prévio, como, inclusive, reconhecido pela fiscalização no Relatório Fiscal.

2.5. Ratificando sua tese e analisando seus ACT de PLR, afirma:

31. Como se verifica, portanto, a definição da PLR devida aos empregados passava por critérios puramente objetivos (tais como atingimento de metas individuais e da empresa, cargo do empregado, contribuição para o resultado da área etc) e também por critérios comportamentais, relacionados à adesão aos valores da empresa. Isto é, diferentemente do quer fazer crer a fiscalização, a definição da PLR devida pela

Impugnante a seus empregados não decorria exclusivamente de uma avaliação de adesão a valores.

(...)

38. Logo, diferentemente do alegado pela fiscalização, está claro que todos os seus empregados sempre tiveram amplo conhecimento prévio do que deviam ou não fazer para ao final de determinado período serem avaliados quanto ao atendimento ou não de tais valores, na medida em que há uma descrição prévia e completa dos valores a serem avaliados, em pleno atendimento ao que determina o artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e ao entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

2.6. Demais, contesta os exemplos pontuais utilizados pela Autoridade Fiscal em suas análises, articulando e reforçando seu entendimento de que regras eram claras e objetivas. Apresenta, ademais, “contra exemplos”.

2.7. Articulando, ainda, pela inexistência de substituição salarial, sustenta:

70. É certo que, para todos os empregados, a PLR foi paga de acordo com as regras claras e objetivas definidas nos Acordos, sendo que alguns empregados específicos, por ocuparem posições estratégicas, possuem maior responsabilidade e por contribuírem de forma mais relevante para o resultado / lucro da Impugnante, faziam jus a um maior valor a título de PLR, nos exatos termos das regras previstas nos referidos Acordos e conforme é o objetivo de um programa de PLR.

(...)

76. Diante dessa análise, resta claro que, para caracterizar a substituição ou complementação salarial pela PLR, conforme previsto no artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000, é mister que a remuneração pré-existente do empregado seja de alguma forma reduzida, como, por exemplo, com o cancelamento de algum benefício, viabilizando a substituição desse benefício ou complementação da remuneração para se ter, ao final, a mesma remuneração.

(...)

93. Portanto, não resta dúvida de que, considerando que a Lei nº 10.101/00 não estabelece valores mínimos e máximos para o pagamento da PLR, a mera alegação da fiscalização, sem qualquer comprovação, de que a PLR paga pela Impugnante aos seus empregados substituiu ou complementou a remuneração, não merece prosperar para sustentar a suposta afronta ao artigo 3º da referida Lei, sob pena de violação ao princípio constitucional da legalidade tributária e em contrariedade à jurisprudência administrativa.

94. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, concluindo-se pela suposta excessividade e desproporcionalidade dos valores de PLR pagos no ano-calendário de 2015, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante entende que deve ser determinada a apuração do montante pago a título de PLR considerado excessivo e desproporcional pela fiscalização (diferença entre o total pago a título de PLR e o valor considerado razoável), de forma que as contribuições previdenciárias ora questionadas sejam exigidas exclusivamente sobre tais valores e não sobre a totalidade da PLR paga aos seus empregados, conforme pretendido pela fiscalização.

2.8. Passando a tratar da verba denominada hiring bônus, sustenta que se trata de verba indenizatória e, portanto, fora do alcance do fato gerador da contribuição previdenciária, acrescentando:

106. Nesse contexto, pode-se afirmar que as contribuições previdenciárias e de terceiros incidem apenas sobre valores que visam retribuir o esforço humano desempenhado em determinada função a favor do regular desenvolvimento da atividade a que se dedica a empresa, ou seja, sobre valores pagos pelo empregador ao empregado a título de efetiva contraprestação pelos serviços prestados (caráter essencialmente salarial).

107. No caso de pagamento de hiring bônus, contudo, diferentemente do alegado para fiscalização, não é possível verificar que seu pagamento teria ocorrido em contraprestação a um serviço, para sua configuração como remuneração.

108. Não há uma correlação direta entre tal pagamento e a prestação de serviços, não sendo certo dizer que tem como função remunerar o esforço pelo trabalho.

(...)

111. Conforme se verifica da análise dos Instrumentos Particulares de Indenização (fls. 600 a 624), que embasaram os pagamentos de hiring bônus pela Impugnante, tais pagamentos tinham por função indenizar o empregado pela perda de verbas em decorrência da saída do seu antigo emprego (como, por exemplo, perda de bônus, de opção de ações, de ações etc) para contratação pela Impugnante.

(...)

116. Além disso, reforça a ausência de correlação entre o pagamento e a prestação de serviços, o fato de que, quando da oferta do bônus de contratação, o trabalho sequer foi iniciado, prestado, o que afasta a ideia de contraprestação. Até porque, conforme se verifica dos contratos de trabalho anexos (doc. 05), a assinatura dos Instrumentos Particulares de Indenização ocorreu na mesma data da assinatura dos Contratos de Trabalho, não havendo, naquele momento, qualquer serviço a remunerar.

2.9. Abordando a questão atinente ao vale alimentação e vale refeição, após apanhando da legislação de regência, sustenta:

135. Considerando, portanto, que o próprio Decreto nº 05/1991 não é rigoroso ao definir o que seria o fornecimento in natura do alimento, é possível concluir que o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea V, da Lei nº 8.212/1991, não deve se aplicar restritivamente aos casos de fornecimento de alimentação in natura, de modo que também não deve haver a incidência das contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de alimentação/refeição por meio de vales/tickets, a qual se equipara à alimentação in natura.

2.10. Ademais, suscita alteração legislativa (§5º, art. 457, CLT) introduzida pela lei 13.467/17 que, conforme assevera, teria apenas positivado entendimento dominante na jurisprudência.

2.11. Do que expôs, requer:

(i) os seus acordos de PLR atendem integralmente ao disposto na Lei nº 10.101/00, na medida em que: (a) contém regras claras e objetivas; e (ii) não substituem ou complementam o salário dos empregados, sendo certo que a Lei nº 10.101/00 não impõe que os valores pagos a título de PLR devam possuir um teto ou ser proporcionais ao salário dos empregados;

(ii) os valores de hiring bônus, tal como pagos pela Impugnante, possuem natureza indenizatória, não estando sujeito à incidência das contribuições previdenciárias, conforme entendimento jurisprudencial sobre a matéria; e

(iii) os pagamentos de vale alimentação e de vale refeição equiparam-se ao fornecimento de alimentação in natura e não possuem caráter remuneratório, de modo que também devem ser excluídos do salário de contribuição, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea 'c', da Lei nº 8.212/1991, conforme posicionamento jurisprudencial pacífico.

É a síntese dos fatos processuais relevantes.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 16-96.312 (p. 2.670), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLR. REGRAS CLARAS.

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, sem determinar o que isso queria significar.

O que parece contrariar a *mens legis* é a insegurança gerada pela possibilidade de avaliações/aferições/mensurações subjetivas perante as quais o empregado, a fim de ter definido o seu direito substantivo, vê-se completamente impotente e à mercê de parâmetros ou métricas imponderáveis de determinado avaliador.

Quanto aos valores díspares verificados, não foram estabelecidos limites objetivos legais em termos de valores que poderiam ser distribuídos aos empregados por seus empregadores

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO TRABALHADOR NA EMPRESA. PARCELA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

A responsabilidade civil - dever de indenizar - pode ser contratual e extracontratual (responsabilidade aquiliana), sendo que a primeira, grosso modo, decorre de inadimplemento contratual, enquanto a última decorre de previsão legal inobservada (ato ilícito e abuso de direito).

A gênese do pagamento apreciado residuiu na formalização do contrato de trabalho, ainda que, eventualmente, a percepção dos recursos possa ter se dado antes desse momento (fase pré-contratual).

A obrigação quanto ao pagamento da verba decorreu do aceite da proposta feita quanto, portanto, já existia contrato de trabalho, posto que tal juridicamente formado.

O bônus de contratação esquadriado não se refere à política organizacional que objetive somente à captação de talentos cobiçados pela sociedade empresária, mas também à retenção destes nos respectivos quadros, vez que a perfectibilização da gratificação está vinculada ao transcorrer do contrato de trabalho, ou seja, à contraprestação do empregado.

VALE ALIMENTAÇÃO/REFEIÇÃO. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em virtude de alterações legislativas, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados, a partir de 11 de novembro de 2017.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 2.706, reiterando os termos da impugnação apresentada.

A d. PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (p. 2.769).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

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

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às contribuições previdenciárias atinentes à quota patronal, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT e, ainda, àquelas destinadas às Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O crédito dia respeito ao período de 01 a 12/2015.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 394), constituem fatos gerados das contribuições lançadas os pagamentos efetuados pela Contribuinte a seus empregados a título de:

- Participação nos Lucros ou Resultados;
- Gratificação de Contratação; e
- Alimentação e/ou Refeição.

Passemos, então, à análise individualizada de cada uma das matérias.

Do Plano de Lucros e Resultados

No que tange aos valores pagos pela empresa a seus empregados a título de PLR, a autoridade administrativa fiscal considerou os mesmos como remuneração, tendo em vista que os mesmos estariam em desacordo com a Lei nº 10.101/00, pois: (a) os acordos coletivos que embasaram tais pagamentos conteriam regras subjetivas, especificamente na avaliação relativa aos valores da empresa e quanto à definição do montante de PLR devido; e (b) os valores de PLR pagos seriam desproporcionais aos salários-base dos empregados, caracterizando-se como verdadeira substituição da remuneração.

Confira-se:

5.4.1 DA PRESENÇA DE REGRAS SUBJETIVAS

Através da leitura dos Acordos de PLR vigentes nos períodos 01/07/2014 a 31/12/2014 e 01/01/2015 a 31/12/2015, apesar de terem por objetivos “disciplinar clara e objetivamente as regras de participação dos empregados nos lucros e/ou resultados da empresa”, conforme descrito no item 3 dos referidos acordos, verificamos a existência de regras subjetivas que influenciam na avaliação do desempenho dos empregados, e consequentemente na definição do montante devido a título de PLR.

Essa situação evidencia-se principalmente nos Anexos dos Acordos de PLR, nos quais há o detalhamento das condições necessárias ao pagamento da PLR dentro de cada área da empresa.

No Acordo de PLR vigente de 01/07/2014 a 31/12/2014, Anexo I – Área de Suporte, Capítulo 4 – Divisão entre os Empregados de cada Sub-área, temos o seguinte:

Os Empregados de cada uma das Sub-Áreas dividirão entre si o valor atribuído à SubÁrea conforme a sistemática apresentada acima.

Para se chegar ao valor cabível a cada Empregado, serão analisados os seguintes critérios de avaliação:

- Graduação do Cargo;
- Meta;

- Valores da Empresa.

...

(III) Valores da Empresa

Considerando a importância de serem cultivados os valores da empresa, entendeu-se relevante avaliar a prática dos seguintes valores:

- Sonho Grande: é acreditar que tudo é possível, o que na prática significa ser audacioso, criativo, persistente e sempre procurar novos desafios;
- Postura Construtiva: é, perante um problema, focar positivamente na construção da solução, sem questionar culpados nem gerar um ambiente negativo;
- Foco no Cliente: é colocar os interesses dos clientes, sejam internos ou externos, em primeiro lugar, inclusive abraçando atividades que não sejam originalmente suas, de forma a garantir a satisfação do cliente, com um atendimento célere e de qualidade;
- Eficiência: é focar suas energias e esforços nas atividades que realmente agregam valor, que devem estar alinhadas com os objetivos da empresa, trazendo resultados efetivos, buscando fazer mais com menos;
- Humildade: é saber ouvir, respeitar e tirar proveito da opinião de todos, independentemente de cargos, maturidade profissional ou condição social;
- Trabalho em Equipe: é ser colaborativo e saber somar esforços com seus pares para atingir um resultado melhor, promovendo um ambiente saudável.

Para cada um desses Valores será atribuída uma nota, que será de:

- 1 (um): pratica de forma insuficiente o valor;
- 2 (dois): pratica abaixo da média o valor;
- 3 (três): pratica na média o valor;
- 4 (quatro): pratica acima da média o valor;
- 5 (cinco): pratica exemplarmente o valor.

Cada nota equivale a um modificador, conforme tabela abaixo:

<i>Nota</i>	<i>Modificador</i>
<i>1</i>	<i>0,60</i>
<i>2</i>	<i>0,80</i>
<i>3</i>	<i>1,00</i>
<i>4</i>	<i>1,20</i>
<i>5</i>	<i>1,40</i>

A nota final dos Valores da Empresa corresponderá à média aritmética de cada um dos Valores individuais, e essa média será aplicada ao cálculo da nota final do Empregado.

(...)

A partir das definições dos itens que compõem os “Valores da Empresa” verifica-se a ausência absoluta de regras claras e objetivas, as quais devem ser apresentadas aos empregados para que saibam, antecipadamente, o que devem ou não devem fazer para que, ao final do período de apuração, sejam avaliados e recebam as respectivas notas, as quais variam de 1 (nota mínima) a 5 (nota máxima).

Com base nessas definições dos “Valores da Empresa”, o quanto grande deve ser o sonho do empregado para que ele receba determinada nota? Ou o quanto humilde ele deve ser? Ou ainda, a grandeza do seu sonho interfere na humildade dele esperada? Ou vice-versa? A subjetividade desses aspectos abre margem para que, teoricamente, possa existir na Cia. situações de favorecimento ou de prejuízo de empregados no momento das suas avaliações, a critério exclusivo do avaliador, e esse teórico favorecimento ou

prejuízo produz variações no cálculo da participação nos lucros ou resultados devida ao empregado.

Essa subjetividade é indubitavelmente verificada nas avaliações de desempenho referentes ao empregado Victor Andreu Mansur Farinassi, ambas realizadas com base no período de avaliação do 1º semestre de 2015. As avaliações ocorreram na Área Renda Fixa – Sub-Área Operações Estruturadas e na Área Mesas Estruturadas – Operações Estruturadas. Apresentamos a seguir um quadro comparativo no qual são verificadas diferenças significativas na atribuição das notas referentes aos critérios subjetivos que compõem os “Valores da Empresa”:

Valores	Nota Área Renda Fixa	Nota Área Mesas Estruturadas
Sonho Grande	3,00	5,00
Trabalho em Equipe	3,00	5,00
Postura Construtiva	3,00	5,00
Humildade	3,00	3,00
Foco no Cliente	3,00	5,00
Eficiência	3,00	5,00

Verificamos, portanto, que na Área de Renda Fixa existe um empregado que pratica os “Valores da Empresa” na média daquilo que se espera, porém na Área Mesas Estruturadas ele os pratica de forma exemplar, exceção feita ao item Humildade. Ou seja, dentro de um mesmo período de apuração, espelha-se a subjetividade dos critérios, uma vez que, dependendo do momento e do lugar, o empregado, com relação aos “Valores da Empresa” é exemplar ou mediano.

Também a partir das Avaliações de Desempenho apresentadas pelo contribuinte, verificamos a presença da subjetividade ao determinar o montante a ser pago aos empregados a título de PLR. Ora, se as regras fossem claras e objetivas, qual o motivo de empregados avaliados de forma diferente, dentro da mesma Área e do mesmo período de apuração, receberem exatamente o mesmo valor de participação nos lucros? Dentre as avaliações apresentadas, esse é o caso dos empregados Alexandre Breno Stevens, Denis Malta Ferraz Neto, Leandro Belberi Baldonado e Zeina Abdel Latif, todos avaliados no período de apuração 2º Semestre de 2014, nas Áreas de Negócios – Área Institucional, conforme consta do item 5.2 do presente Relatório Fiscal. Em todos os casos, foi atribuído individualmente o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) a título de PLR, apesar de os empregados terem contribuído de forma diferente para o resultado da área (2,24%, 2,22%, 2,29% e 2,31% respectivamente), terem recebido notas diferentes no tocante aos “Valores da Empresa” (média de 3,83, 3,67, 4,17 e 4,33 respectivamente), com a consequente média de Modificador também diferente (1,04, 1,03, 1,06 e 1,07 respectivamente). Caso as regras fossem claras e objetivas, livres de subjetividade, não haveria essa uniformidade no valor pago a título de PLR, uma vez que o empregado Zeina Abdel Latif, entre esses 4 (quatro) empregados tomados no exemplo, foi aquele que mais contribuiu para a obtenção do resultado (2,31%), que recebeu a maior média de notas no quesito “Valores da Empresa” (4,33) e a quem foi atribuído o maior Modificador (1,07). Assim, objetivamente não se explica o motivo de, no caso exemplificativo em análise, o empregado com a melhor avaliação dentro da Área, em idêntico período de apuração, receber o mesmo valor a título de PLR que os demais empregados com avaliações inferiores.

5.4.2 DA SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO

Além da infração à legislação relatada no item anterior, há ainda aquela relacionada ao fato de ter a empresa efetuado pagamento de remunerações muito elevadas a título de PLR.

(...)

A instituição de um programa de PLR não pode servir de justificativa para que a remuneração do empregado seja substituída pelo pagamento nele previsto. Sendo assim, mesmo não existindo qualquer referencial em relação ao salário do empregado, o valor

da PLR deve guardar uma proporcionalidade razoável entre o salário mensal recebido e os valores pagos de PLR.

Do exame das folhas de pagamento e das planilhas elaboradas pelo contribuinte apresentadas em resposta aos Termos de Intimação Fiscal – TIF nº 02 e 03, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excede em dezenas, até centenas de vezes o valor do respectivo salário base mensal. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR anual, somando-se os dois pagamentos efetuados (02/2015 e 08/2015) excede em mais de 300 vezes o salário base mensal do empregado. Ou seja, há casos em que a PLR corresponde a mais de 25 ANOS de salário base mensal.

(...)

Em face da impugnação apresentada, a DRJ reconheceu que não há na lei qualquer vedação no tocante a eleição de critérios comportamentais para fins de pagamento da PLR. Contudo, considerou que o fato de existir uma avaliação dos valores / critérios comportamentais (adesão a valores da empresa), implicaria na consequente inexistência de regras claras e objetivas quanto à aferição / mensuração da PLR, importando, assim, em violação à Lei nº 10.101/00.

Outrossim, quanto à alegação de que a PLR seria desproporcional ao salário-base dos empregados, caracterizando-se como substituição da remuneração, a decisão recorrida reconheceu que não há evidência de que a PLR paga se trataria de uma substituição do salário no presente caso, além do que inexistiria previsão legal impondo limitação ao valor pago a título de PLR.

Superado, assim, um dos fundamentos da autuação no que tange à tributação dos valores pagos a título de PLR, a Contribuinte, em sua peça recursal, defende que, *no caso concreto, é certo que os critérios comportamentais avaliados pela Recorrente estavam claramente previstos em seus acordos, sendo de pleno conhecimento de seus empregados, além do que o processo de avaliação desses critérios, para fins de aferição / mensuração da PLR, diferentemente do alegado na decisão recorrida, era totalmente claro e objetivo, não permitindo subjetivismo em tais avaliações, atendendo assim ao disposto no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e em linha com o posicionamento jurisprudencial sobre a matéria.*

Neste espeque, considerando que as razões de defesa suscitadas pela Recorrente em relação à matéria em análise em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, do § 12, do art. 114, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

4. No que diz respeito aos Acordos de PLR analisados, a Autoridade Fiscal concluiu que tais não estariam em conformidade com a legislação de regência pelo fato de ensejarem avaliações subjetivas, em alguma medida, quanto a valores caros à empresa e, portanto, não seriam claras e objetivas como determinado pela Lei 10.101/00. Demais, disso, estariam sendo, em alguns casos, utilizados como sucedâneo do salário, tendo em vista que os valores pagos a título de PLR suplantariam em muito os valores deste e, ainda, não se prestariam como efetivo incentivo à produtividade, haja vista que, como delineado e distribuído, teria resultado em grande disparidade de valores entre os empregados.

(...)

6. Destarte, tratando primeiramente da questão envolvendo as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação dos empregados nos lucros da empresa, faz-se imperioso pontuar, desde já, que os instrumentos de negociação devem adotar regras de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros.

6.1. Ademais, não sobra rememorar, cabe ao exegeta, na apreciação do caso concreto, buscar o sentido e o alcance do quanto pretendido pelo legislador, em consonâncias com os preceitos constitucionais e demais regras do ordenamento, razão porque o importante, in casu, é dar sentido à PLR como decorrência da “função social da propriedade” que funciona como “instrumento de integração entre capital e trabalho, além de ser um incentivo à produtividade”.

6.2. A Autoridade Fiscal em suas análises, aponta que os objetadados acordos de PLR fizeram constar de suas regras/critérios para definição dos valores a serem atribuídos a cada empregados, dentre outros, a observância dos “Valores da Empresa” que, consoante definição constante nos respectivos anexos.

(...)

6.3. Por seu turno, a Insurgente, ao sustentar pela inexistência de impedimento legal para previsão pelos acordos de PLR de critérios relacionados ao comportamento dos empregados busca esteio no Acórdão Carf nº 2402-006.071 a fim de fundamentar seu entendimento. De tal acórdão, reproduz-se os seguintes excertos:

Isto é, **a psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise**, a exemplo das escalas acima mencionadas e da avaliação por competências.

A eventual subjetividade do comportamento não exclui a objetividade de sua mensuração e avaliação, inclusive para efeito de fixação das regras da PLR. Isso equivaleria a ignorar a ampla experiência da psicologia comportamental e da neuropsicologia sobre o assunto, bem como a gestão de recursos humanos no cotidiano das empresas.

(original sem destaques)

6.4. Com efeito, concorda-se, em parte, com o entendimento expressado pela Insurgente, haja vista que não há vedação na lei de regência no tocante a eleição de critério subjetivos ou comportamentais para fins de pagamento da PLR. O que se vedou foi a discricionariedade, o subjetivismo e a obscuridade.

6.5. Entretanto, para que o desiderato da lei seja respeitado, a aferição/mensuração de tais critérios tem de se dar de forma clara e objetiva, para que não sejam maculados os direitos substantivos dos empregados.

6.6. Assim, o que parece contrariar a mens legis é a insegurança gerada pela possibilidade de avaliações/aferições/mensurações subjetivas perante as quais o empregado, a fim de ter definido o seu direito substantivo, vê-se completamente impotente e à mercê de parâmetros ou métricas imponderáveis de determinado avaliador.

6.7. Consequencialmente, para que não haja qualquer pecha nos acordos de PLR ou dissociação entre as suas previsões e os desígnios legais, necessário que seja franqueado a todos os empregados da organização o conhecimento prévio dos efetivos esforços que deles são esperados – nas mais variadas modalidades/espécies de aferições/avaliações às quais possam estar sujeitos –, de modo que, sem contar com a interferência ou dependência da particular impressão de pessoa qualquer, reste possibilitada a mensuração e conhecimento do respectivo desempenho.

6.8. Tornando ao casuismo vertente, a Autoridade Lançadora firmou entendimento no sentido de que as previsões dos apreciados acordos de PLR não ostentariam integralmente os atributos de objetividade quanto a sua aferição buscando, inclusive, demonstrar que um mesmo empregado, atuante em mais de uma das áreas da empresa

(renda fixa e mesas estruturadas), teria sido avaliado de forma bastante díspar, na maioria dos elencados “valores da empresa”, por dois diferentes avaliadores.

(...)

6.10. Em decorrência do quanto tratado nessa questão específica, emerge que os acordos de PLR analisados, especificamente no tocante às previsões e medições de observância dos “valores da empresa” não se afinam com as previsões legais de regência, posto que não ofertam parâmetros objetivos para a sua avaliação/aferição e conhecimento!

6.11. Digno de ser ratificado o entendimento de que, no caso apreciado, as regras abstratamente consideradas se revelaram de aferição subjetiva, independente de a quantos casos práticos quando aplicadas tenha sido evidenciada algum tipo de distorção – o que só faz confirmar o quanto asseverado no transcorrer desses parágrafos –, a mácula verificada e apontada diz respeito às balizas acordadas para fins do pagamento da PLR no seu todo.

(...)

6.15. Destarte, em tom de síntese do quanto tratado, vale o destaque para dois pontos essenciais. O primeiro referente à exigência de regras e critérios objetivos, afastando-se os subjetivos. A subjetividade nas regras e, por consequência no pagamento, afasta a validade da PLR. O outro aspecto é a flexibilidade assegurada para viabilizar a PLR. Os critérios indicados na lei são exemplificativos e podem ser negociados pelas partes, desde que sejam mensuráveis de forma objetiva a fim de não contrariarem o espírito da lei.

Nega-se, assim, provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Da Gratificação de Contratação

Com relação à tributação dos valores pagos a título de “gratificação de contratação”, assim está fundamentado o lançamento fiscal neste particular:

A empresa efetuou pagamentos referentes a gratificação de admissão (bônus de contratação, *hiring bonus*) a empregados contratados no ano de 2015, registrados nas Folhas de Pagamento na rubrica de proventos 0425 – Gratificação Contratação.

(...)

Analisando os Instrumentos Particulares apresentados pelo contribuinte, verificamos que os valores pagos não possuem o caráter indenizatório alegado, mas sim a característica de uma gratificação, de uma remuneração ajustada, que tem como base todos os valores aos quais o contratado teria direito a receber na empresa anterior ao longo de certo período, caso não optasse por trocar de empregador.

O contribuinte ora autuado, ao apresentar o valor da gratificação de contratação ao futuro empregado, já estimou a remuneração a que ele faria jus em função dos serviços a serem prestados na empresa atual, e compromete-se a pagá-lo em uma única vez, quando efetivar-se a contratação. Ou seja, tudo aquilo que o empregado poderia receber ao longo de certo período na empresa em que ele presta o serviço, o contribuinte, para atrair o empregado, para incentivá-lo a aceitar a troca de emprego, oferta o pagamento em uma única vez.

Da leitura dos Instrumentos Particulares, também verificamos que, mesmo que a gratificação de contratação seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor se incorpore 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 essa cláusula do Instrumento revela não uma verba de natureza indenizatória, mas sim um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o empregado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua natureza nitidamente remuneratória.

(...)

Não obstante a amplitude do conceito de salário de contribuição, o próprio artigo 28 em seu parágrafo 9º, prevê inúmeras situações especiais onde, mesmo havendo pagamento direto ao empregado, não haverá a incidência da contribuição previdenciária. Tais hipóteses, que são várias e exclusivas, na realidade e por óbvio, se consubstanciam em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade em que deve ser interpretada conforme artigo 111, inciso II da Lei nº 5.172/66 – CTN, do contrário estaria imprimindo-lhe um alcance que a norma não tem nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas:

(...)

Esta verba paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como “luvas”, “hiring bônus” ou bônus de contratação, tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária.

Assim, estando contido no conceito de remuneração paga a qualquer título, o pagamento de bônus de contratação é parte integrante do salário de contribuição.

Como se vê – e em resumo – o entendimento da autoridade administrativa fiscal no sentido de que o pagamento de bônus de contratação é parte integrante do salário-de-contribuição, no caso concreto, está embasado nos seguintes fundamentos:

(i) o valor pago pela empresa se trata de uma “remuneração ajustada” correspondente ao valor que o empregado teria direito a receber na empresa anterior ao longo de certo período, caso não optasse por trocar de empregador; e

(ii) para que o valor pago pela empresa seja incorporado ao patrimônio do empregado, este deve cumprir um prazo mínimo de permanência na empresa, sob pena de ter que devolver, total ou parcialmente o valor ajustado; e

(iii) a verba em análise não está entre as hipóteses de isenção expressamente previstas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância concluiu pela procedência do lançamento fiscal neste particular, nos seguintes termos, em síntese:

8.3. Quanto à natureza de tal verba, a doutrina e a jurisprudência ainda se mostram claudicantes, sendo a realidade fática do casuísmo concreto a moldura adequada para a sua análise.

8.4. Assim, muito se sustenta - perfilada a este entendimento a tese trazida pela Insurgente - tratar-se de verba indenizatória que objetivaria “compensar” os “prejuízos” suportados pelo empregado referentes aos valores que este deixa de fazer jus em virtude da rescisão contratual frente ao antigo empregador.

8.5. Entretanto, não se pode concordar com tal tese, haja vista, inicialmente, as disposições da legislação civil donde se extrai que a responsabilidade civil, e o consequente dever de indenizar, surge em face do descumprimento obrigacional, pela desobediência de uma regra estabelecida em contrato, ou por deixar determinada pessoa de observar um preceito normativo que regula a vida. A indenização visa tornar indene, isto é, tanto quanto possível, recompor a situação concreta ao status quo ante, afastando a mácula, a violação, o nefasto efeito prejudicial sofrido pelo sujeito de direito em virtude da violação de dever jurídico preexistente.

8.6. Demais disso, não sobra relembrar que a responsabilidade civil – dever de indenizar – pode ser contratual e extracontratual (responsabilidade aquiliana), sendo que a

primeira, grosso modo, decorre de inadimplemento contratual, enquanto a última decorre de previsão legal inobservada (ato ilícito e abuso de direito).

8.7. No caso em apreço, visto que não havia vínculo contratual anterior entre a Impugnante e o desejado empregado, não se fala de responsabilidade contratual. Demais disso, a Insurgente não vulnerou o patrimônio jurídico do empregado com qualquer atuação que possa ser tida como ilícita, ou mesmo lícita com abuso de direito. Aconteceu que, diante de uma proposta atrativa de trabalho/retribuição, o empregado, que não pode ser tido como vítima na hipótese, sopesando as circunstâncias envolvidas, escolhe livremente abrir mão do que tinha (expectativa de direito) em nome do que lhe é proposto. Com efeito, deu-se uma escolha livre e tal qual o brocardo popular: “cada escolha, uma renúncia”.

8.8. Destarte, os valores ofertados ao pretendido empregado em razão do quanto este passa a abrir mão faz parte do plexo de benefícios de atração oferecido pelo contratante que pode exibir contornos de “compensação financeira”, mas não há de ser entendido ou traduzido como indenização, posto que, in casu, não há reparação a prejuízo ao qual a ora Impugnante potencialmente tenha dado causa por ato ilícito ou, ainda, esteja obrigada a reparar por determinação legal.

8.9. Ainda, é de se argumentar, por eventualidade, que nem mesmo na vertente da “perda de uma chance” (perte d'une chance) a verba em testilha se amoldaria à ideia de indenização, posto que, em tal caso, tratar-se-ia de indenizar uma oportunidade de ganho que deixou de ser experimentada por uma conduta lesiva.

8.10. Nesse cenário, referida teoria visa à responsabilização do agente causador não de um dano emergente, tampouco de lucros cessantes, mas de algo intermediário entre um e outro, precisamente a perda da possibilidade de se buscar posição mais vantajosa que muito provavelmente a seria alcançada pela vítima, não fosse o ato ilícito praticado.

8.11. No mesmo sentido são os ensinamentos de Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho, que entendem aplicar-se a teoria da perda de uma chance “nos casos em que o ato ilícito tira da vítima a oportunidade de obter uma situação futura melhor, como progredir na carreira artística ou no trabalho, conseguir um novo emprego, deixar de ganhar uma causa pela falha do advogado etc.”.

8.12. Consequencialmente, não se tratando de ato ilícito praticado, não parece haver qualquer espaço para a aplicação da sobredita teoria à verba aqui tratada.

8.13. Demais do abordado, não sobra pontuar que a gênese do pagamento apreciado residu na formalização do contrato de trabalho, ainda que, eventualmente, a percepção dos recursos possa ter se dado antes desse momento (fase pré-contratual), mas, repise-se, sem dúvida, a razão subjacente cinge-se ao contrato de trabalho.

8.14. No casuísmo vertente, as balizas que regeram a contestada verba foram pactuadas em documento acessório/preparatório, denominado de “Propostas de Trabalho” (fls. 598/9) que, interpretando o Direito como ciência una que é, pode ser visto como uma fase da formação do contrato de trabalho (fase de proposta (ou oferta, ou policitação)).

8.15. Dessarte, tem-se que a oferta formalizada, obriga o proponente (art. 427, CC), gerando o dever de celebrar o contrato definitivo, além de constituir o impulso inicial de uma fonte obrigacional. Consoante entendimento doutrinário, a proposta deve conter as linhas estruturais do negócio/contrato em vista e, para que o contrato possa considerar-se perfeito, basta a manifestação daquele a quem é dirigida a proposta (o oblato).

8.16. A oferta traduz uma vontade definitiva de contratar nas bases oferecidas, não estando mais sujeita a estudos ou discussões, mas dirigindo-se à outra parte para que a aceite (ou não), sendo, portanto, um negócio jurídico unilateral, constituindo elemento da formação contratual.

8.17. Do brevemente entretecido, emerge que a obrigação da Impugnante quanto ao pagamento da verba em tela decorreu do aceite da proposta feita e, portanto, já existia contrato de trabalho mesmo antes da assinatura – aperfeiçoamento formal –, posto que tal já estava juridicamente formado. Confirmando tal entendimento tem-se, expressamente, no bojo da referida proposta:

(...)

8.20. Assim, além de sustentar a já rechaçada natureza indenizatória da verba em tela, a Insurgente ainda criou uma verdadeira condição suspensiva para a sua incorporação ao patrimônio jurídico do empregado contratado, inovando ao prever espécie de “indenização condicional”.

8.21. Diante desse quadro fático, denota que o bônus de contratação esquadrinhado não se refere à política organizacional que objetive somente à captação de talentos cobiçados pela sociedade empresária, mas também à retenção destes nos respectivos quadros, vez que a perfectibilização da gratificação está vinculada ao transcorrer do contrato de trabalho, ou seja, à contraprestação do empregado.

8.22. Destarte, o pagamento do hiring bônus no caso se dá sob condição suspensiva de três anos, sendo que a “incorporação” ao patrimônio do empregado vai ocorrendo proporcionalmente e na medida do decurso de tal prazo, vinculando-se à prestação do serviço/tempo à disposição do contratante. Somente após transcorrido integralmente referido lapso temporal-laboral o bônus será tido por definitivo, pertencendo incondicionalmente ao empregado.

(...)

8.26. Destarte, interpretando as normas aplicáveis em face do casuísmo posto a lume e do quanto trazido aos autos, estou da opinião de que os valores em tela, muito embora tenham sido pagos antes do início da efetiva prestação de serviços pelos empregados contratados, o foram quando já existente relação empregatícia e, mais importante, condicionados ao período mínimo de prestação de serviços/tempo à disposição do empregador de três anos para que fossem definitivamente incorporados ao patrimônio jurídico de seus beneficiários.

8.27. No tocante à articulação da Insurgente quanto à necessidade de ser habitual a verba para que sofra a incidência das contribuições previdenciárias, conforme previsto no § 11, art. 201, da CRFB/88, é de se ver que o conceito de habitualidade não implica na exigência de que tais pagamentos ocorram seguida ou repetidamente durante a vigência do contrato de trabalho, mas o quanto de expectativa/certeza acerca do seu recebimento existe sob o ponto de vista do empregado.

(...)

8.29. Com efeito, de um lado, tem-se circunstância na qual o empregador, sponte propria, por ato de liberalidade, concede pagamento extra aos seus empregados, sem que houvesse qualquer expectativa destes quanto a tal ganho. O elemento surpresa, a imprevisibilidade, é inerente ao pagamento não eventual. De outra mão, ocorrência assaz diversa se dá quando os empregados têm ciência e expectativa acerca de determinado pagamento/verba futura, previamente acordado/prometido e já computado dentro do campo de sua expectativa legítima.

8.30. Portanto, no contexto em epígrafe, além de se tratar de verba previamente ajustada/acordada entre as partes envolvidas e, a partir disso, certa quanto a sua percepção, houve o condicionante de que, muito embora paga, antecipadamente, em parcela única e quando da formalização do contrato de trabalho, tal passaria a incorporar definitivamente o patrimônio do empregado de forma proporcional e vinculada ao transcorrer do tempo (03 anos) de efetiva prestação de serviço/tempo à disposição do empregado. Com efeito, juridicamente, travestiu-se em verba habitual e percebida corriqueiramente/repetidamente, durante indigitado período.

A Contribuinte, em sua peça recursal, defende que *o hiring bônus, tal como pago pela Recorrente, possui natureza efetivamente indenizatória, de modo que a ele não pode ser conferido caráter remuneratório, por não se enquadrar como contraprestação pelo trabalho prestado, conforme já definido pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos Tribunais do Trabalho.*

Razão assiste à Recorrente!

De fato, destaque-se inicialmente que a referida verba é paga por ocasião da contratação do empregado e, sendo assim, não há que se falar que se trata de verba destinada a retribuir o trabalho, **uma vez que a relação trabalhista entre as partes sequer iniciou**. Neste sentido, inclusive, manifestou-se o órgão julgador de primeira instância, confira-se:

8.26. Destarte, interpretando as normas aplicáveis em face do casuismo posto a lume e do quanto trazido aos autos, estou da opinião de que os valores em tela, **muito embora tenham sido pagos antes do início da efetiva prestação de serviços pelos empregados contratados**, o foram quando já existente relação empregatícia e, mais importante, condicionados ao período mínimo de prestação de serviços/tempo à disposição do empregador de três anos para que fossem definitivamente incorporados ao patrimônio jurídico de seus beneficiários.

Outrossim, não se deve olvidar que quando ainda usufruíamos de economia saudável e em expansão, em que havia razoável escassez de mão de obra qualificada, foi introduzida a figura do bônus de contratação, como forma de compensar o trabalhador pelos benefícios já adquiridos no antigo empregador.

Trata-se, pois, de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o bônus de contratação como decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como incentivo para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção.

Nesse sentido, importante destacar a seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho:

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

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

BÔNUS CONTRATAÇÃO.

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

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

(Acórdão 2301-003.086, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de setembro de 2012)

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS DE ADMISSÃO. CARACTERÍSTICAS.

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

No presente caso, o fisco fundamentou a existência do fato gerador somente pela verba não constar do rol expresso no § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/19991, **tornando insuficiente a demonstração do fato gerador e a consequente existência da obrigação tributária principal.**

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Trata-se de uma forma encontrada, ainda, pelas empresas de adoçar a boca de executivos, para que os mesmos venham a auferir vantagens para que deixem os seus antigos postos de trabalho e venham a se filiar a uma nova empresa, pois, sem a

concessão de melhores benefícios, certamente tais profissionais continuariam a exercer suas funções no antigo posto de trabalho não havendo para eles qualquer vantagem em transferir sua força de trabalho e conhecimentos a um novo empregador.

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

Em se tratando de uma prática mais atual, também não houve qualquer previsão sobre tal pagamento nas hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias previstas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/91, de modo que o próprio legislador constituinte e o ordinário, ao definirem o salário contribuição, pela impossibilidade de previsão de todas as formas de remuneração que poderiam vir a ser criadas, determinou que todo o pagamento auferido em uma ou mais empresas que tiver como escopo a retribuição do trabalho prestado, deverá ser considerado como base de cálculo para fins de incidência da tributação pelas contribuições previdenciárias.

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

Destaque-se, ainda, os escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, objeto do Acórdão nº 9202-010.360, de 24 de agosto de 2022, *in verbis*:

Conforme mencionado pelo ilustre relator, a maioria do Colegiado, na qual estou incluído, entende que os pagamentos a título de hiring bonus não se subsumem ao conceito de salário-de-contribuição, por não possuírem natureza remuneratória.

De acordo com este entendimento, a exclusão da referida verba da base de cálculo das contribuições previdenciárias é medida que se impõe, independentemente da fundamentação contida na acusação fiscal.

Academicamente, já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisamos a incidência previdenciária sobre os hiring bônus.

Naquele trabalho, fizemos perquirimos sobre a natureza jurídica do citado pagamento, conforme se transcreve:

Como visto acima, o hiring bonus pode ser entendido como um acordo firmado entre aquele que pretende ser empregador e aquele que pretende trabalhar, pelo qual o primeiro se compromete a pagar determinado valor para que o segundo assine um contrato de trabalho.

Da definição simplista, porém claríssima, podemos identificar os seguintes elementos: i) obrigação de pagar do empregador contraposta à obrigação de fazer do trabalhador; ii) acordo prévio ao contrato de trabalho; iii) inexistência de relação laboral entre os sujeitos. Analisemos.

O acordo de vontades que se forma visa a assinatura de um contrato de trabalho entre as partes. Para tanto, a parte que se tornará futura empregadora se compromete a pagar a quantia estipulada enquanto a parte que pretende se empregar se compromete a firmar o pacto laboral. Em que pese a total liberdade das partes, a perfeita execução do contrato será obtida com a assinatura por um e com o respectivo pagamento pelo outro. Nesse sentido, ambas as obrigações serão cumpridas anteriormente ao contrato de trabalho, em tese, exaurindo o ajuste.

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

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

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

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

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

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

contratante. Fazem parte da segurança jurídica típica do acordo de vontades as condições assecuratórias que visam inibir o inadimplemento contratual.

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

Tão pouco importa, para a definição da natureza da verba, se o pagamento é realizado antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, ou ainda se é pago em parcela única ou não. É praxe nos ajustes de vontade, a determinação do momento do pagamento e de sua forma. Tal acordo, de forma alguma, ofende a lei civil ou desnatura a natureza do pagamento, ou dito de maneira mais direta, não é porque o valor referente ao bônus de contratação foi pago na vigência do contrato de trabalho, ou ainda, em algumas parcelas que venham a ser quitadas já com o vínculo laboral formado que tal valor assumirá natureza salarial (Por óbvio, como veremos mais a frente, que como questão de prova, é aconselhável o pagamento prévio à vigência do contrato de trabalho, evitando o pagamento, de uma ou ainda pior, de parcelas durante a prestação de serviços pelo trabalhador.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, tendo chegado à conclusão de que o hiring bônus não apresenta natureza jurídica de verba remuneratória, seguimos no citado artigo buscando mostrar a não incidência das normas de custeio de Direito Previdenciária sobre tal parcela:

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

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

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

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

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

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

Da leitura acima, podemos concluir desde já: o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o total dos valores percebidos como remuneração pelo empregado de seu empregador. A norma de incidência tributária é clara ao delimitar ao rendimento do trabalho a base impositiva, ou seja, para o segurado empregado, bem como para o avulso, são as verbas de natureza remuneratórias apanhadas pela exação e necessárias para quantificá-la.

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

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

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

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

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

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

Porém, com bem excepcionado pelo artigo 110:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A jurisprudência administrativa, embora ainda amparada em teses que não concordamos, segue nesse sentido, como se pode observar na ementa abaixo transcrita, somente nos aspectos que nos interessam, do Acórdão 2301-004.053

(Relator “ad hoc” Marcelo Oliveira. Sessão de 14 de maio de 2014. Obtido em 21 de setembro de 2014 em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

Autos de Infração DEBCAD’s n.ºs 37.343.8443; 37.343.8451; 37.343.8427; 37.343.8435; 37.343.8460 Consolidados em 30/08/2012

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA NA CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDENIZAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária a gratificação espontânea de contratação de funcionário, pois, trata-se de verba indenizatória que visa compensar o novo funcionário pela saída imotivada do outro em prego. Serve para contemplar talentos. No presente caso há nos autos contratos onde prevêm as verbas remuneratórias à aqueles funcionários que receberam o bônus de contratação, levando nos a crer que aquelas verbas que foram pagas fora do contrato do trabalho são indenizatórias”

Feitas as considerações acima, conclui-se que, independentemente da forma como fundamentada a incidência previdenciária sob os valores pagos a título hiring bônus, devem ser declarados improcedentes os autos de infração para exigência de contribuições previdenciárias sobre tal parcela

Ante o exposto, em face de tudo o quanto exposto no presente tópico e à luz da jurisprudência desse Egrégio aqui mencionada, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Do Auxílio Refeição / Alimentação

No que tange aos valores pagos pela Contribuinte a seus empregados a título de auxílio alimentação / refeição, a autoridade administrativa fiscal concluiu que os mesmos devem ser considerados como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, uma vez que foram pagos através de cartão alimentação / refeição. Confira-se:

A partir dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária não é aplicável à parcela destinada ao custeio da alimentação paga em pecúnia, **mas tão somente a que for paga in natura**, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Por outro lado, quando a parcela a título de auxílio-alimentação ou auxílio-refeição **for paga** em espécie ou mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação, tal pagamento possui **natureza salarial** e, desse modo, deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 e o artigo 58 da Instrução Normativa – IN RFB nº 971/2009, relacionam as parcelas não incluídas no salário-de-contribuição, entre elas a parcela *in natura* do auxílio-alimentação.

Percebe-se, portanto, que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação que for pago *in natura* ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa. Quando o auxílio-alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter *in natura*, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias.

Note-se que, quando a legislação diz que é “a parcela *in natura* do auxílio-alimentação” que não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, depreende-se que ela objetiva restringir o alcance da expressão “auxílio-alimentação” à literalidade do

vocabulo que representa a ideia principal – alimentação –, de modo a compreender somente o auxílio que se dê mediante o fornecimento de alimentação na forma de refeição ou de cesta básica.

Diante disso, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “cartão refeição ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

A nova redação do § 2º do art. 457 da CLT, dada pela Lei nº 13.467/2017, veda apenas o pagamento **em dinheiro** do auxílio alimentação, sendo que, para todas as outras formas de pagamento dessa verba, não haverá incidência da contribuição previdenciária ou de qualquer outro encargo trabalhista.

Porém, conforme disposto no art. 6º da referida Lei, a sua vigência dá-se após decorridos 120 dias da publicação, a qual ocorreu em 14 de julho de 2017, de modo que os dispositivos da CLT alterados por ela somente passaram a ter validade a partir de 11 de novembro de 2017.

(...)

Assim, sendo o auxílio-alimentação pago aos empregados mediante “cartão refeição ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente somente passa a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago *in natura* ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

9.2. Sem maiores digressões, impende registrar – como já o fez a Autoridade Autuante em seu Refisc – que a Administração Tributária firmou entendimento – vinculante – quanto à matéria ora suscitada, em especial e por último, no bojo da Solução de Consulta Cosit nº 35/2019 nos termos que seguem:

10. O § 2º do art. 457 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (CLT) incluído pelo art. 1º da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, assim dispõe:

Art. 457.
.....

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

10.1. Veja que a nova redação do § 2º do art. 457 da CLT, dada pela Lei nº 13.467, de 2017, veda apenas o pagamento em dinheiro do auxílio alimentação, sendo que, para todas as outras formas de pagamento dessa verba, não haverá incidência da contribuição previdenciária ou de qualquer outro encargo trabalhista.

10.2. Todavia, é importante deixar claro que o art. 6º da Lei nº 13.467, de 2017, prevê a sua vigência dessa Lei após decorridos 120 dias de sua publicação que se deu em 14 de julho de 2017, de modo que os dispositivos da CLT alterados por ela, somente passaram a ter validade a partir de 11 de novembro de 2017.

10.3. Diante disso constata-se que, **na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados, a partir de 11 de novembro de 2017**, não havendo necessidade de a Administração Pública Direta inscrever-se

no PAT ou de qualquer regulamentação por Lei, para que não haja a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor respectivo.

10.4. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

(grifos e destaques originais)

9.3. Assim, muito embora a referida Solução de Consulta não tenha ostentado como consultante à ora Insurgente, o cerne do quanto expressado em tal ato da Administração tem plena aplicabilidade ao casuísmo debatido.

Em sua peça recursal, a Contribuinte sustenta, em síntese, que *o fornecimento de alimentação por meio de vale alimentação e de vale refeição equiparam-se ao fornecimento in natura, de modo que, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea 'c', da Lei nº 8.212/1991, devem ser excluídos do salário-de-contribuição, conforme definido pela jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do C. Superior Tribunal de Justiça.*

Pois bem!

Sobre o tema, sirvo-me das conclusões alcançadas pela 2ª Turma da CSRF, objeto do Acórdão 9202-008.442, *in verbis*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

(...)

A atual jurisprudência deste colegiado é firme no sentido da não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de alimentação, in natura, pela empresa a seus empregados, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

Por bem discorrer sobre o tema, reproduzo excerto do voto condutor do acórdão 9202.008.209, da lavra do Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, nos termos a seguir:

A definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de alimentação, dispõe a alínea “c” do citado § 9º:

[...]

Nos termos das disposições legais encimadas, para que a parcela referente à alimentação in natura recebida pelo segurado empregado seja excluída do salário de contribuição é necessário que essa seja paga de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador –PAT, instituído pelo Ministério do Trabalho e Emprego, de conformidade com a Lei nº 6.321/1976.

Não se olvide que o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo da isenção têm como consequência lógica a incidência da exação tributária.

Cabe aqui ressaltar que o art. 111 do CTN estabelece que as normas afetas a outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente.

A despeito do que dispõe a legislação trabalhista e tributária, o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça –STJ é de que, em se tratando de pagamento in natura, o auxílio alimentação não sofre incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, visto que ausente a natureza salarial da verba.

Nesse sentido é a decisão consubstanciada no AgRg ao REsp nº 1.119.787/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p. 367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Ad argumentandum tantum, esta Corte adota o posicionamento no sentido de que a referida contribuição, in casu, não incide, esteja, ou não, o empregador, inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

3. Agravo Regimental desprovido.

Em virtude do entendimento do STJ, foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, com base em parecer aprovado pelo Ministro da Fazenda, o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, independentemente de inscrição no PAT

O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011, foi assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Ao longo do parecer encimado, a Fazenda Nacional noticiou o posicionamento jurisprudencial dominante nos seguintes termos:

Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais.

Nesse mesmo sentido foi o voto condutor no acórdão 2402-002.521, quando assentou que "diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT Programa de Alimentação ao Trabalhador."

Nessa mesma linha, os acórdãos 9202-005.257, de 28/03/17 e 9202-008.209, de 25/09/2019, adiante ementados:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FORNECIMENTO DE LANCHES E REFEIÇÕES. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA. AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT. ATO DECLARATÓRIO Nº 03/2011

Restando demonstrado que o fornecimento de lanches e refeições, deu-se na modalidade "in natura", o lançamento enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida "in natura", sob a forma de utilidades.

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. O fornecimento de alimentação in natura pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT. Ato Declaratório PGFN nº 3/2011.

Consoante estabelece a alínea "c" do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros das turmas de julgamento do CARF podem afastar a aplicação de lei com base em ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002 (como é o caso do Ato Declaratório nº 3/2011).

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, destaque-se que, de acordo com o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação.

Ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Cabe observar que o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117 aponta que o auxílio alimentação "pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária."

Quanto ao que seja pagamento "em espécie", o REsp 476.194/PR (citado no Parecer nº 2.117), informa que se o "auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta-corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária".

No caso em tela, a fiscalização esclarece que a alimentação foi fornecida diretamente pelo empregador por meio ticket / cartão alimentação, ou seja, **o fornecimento do auxílio não foi nem em dinheiro e nem por meio de depósito em conta corrente.**

Sobre o fato de o pagamento ter sido realizado mediante ticket alimentação, socorro-me, agora, ao precedente deste Colegiado, consubstanciado no Acórdão nº 2402-009.693 de 05 de abril de 2021, de relatoria do conselheiro Francisco Ibiapino Luz que, citando outro precedente desta Turma, especificamente a Declaração de Voto da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, assim concluiu:

A controvérsia se instalou, porque a fiscalização considerou o fornecimento de alimentos, na forma de "cartão" e "ticket alimentação", pela Contribuinte aos empregados como salário de contribuição, sob o fundamento de que dito fornecimento

não atendeu as normas vistas no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho. É o que se vê nos excertos do relatório e voto do acórdão recorrido, aqui transcritos:

(...)

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago “in natura”. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS, deste último, transcrevo excerto:

(...)

Nessa perspectiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou o Ato Declaratório nº 03, de 20 de dezembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, contemplando discussão acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido in natura, independentemente de inscrição do fornecedor no PAT, nestes termos:

(...)

Válido esclarecer que citado entendimento é de aplicação obrigatória por este Conselho, conforme preceitua o art. 62, §1º, inciso II, alínea “c”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

A propósito, o fato de referido fornecimento ter sido efetivado mediante “TKR – Ticket Refeição”, e não propriamente em refeitório, não tem o condão de afastar a natureza da mencionada prestação. Trata-se de tema enfrentado por esta Turma de Julgamento recentemente (Acórdão nº 2402-007.565, sessão de 10 de setembro de 2019 - processo nº 13888.002349/2007- 74), oportunidade em que segui o Relator e concordei com a bem fundamentada Declaração de voto, da lavra do conselheiro Denny Medeiros da Silveira. Entendimento que ainda comigo carrego, razão por que incorporo os excertos dela abaixo transcritos às minhas razões de aqui decidir:

[...]

Todavia, em que pese seu voto ter focado unicamente no fornecimento de auxílio-alimentação em pecúnia, que foi a matéria em discussão, trouxe, dentre os precedentes citados deste Conselho, a seguinte ementa do Acórdão nº 9202-006.283:

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os pagamentos efetuados em pecúnia a título de auxílio-alimentação (assim também considerados os pagamentos via cartões ou tickets).

Como se vê, tal enunciado reconhece que o pagamento em pecúnia de auxílio-alimentação integra o salário de contribuição, sendo nesse sentido o voto condutor, porém, como a parte final desse enunciado inclui na base de cálculo das contribuições o pagamento de auxílio-alimentação realizado por meio de cartões e “tickets”, peço vênha para externar o meu entendimento a respeito dessas duas modalidades de fornecimento de alimentação, acrescentando, ainda, o vale-alimentação/refeição.

Pois bem, tendo em vista a necessidade de interpretarmos literalmente a legislação que disponha sobre a outorga de isenção, segundo determinado pelo art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN), devemos verificar o que vem a ser alimento “in natura” e se o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição se enquadram nessa categoria.

Para tal, convém consultarmos, inicialmente, o que dizem os dicionários sobre o verbete “in natura”:

Michaelis

“In natura”: Em estado puro, sem passar por processamento.

Priberan

“In natura”: Que se encontra em seu estado natural; que não foi processado.

Wikipedia

“In natura”: A expressão “in natura” é uma locução latina que significa “na natureza, da mesma natureza”. É utilizada para descrever os alimentos de origem vegetal ou animal que são consumidos em seu estado natural, como por exemplo as plantas.

Partindo dessas definições, percebe-se que os alimentos fornecidos pelas empresas, em seus refeitórios, a rigor, não são “in natura”, pois, via de regra, não são servidos em seu estado natural, mas sim após serem processados, ou seja, cozidos, assados, triturados, pasteurizados, moídos, fermentados, temperados, etc.

Dessa forma, tem-se claro que para a legislação, a expressão “in natura” diz respeito ao fornecimento de alimento em si, e não ao estado em que ele se encontra. É por isso que não há questionamento, na jurisprudência, quanto ao enquadramento tanto do alimento fornecido em refeitório quanto do alimento fornecido por meio de cestas básicas na regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei 8.212/91.

Nesse contexto, não vemos qualquer óbice quanto ao enquadramento do “ticket”, do cartão e do vale-alimentação/refeição na mesma regra isentiva, pois, em tais modalidades, o que o empregador fornece ao empregado não é pecúnia (não é dinheiro), mas sim alimento e, diga-se de passagem, numa condição melhor para o empregado, que poderá utilizar o seu “ticket”, cartão ou vale-alimentação/refeição no estabelecimento que lhe oferecer o alimento com melhor qualidade, variedade e preço.

Acrescente-se, ainda, que o fornecimento e a utilização desses meios para aquisição de alimentos se encontra sob forte regulamentação e controle, segundo se depreende da Portaria nº 3, de 1/3/02, do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece regras voltadas a garantir a correta utilização dos chamados documentos de legitimação, que compreendem, dentre outros, o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição:

(...)

Como se pode perceber, visando a melhoria das condições nutricionais e da qualidade de vida dos trabalhadores, o Ministério do Trabalho tem se empenhado no sentido de assegurar que o “ticket”, o cartão e o vale-alimentação/refeição sejam utilizados, unicamente, na aquisição de alimentos, sendo descredenciados os estabelecimentos que violam essa determinação, além de sofrerem as penalidades cabíveis.

Desse modo, sob o aspecto teleológico, se o objetivo do legislador, ao utilizar a expressão “in natura”, foi garantir que o empregador fornecesse alimento ao empregado, em vez de dinheiro, o fornecimento de “ticket”, cartão ou vale-alimentação/refeição, de uso vinculado à aquisição de alimentos, não se afasta desse objetivo.

[...]

Logo, diante do quadro que se apresenta, não há como negar que, ao fornecer ‘ticket’, cartão ou vale-alimentação/refeição, o empregador esteja fornecendo, efetivamente, alimento ao empregado, razão pela qual, em meu entendimento, o pagamento de auxílio-alimentação, nessas modalidades, equivale a fornecimento de alimento “in natura” e, por esse motivo, não deve integrar o salário de contribuição.

(grifei e destaquei)

Neste contexto, deve ser reconhecida a não incidência das Contribuições Previdenciárias em relação à alimentação “in natura” fornecida pela Companhia via cartão alimentação, nos termos do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, que motivou a edição do Ato Declaratório nº 03/2011.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o lançamento fiscal em relação às rubricas “gratificação de contratação” e “vale alimentação”.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

Em que pese a argumentação trazida pelo i. Relator - conselheiro de notória cultura tributária - para o fim de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando também o crédito referente à rubrica “gratificação de contratação”, abri divergência a respeito da decisão proferida, e fui, assim, acompanhado pelos demais conselheiros representantes da Fazenda Nacional, razão pela qual apresento o presente voto vencedor.

Como se vê, o escopo da divergência objeto do presente voto gravita em torno da incidência de contribuição social previdenciária sobre o “Bonus de Contratação”.

Fundamentos da decisão de origem

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

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, quanto à matéria “bônus de contratação”, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 2.683 a 2.688):

Da Gratificação de Contratação (Hiring Bônus)

8. No ponto, a celeuma trazida a debate tem como tese fiscal a ideia de que os pagamentos efetuados a título de “gratificação contratação” seriam, de fato, antecipação salarial, enquanto a antítese da Insurgente cinge-se ao entendimento de que tais pagamentos não decorreriam da contraprestação de um serviço, mas teriam a função de indenizar o empregado pela perda de verbas em decorrência da saída do seu antigo emprego.

8.1. A figura do *hiring bonus*, inspirada na ideia de “luvas” pagas aos jogadores profissionais de futebol (art. 12 da Lei nº 6.354/76), se constitui em uma ferramenta atualmente de larga utilização no modelo de negócios e contratações em âmbito organizacional, servindo como instrumento de atração e, por vezes, manutenção de profissionais de destaque/interesse das empresas, normalmente no preenchimento de espaços/posições estratégicas.

8.2. Ademais, a verba em epígrafe é normalmente paga ao profissional de interesse ainda antes do início do (novo) vínculo laboral, mas, inafastavelmente, mantém intrínseca ligação com este.

8.3. Quanto à natureza de tal verba, a doutrina e a jurisprudência ainda se mostram claudicantes, sendo a realidade fática do casuismo concreto a moldura adequada para a sua análise.

8.4. Assim, muito se sustenta - perfilada a este entendimento a tese trazida pela Insurgente - tratar-se de verba indenizatória que objetivaria “compensar” os “prejuízos” suportados pelo empregado referentes aos valores que este deixa de fazer jus em virtude da rescisão contratual frente ao antigo empregador.

8.5. Entretanto, não se pode concordar com tal tese, haja vista, inicialmente, as disposições da legislação civil donde se extrai que a responsabilidade civil, e o consequente dever de indenizar, surge em face do descumprimento obrigacional, pela desobediência de uma regra estabelecida em contrato, ou por deixar determinada pessoa de observar um preceito normativo que regula a vida. A indenização visa tornar indene, isto é, tanto quanto possível, recompor a situação concreta ao status quo ante, afastando a mácula, a violação, o nefasto efeito prejudicial sofrido pelo sujeito de direito em virtude da violação de dever jurídico preexistente. Confira-se: (alterei)

Código Civil, art. 927 a 943:

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (art. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Tartuce, Flávio. Manual de direito civil: volume único. 5 ed. rev.atual. e ampl – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 445.

8.6. Demais disso, não sobra relembrar que a responsabilidade civil – dever de indenizar – pode ser contratual e extracontratual (responsabilidade aquiliana), sendo que a primeira, grosso modo, decorre de inadimplemento contratual, enquanto a última decorre de previsão legal inobservada (ato ilícito e abuso de direito).

8.7. No caso em apreço, visto que não havia vínculo contratual anterior entre a Impugnante e o desejado empregado, não se fala de responsabilidade contratual. Demais disso, a Insurgente não vulnerou o patrimônio jurídico do empregado com qualquer atuação que possa ser tida como ilícita, ou mesmo lícita com abuso de direito.

Aconteceu que, diante de uma proposta atrativa de trabalho/retribuição, o empregado, que não pode ser tido como vítima na hipótese, sopesando as circunstâncias envolvidas, escolhe livremente abrir mão do que tinha (expectativa de direito) em nome do que lhe é proposto. Com efeito, deu-se uma escolha livre e tal qual o brocardo popular: “cada escolha, uma renúncia”.

8.8. Destarte, os valores ofertados ao pretendido empregado em razão do quanto este passa a abrir mão faz parte do plexo de benefícios de atração oferecido pelo contratante que pode exibir contornos de “compensação financeira”, mas não há de ser entendido ou traduzido como indenização, posto que, *in casu*, não há reparação a prejuízo ao qual a ora Impugnante potencialmente tenha dado causa por ato ilícito ou, ainda, esteja obrigada a reparar por determinação legal.

8.9. Ainda, é de se argumentar, por eventualidade, que nem mesmo na vertente da “perda de uma chance” (perte d'une chance) a verba em testilha se amoldaria à ideia de indenização, posto que, em tal caso, tratar-se-ia de indenizar uma oportunidade de ganho que deixou de ser experimentada por uma **conduta lesiva**.

8.10. Nesse cenário, referida teoria visa à responsabilização do agente causador não de um dano emergente, tampouco de lucros cessantes, mas de algo intermediário entre um e outro, precisamente a perda da possibilidade de se buscar posição mais vantajosa que muito provavelmente a seria alcançada pela vítima, não fosse o **ato ilícito praticado**. Confira-se: (alterei)

Ministro Luis Felipe Salomão, quando do julgamento do REsp 1.190.180/SP.

8.11. No mesmo sentido são os ensinamentos de Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho, que entendem aplicar-se a teoria da perda de uma chance “nos casos em que o ato ilícito tira da vítima a oportunidade de obter uma situação futura melhor, como progredir na carreira artística ou no trabalho, conseguir um novo emprego, deixar de ganhar uma causa pela falha do advogado etc.”. Confira-se: (alterei)

Comentários ao novo Código Documental: 12820604 – RELATÓRIO, EMENTA E VOTO – Site certificado Página 6 de 10 Superior Tribunal de Justiça Civil, volume XIII (...). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 97.

8.12. Consequencialmente, não se tratando de ato ilícito praticado, não parece haver qualquer espaço para a aplicação da sobredita teoria à verba aqui tratada.

8.13. Demais do abordado, não sobra pontuar que a gênese do pagamento apreciado residu na formalização do contrato de trabalho, ainda que, eventualmente, a percepção dos recursos possa ter se dado antes desse momento (fase pré-contratual), mas, repise-se, sem dúvida, a razão subjacente cinge-se ao contrato de trabalho.

8.14. No casuísmo vertente, as balizas que regeram a contestada verba foram pactuadas em documento acessório/preparatório, denominado de “Propostas de Trabalho” (fls. 598/9) que, interpretando o Direito como ciência una que é, pode ser visto como uma fase da formação do contrato de trabalho (fase de proposta (ou oferta, ou policação)).

8.15. Dessarte, tem-se que a oferta formalizada, **obriga o proponente** (art. 427, CC), gerando o dever de celebrar o contrato definitivo, além de **constituir o impulso inicial de uma fonte obrigacional**. Consoante entendimento doutrinário, a proposta deve conter as linhas estruturais do negócio/contrato em vista e, para que o contrato possa considerar-se perfeito, basta a manifestação daquele a quem é dirigida a proposta (o oblato).

8.16. A oferta traduz uma vontade definitiva de contratar nas bases oferecidas, não estando mais sujeita a estudos ou discussões, mas dirigindo-se à outra parte para que a aceite (ou não), sendo, portanto, um negócio jurídico unilateral, **constituindo elemento da formação contratual**.

8.17. Do brevemente entretido, emerge que a obrigação da Impugnante quanto ao pagamento da verba em tela decorreu do aceite da proposta feita e, portanto, já existia contrato de trabalho mesmo antes da assinatura – aperfeiçoamento formal –, posto que

tal já estava juridicamente formado. Confirmando tal entendimento tem-se, expressamente, no bojo da referida proposta:

As partes reconhecem que eventual arrependimento após a aceitação da presente proposta poderá gerar prejuízos à parte inocente. Desta forma, fica acordado que, uma vez aceita, esta proposta vinculará automaticamente as partes e seus sucessores para todos os fins e efeitos legais, ficando as mesmas obrigadas a celebrarem os contratos definitivos necessários para formalizar os termos e condições ora acordados, não sendo admitido qualquer forma de arrependimento. (...)

(original sem grifos)

8.18. Portanto, do quanto acima evidenciado, decanta que a pactuação acerca da verba analisada não era algo dissociado do contrato de trabalho, mas, pelo contrário, apenas uma fase componente de sua formação.

8.19. Não fosse o suficiente a vinculação já evidenciada da relação existente entre o contrato de trabalho e a verba em apreço, verifica-se dentre as previsões do “Instrumento Particular de Indenização” – documento que formaliza e conforma a verba debatida – o que segue (fls. 601):

2. PEDRO, em contrapartida à indenização prevista acima, assume o compromisso de manter o contrato de trabalho com a XPI pelo período mínimo de 3 (três) anos.

2.1 Se o contrato de trabalho for rescindido, por exclusiva vontade de PEDRO ou por justa causa, nas hipóteses previstas na Consolidação das Leis do Trabalho, antes de concluído o período previsto na Cláusula 2 acima, PEDRO deverá ressarcir à XPI o valor da indenização, calculado de forma proporcional ao período de contrato de trabalho faltante para atingir os 3 (três) anos previstos na Cláusula 2.

(original sem grifos ou destaques)

8.20. Assim, além de sustentar a já rechaçada natureza indenizatória da verba em tela, a Insurgente ainda criou uma verdadeira condição suspensiva para a sua incorporação ao patrimônio jurídico do empregado contratado, inovando ao prever espécie de “indenização condicional”.

8.21. Diante desse quadro fático, denota que o bônus de contratação esquadriado não se refere à política organizacional que objetive somente à captação de talentos cobiçados pela sociedade empresária, mas também à retenção destes nos respectivos quadros, vez que a perfectibilização da gratificação está vinculada ao transcorrer do contrato de trabalho, ou seja, à contraprestação do empregado.

8.22. Destarte, o pagamento do *hiring* bônus no caso se dá sob condição suspensiva de três anos, sendo que a “incorporação” ao patrimônio do empregado vai ocorrendo proporcionalmente e na medida do decurso de tal prazo, vinculando-se à prestação do serviço/tempo à disposição do contratante. Somente após transcorrido integralmente referido lapso temporal-laboral o bônus será tido por definitivo, pertencendo incondicionalmente ao empregado.

8.23. Apenas em homenagem à didática busca-se uma alegoria ilustrativa na ciência contábil. Toma-se como exemplo a contratação de um seguro, diga-se, de um ano, cujo prêmio é pago à vista. Ainda que o desembolso tenha ocorrido à vista, a apropriação (reconhecimento) destes valores como efetiva despesa incorrida (saída do patrimônio da sociedade empresária) dar-se-á, mês a mês, no transcorrer do período de 12 (doze) meses. Tem-se no exemplo, pois, o pagamento antecipado de despesas referentes a um ano inteiro.

8.24. Assim colocado, decanta cristalina a natureza de antecipação remuneratória da parcela sub examine, vez que vinculada/condicionada à prestação de serviços à Impugnante, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei 8.212/91

8.25. Sobre o tema, já decidiu o Tribunal Superior do Trabalho – TST:

*I- EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO DE REVISTA. 'HIRING BONUS'. NATUREZA SALARIAL. INTERESSE EM RECORRER. OMISSÃO CONFIGURADA. Configurada a omissão no acórdão proferido por este Colegiado, que não conheceu do recurso de revista da parte, por ausência de interesse recursal, impõe-se saná-la, de imediato, efetivando o respectivo exame do recurso de revista, quanto ao tema. Embargos de declaração conhecidos e providos. II - RECURSO DE REVISTA. BÔNUS DE PERMANÊNCIA. NATUREZA JURÍDICA. SÚMULA 333/TST. **Prevalece neste Tribunal Superior do Trabalho o entendimento de que o bônus de permanência (hiring bonus) - pago com o objetivo de atrair e manter empregados nos quadros das empresas por um período mínimo determinado -, possui natureza salarial, na medida em que constitui verdadeiro incentivo à celebração do contrato de trabalho.** Nesse sentido, a pretensão da Reclamada, quanto à restituição do valor pago a título de hiring bonus, em razão da alegada natureza indenizatória, esbarra no óbice da Súmula 333/TST. Precedentes. Recurso de revista não conhecido." (ED-RR - 10233-48.2014.5.01.0055, Relator Ministro: Douglas Alencar Rodrigues, Data de Julgamento: 13/12/2017, 5ª Turma, Data de Publicação: DEJT 15/12/2017)*

(Grifei, negritei e destaquei)

8.26. Destarte, interpretando as normas aplicáveis em face do casuísmo posto a lume e do quanto trazido aos autos, estou da opinião de que os valores em tela, muito embora tenham sido pagos antes do início da efetiva prestação de serviços pelos empregados contratados, o foram quando já existente relação empregatícia e, mais importante, condicionados ao período mínimo de prestação de serviços/tempo à disposição do empregador de três anos para que fossem definitivamente incorporados ao patrimônio jurídico de seus beneficiários.

8.27. No tocante à articulação da Insurgente quanto à necessidade de ser habitual a verba para que sofra a incidência das contribuições previdenciárias, conforme previsto no § 11, art. 201, da CRFB/88, é de se ver que o conceito de habitualidade não implica na exigência de que tais pagamentos ocorram seguida ou repetidamente durante a vigência do contrato de trabalho, mas o quanto de expectativa/certeza acerca do seu recebimento existe sob o ponto de vista do empregado.

8.28. N'outra vertente, reforçando tal entendimento, é de se analisar o sentido denotativo de “ganho eventual”, que, consoante o “NOVO AURÉLIO – SÉCULO XXI – O DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA”, poderia ser assim traduzido: “que depende de acontecimento incerto”; que é “casual; fortuito; acidental”.

8.29. Com efeito, de um lado, tem-se circunstância na qual o empregador, sponte propria, por ato de liberalidade, concede pagamento extra aos seus empregados, sem que houvesse qualquer expectativa destes quanto a tal ganho. O elemento surpresa, a imprevisibilidade, é inerente ao pagamento não eventual. De outra mão, ocorrência assaz diversa se dá quando os empregados têm ciência e expectativa acerca de determinado pagamento/verba futura, previamente acordado/prometido e já computado dentro do campo de sua expectativa legítima. Fl. 38 do Acórdão n.º 2402-012.472 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 16327.721197/2019-90

8.30. Portanto, no contexto em epígrafe, além de se tratar de verba previamente ajustada/acordada entre as partes envolvidas e, a partir disso, certa quanto a sua percepção, houve o condicionante de que, muito embora paga, antecipadamente, em parcela única e quando da formalização do contrato de trabalho, tal passaria a incorporar definitivamente o patrimônio do empregado de forma proporcional e vinculada ao transcorrer do tempo (03 anos) de efetiva prestação de serviço/tempo à disposição do empregado. Com efeito, juridicamente, travestiu-se em verba habitual e percebida corriqueiramente/repetidamente, durante indigitado período.

(Destakes no original)

Conclusão

Ante o exposto, nesta parte, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz