

NATUREZ JURÍDICA DO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (*HIRING BONUS*) E SUAS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU INDENIZAÇÃO?

*Ivy Antunes Siqueira

Resumo

Visando atrair profissionais altamente gabaritados, grandes corporações não têm se limitado à cesta de benefícios “convencionais”, como planos de saúde, vales refeição e alimentação, participação nos lucros e resultados, dentre outros. Algumas empresas, em geral do setor financeiro e de tecnologia, não poupam esforços (nem recursos) na competição pelos melhores profissionais do mercado, adotando os mais variados expedientes nesta busca, desde a oferta de jornadas mais flexíveis, trabalho remoto, disponibilização de veículos corporativos e mais recentemente até a oferta de bônus financeiro no ato da contratação para estimular o potencial candidato a aceitar uma nova colocação.

O bônus de contratação, comumente chamado *hiring bonus*, *signing bonus* ou *luvas* tem por finalidade, além de atrair profissionais que já se encontram empregados, incentivando-os a mudar de emprego, indenizá-los por eventuais perdas decorrentes do pedido de demissão.

A questão adquire relevo quando se constata que a natureza jurídica conferida ao bônus de contratação – se possui caráter de efetiva indenização ou mero acréscimo patrimonial – pode atrair ou repelir a incidência do imposto de renda pessoa física.

São os reflexos tributários decorrentes de uma ou outra interpretação o que se pretende examinar no presente estudo.

Para tanto, partiremos do exame da hipótese de incidência do tributo em testilha, que elenca como critério material o ato de *aufferir renda*, para identificar se o acréscimo patrimonial decorrente do recebimento do *hiring bônus* enquadra-se na categoria de *renda como produto do trabalho* ou de *provento de qualquer natureza*.

Passaremos em revista aos conceitos extraídos do Direito Civil e do Direito do Trabalho para averiguar em quais situações o bônus pode ter natureza remuneratória ou indenizatória e, por fim, abordaremos o tratamento tributário a ele conferido pela jurisprudência administrativa e judicial.

Palavras chave: contratação, bônus, abono, remuneração, indenização, imposto de renda, pessoa física, incidência, critério material, base de cálculo.

1. Notas introdutórias

Em um mercado muitas vezes carente de profissionais que atendam aos elevados níveis de exigência das organizações empresariais, sobretudo quanto ao preenchimento de cargos de alta administração, é comum que os departamentos de recursos humanos utilizem-se de criativas ferramentas para atrair potenciais candidatos, oferecendo condições e vantagens para que, além de aceitar a colocação ofertada, permaneçam na nova empresa pelo maior tempo possível.

Também não é incomum que tais vantagens sejam ofertadas com a finalidade de compensar ou incentivar o profissional a se demitir da empresa em que trabalha para aceitar posição mais atraente em outra

Dentre esses mecanismos de atração e retenção de talentos está o bônus de contratação, também chamado *hiring bonus*, *signing bonus* ou *luvas*.

A prática consiste no pagamento de uma quantia ao profissional almejado, geralmente *antes da contratação*, de forma que ele fique vinculado à empresa contratante, por vezes exigindo-se a permanência no cargo por um determinado período (negociado caso a caso), mas que costuma variar de dois a três anos.

Muito se discute no Direito do Trabalho acerca da natureza jurídica do bônus de contratação: se teria caráter de indenização, pelo fato de o profissional contratado ser incentivado a se demitir da empresa em que está, muitas vezes renunciando a benefícios trabalhistas, ou se possui natureza salarial, representando remuneração paga antecipadamente por futura prestação de serviços e, nessas condições, repercutindo sobre todas as parcelas de natureza salarial, tais como 13º salário, férias e fundo de garantia por tempo de serviço - FGTS.

Também no aspecto tributário a natureza jurídica do *hiring bonus* implica em consequências distintas: se admitido como indenização o valor recebido não será tributado pelo imposto de renda. Ao revés, se considerado como remuneração, ou seja, como acréscimo patrimonial, terá atraído a incidência do referido tributo.

A propósito, embora não seja o tema principal do texto, a definição da natureza jurídica do bônus também é relevante para fins de incidência das contribuições previdenciárias, cuja base de cálculo (salário de contribuição) consiste no valor da remuneração destinada a retribuir o trabalho, situando ao largo da tributação aquelas verbas de caráter indenizatório.

O presente estudo, sem pretensão de esgotar o assunto, pretende examinar a natureza jurídica do bônus de contratação e os consequentes efeitos jurídico-tributários daí decorrentes no que tange ao imposto de renda da pessoa física.

2. A regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda

Norma jurídica é o juízo formado na mente do intérprete a partir do contato com o suporte físico do texto legislado. É produto do esforço de interpretação de um enunciado prescritivo pelo sujeito cognoscente.

A expressão *norma jurídica* pode ser admitida no sentido amplo e no sentido estrito. *Norma jurídica em sentido amplo* corresponde ao significado das frases de direito positivo. Embora dotadas de sentido, são meras proposições prescritivas de conduta. Já *norma jurídica em sentido estrito*, por sua vez, possui sentido deôntico completo, ou seja, traz em seu antecedente a descrição de um fato e no conseqüente uma proposição de caráter relacional, de tal sorte que, se e quando ocorrido o fato descrito no antecedente, será instaurada a relação jurídica “R” entre os sujeitos S’ e S”, unidos por um dever-ser neutro.

A norma jurídica em sentido estrito é justamente a regra-matriz de incidência tributária, norma de caráter geral e abstrato estruturada em uma *hipótese* ou *antecedente*, descritiva de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, e um *conseqüente*, que prescreve os efeitos jurídicos que a ocorrência daquele fato irá propagar. Como mencionado, ambas as proposições são vinculadas, de tal sorte que, uma vez ocorrido o antecedente, deve ser o conseqüente, surgindo daí a relação jurídica que dá ensejo à incidência tributária.

Valendo-nos da teoria da regra-matriz de incidência, cunhada por Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 239)¹, constatamos que a *hipótese* apresenta três critérios: o (i) *material* – verbo de predicação incompleta que descreve o comportamento de um sujeito, condicionado no tempo (ii) critério *temporal* e no espaço (iii) critério *espacial*. No *conseqüente* estão presentes o critério (iv) *pessoal*, que indica os sujeitos passivo e ativo daquela relação jurídica e o (v) *quantitativo*, a base de cálculo e alíquota, elementos para mensuração da obrigação tributária.

Conforme ensina o respeitado professor “A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”.

Fixada essa ideia inicial, convém lembrar que a competência tributária é expressamente demarcada pela Constituição da República, que veicula as linhas definidoras para o exercício das prerrogativas legiferantes das pessoas jurídicas de direito público. Daí porque, em sendo um fenômeno constitucional, o processo de construção de sentido das normas tributárias deve *sempre* partir do texto constitucional.

Ainda citando Paulo de Barros Carvalho², “é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 239.

² Cf. Idem, p. 76.

impositivas”, conferindo certeza às pretensões tributárias do Estado, ao mesmo tempo em que garante os direitos individuais dos cidadãos.

Bem por este motivo iniciamos o estudo do Imposto sobre a Renda da pessoa física pela leitura do artigo 153 do texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, segundo o qual: “Compete à União instituir impostos sobre: (...) III renda e proventos de qualquer natureza.”

Percebe-se que a hipótese de incidência do imposto de renda consiste na aquisição de renda, determinada pela variação das entradas (rendimentos ou ganhos) e saídas (deduções permitidas) num determinado intervalo de tempo.

Ressalvamos que pelo diminuto espaço não serão objeto do presente estudo as questões envolvendo deduções não permitidas ou limitadas, circunstância que viola a aferição de capacidade contributiva por resultar na tributação de despesas necessárias à obtenção da renda, nem que as alíquotas estipuladas na tabela progressiva são insuficientes para garantir a progressividade por força das tributações exclusivas na fonte.

Ficaremos apenas com o traçado geral do imposto de renda das pessoas físicas apurado ao fim de um período, cuja regra-matriz foi sintetizada por Célia Maria de Souza Murphy (2020, p. 241)³ em ilustrativo esquema que pelo didatismo nos permitimos reproduzir:

Hipótese	
Critério Material	Auferir renda
Critério Espacial	Qualquer lugar do mundo
Critério Temporal	Último dia do período de apuração
Consequente	
Critério Pessoal	Sujeito Ativo: União Sujeito Passivo: pessoa física
Critério Quantitativo	Base de cálculo: renda parcial aproximada Alíquota: tabela progressiva

Pois bem. No exercício da função estatuída pelo art. 146, III, “a”⁴ da Constituição Federal, vem o art. 43⁵ do Código Tributário Nacional esclarecer que o *fato gerador*, melhor

³ MURPHY, Celia Maria de Souza. *O Imposto sobre a Renda à luz da Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020, p. 241.

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

⁵ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

dizendo, o fato jurídico tributário do imposto de renda, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, assim entendida como o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou de *proventos de qualquer natureza*.

Tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza trazem em si a ideia de riqueza nova incorporada ao patrimônio do titular num dado intervalo de tempo, depois de descontadas as despesas necessárias à sua produção.

Sendo assim, renda é acréscimo patrimonial. Mas esse acréscimo não é, nem poderia ser, o valor total do patrimônio final subtraído do valor total do patrimônio inicial, após um período de tempo. O acréscimo patrimonial que caracteriza a renda do período decorre de uma equação complexa, na qual deve ser computado um fluxo de riquezas, no qual alguns ingressos devem ser acrescentados ao patrimônio e alguns gastos devem ser dele subtraídos. Este raciocínio permite que se combine, à teoria do acréscimo patrimonial, a teoria da renda-produto em um sentido amplo, na qual se tem por “renda” o valor recebido durante um período determinado, em excesso das despesas de aquisição⁶

Com base na premissa de que existe um conceito constitucional de renda e que o CTN, em seu artigo 43, adota a ideia de resultado que viabiliza acréscimo patrimonial em determinado período de tempo, Minatel (2008)⁷ estabelece algumas notas determinantes para qualificar o conteúdo do conceito de renda, dentre as quais se destaca a aquisição de disponibilidade, que pressupõe a existência de um sujeito que exteriorize a renda, ou seja, que demonstre capacidade contributiva. Pontua, ainda, que a *disponibilidade econômica* se caracteriza pela existência física dos recursos financeiros no patrimônio de seu titular, enquanto a *disponibilidade jurídica* que exige, ao menos, direito líquido e certo que assegure a exigibilidade da renda.

Com base nas ideias até aqui desenvolvidas vislumbramos que o bônus de contratação acresce o patrimônio de quem o recebe. E a circunstância de que seu recebimento, invariavelmente, se dá numa fase pré-contratual, quando ainda não houve prestação de serviços pelo profissional a ser contratado, o aproxima da categoria de *proventos de qualquer natureza*, cuja ampla acepção engloba ganhos, lucros eventuais, honorários, prêmios, aposentadorias ou pensões, doações e vantagens financeiras que não sejam decorrentes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos.

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁶ Cf. MURPHY, Célia. *O imposto sobre a renda...* cit. p. 99.

⁷ MINATEL, José Antonio. “Imposto sobre a Renda: Estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ganho de capital na aquisição de direito”. In. V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 421/445.

Todavia, muito em razão da ausência de previsão legal, somado ao fato de que a prática é relativamente nova, nem a jurisprudência nem a doutrina têm compreensão bem definida em relação ao *hiring bonus*.

Parte dos julgados confere a tais importâncias o caráter de remuneração, embora seu recebimento não seja habitual e geralmente se dê antes do contrato laboral ser firmado. Outros lhe aplicam a tarja de indenização, ao argumento de que o beneficiário deve ser compensado pelo risco de renunciar a uma posição profissional e as vantagens dela decorrentes.

Fato é que os efeitos tributários decorrentes de uma ou outra interpretação são distintos, como pretendemos evidenciar ao longo do texto.

3. *Hiring bonus* e a concepção de remuneração pela prestação de serviço

O Direito do Trabalho define remuneração no art. 457⁸ da Consolidação das Leis do Trabalho, como sendo a contraprestação pelo serviço prestado, ou seja, uma importância destinada a retribuir o trabalho prestado pelo empregado, ou pelo tempo à disposição do empregador, sendo uma de suas características mais emblemáticas a *habitualidade*.

A propósito do tema leciona Sérgio Pinto Martins (2003)⁹:

Por isso, salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente pelo empregador ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, seja em função da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais, seja em função das demais hipóteses previstas em lei. De tudo o que foi até aqui exposto, nota-se que o salário decorre da contraprestação do trabalho e de outras situações, mas desde que exista contrato de trabalho entre as partes.

Em reforço desse entendimento convém recordar que o artigo 28 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui seu plano de custeio, dispõe em seu artigo 28¹⁰ que o salário de contribuição – base de cálculo das contribuições previdenciárias – é o valor da remuneração destinada a retribuir o trabalho.

⁸ CLT - Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

^{1º} Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.

§ 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)

(...)

⁹ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, 19ª edição, Ed. Atlas, São Paulo, 2003.

¹⁰ Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

Não obstante, certas quantias quando pagas com habitualidade, adquirem a natureza salarial pela expectativa do trabalhador em recebê-las. É o que ocorre com certas gratificações espontâneas, que ao serem pagas regularmente, passam a integrar o contrato de trabalho como dever do empregador.

O entendimento da Justiça do Trabalho segue essa direção. Vejamos o excerto do seguinte julgado proferido pelo Tribunal Superior do Trabalho:

"AGRAVO EM EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. RECURSO DE EMBARGOS INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 13.467/2017. GRATIFICAÇÃO SEMESTRAL. PAGAMENTO MENSAL. INTEGRAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS HORAS EXTRAS. A egrégia Primeira Turma conheceu do recurso de revista do sindicato reclamante, por divergência jurisprudencial, e, no mérito, deu-lhe provimento para determinar a inclusão da gratificação semestral na base de cálculo das horas extras ao entendimento de que, sendo incontroverso que a referida parcela era feita de forma mensal, sua natureza jurídica salarial atrai a previsão contida na Súmula 264 do TST, a qual prevê a inclusão de parcelas de natureza salarial no cálculo da remuneração de serviço suplementar. (...) Agravo conhecido e desprovido" (Ag-E-RR-358-39.2012.5.24.0005, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Relator Ministro Breno Medeiros, DEJT 26/06/2020)."

Muito embora não haja habitualidade no pagamento do bônus de contratação, cujo recebimento se dá antes da prestação de qualquer serviço, a Justiça do Trabalho possui entendimento de que tal valor possui natureza salarial, equiparando-se às "luvas" do atleta profissional, inclusive com repercussão sobre o FGTS e a multa de 40%:

"(...) II - AGRAVO DE INSTRUMENTO DO RECLAMANTE. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014, 13.105/2015 E 13.467/2017 - PROVIMENTO. 1. VALOR PAGO A TÍTULO DE INCENTIVO À CONTRATAÇÃO E À PERMANÊNCIA NO EMPREGO - LUVAS. "HIRING BONUS". NATUREZA SALARIAL. A potencial ofensa ao art. 457, §1º, da CLT encoraja o processamento do recurso de revista. Agravo de instrumento conhecido e provido. III - RECURSO DE REVISTA DO RECLAMANTE INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DAS LEIS Nos 13.015/2014, 13.105/2015 E 13.467/2017. VALOR PAGO A TÍTULO DE INCENTIVO À CONTRATAÇÃO E À PERMANÊNCIA NO EMPREGO - LUVAS. "HIRING BONUS". NATUREZA SALARIAL. O valor da parcela *hiring bonus*, paga a título de incentivo à contratação e à permanência no emprego, oferecido pelo empregador com o objetivo de facilitar e tornar mais atraente a aceitação aos seus quadros, equipara-se às "luvas" do atleta profissional e, assim, possui natureza salarial. Contudo, seus

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive, as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a 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;

reflexos estão limitados ao depósito do FGTS referente ao mês do seu pagamento e à respectiva indenização de 40% (quarenta por cento). Precedente da SBDI-1. Recurso de revista conhecido e parcialmente provido. (ARR-432-78.2014.5.02.0056, 3ª Turma, Relator Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, DEJT 25/10/2019).”

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO INTERPOSTOS SOB A ÉGIDE DA LEI 13.015/2014. HIRING BONUS. LIMITAÇÃO DOS REFLEXOS. Constatado o equívoco da decisão embargada, dá-se provimento aos embargos de declaração, com efeito modificativo, para limitar a incidência dos reflexos das "luvas" tão somente na base de cálculo do FGTS e no cálculo da multa de 40%. Embargos de declaração providos, com efeito modificativo" (ED-Ag-AIRR-1100-73.2013.5.04.0009, 2ª Turma, Relatora Ministra Delaide Miranda Arantes, DEJT 18/10/2019).”

Da mesma forma tem julgado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/02/2013 a 30/11/2013. SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA. A verba denominada Bônus de Contratação e Permanência, constitui-se como uma espécie de prêmio destinado a atrair funcionários de interesse da empresa e encontra-se inserida no conceito de remuneração / salário-de-contribuição, visto que paga em contraprestação ao trabalho. (...) (CARF, processo n. 16327.720137/2018-79, acórdão 9202-008.600, sessão de 17/02/2020, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo).”

“BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BONUS). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os bônus de contratação pagos a empregados têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para atrair o empregado, ainda que seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se ao seu patrimônio. Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento.

(CARF, processo n. 16327.720071/2018-17, acórdão 2201-005.314, sessão de 06/08/2019, Relatora: Débora Fofano dos Santos).”

Em sentido contrário, aduzindo a ausência do caráter prestacional, Carlos Henrique Oliveira (2017)¹¹ sustenta a impossibilidade de considerar que o bônus de contratação tenha natureza salarial, dada a ausência de habitualidade e de efetiva prestação de serviço a ser remunerado:

¹¹ Oliveira, Carlos Henrique. Aspectos Trabalhistas e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção. 'in' HENARES NETO, Halley; SOUZA, Alex Mattos de; VILELA, Mariana Coutinho (coords). Temas Atuais de Tributação Previdenciária. São Paulo: Cenofisco Ed., 2017, pag. 167.

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.

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.

Retomando as bases já lançadas no início do presente texto, fato é que o recebimento do bônus de contratação representa inequívoco ingresso de riqueza nova no patrimônio de quem o recebe.

O fato de a importância recebida não ser produto do trabalho - embora tenha relevo para fins de incidência das contribuições previdenciárias, que adotam como base de cálculo o valor da remuneração - é insignificante quando se trata de tributação pelo imposto de renda da pessoa física. Isto porque, está-se inequivocamente diante de uma das materialidades possíveis da regra-matriz do imposto federal, qual seja, auferir *proventos de qualquer natureza*.

Desse modo, pouco importa se o pagamento ao profissional de interesse é realizado antes ou depois da assinatura do contrato, se à vista ou em mais de uma parcela. A forma de quitação não altera o caráter de acréscimo patrimonial dos valores recebidos pelo titular.

Também não se vislumbra no pagamento do bônus de contratação o caráter de indenização que parte da jurisprudência pretende lhe conferir.

O argumento de que empresa contratante indeniza *previamente* o profissional que renuncia ao emprego para assumir outra posição, experimentando perdas salariais que teria expectativa de receber, não parece coerente com o conceito de indenização, como será explorado a seguir.

4. O bônus de contratação e o conceito de indenização para fins de IRPF

O conceito de indenização pressupõe a ideia de compensação ou reparação por dano causado a outrem. Geralmente tem sentido econômico, embora também possa atingir elementos não patrimoniais, como é o caso do dano moral.

Sérgio Pinto Martins (2003)¹², assim sumariza o instituto:

“(...) No Direito Civil, a indenização é decorrente da prática de um ato ilícito, da reparação de um dano ou da responsabilidade atribuída a certa pessoa. No

¹² Op. cit.

Direito do Trabalho, diz-se que há indenização quando o pagamento é feito ao empregado sem qualquer relação com a prestação dos serviços e, também, com as verbas pagas no termo de rescisão de contrato de trabalho.”

O regime tributário das indenizações sempre foi tema de frequente apreciação pelo Poder Judiciário, mas é fato que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou o entendimento de que verbas de natureza indenizatória não se sujeitam à incidência do imposto sobre a renda por não haver demonstração de capacidade contributiva na mera recomposição patrimonial.

Nunca é demais lembrar que ao legislador é vedado ampliar a hipótese de incidência do imposto federal para albergar elementos diversos de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Exemplo oportuno são os valores recebidos quando da adesão aos planos de demissão voluntária, no qual uma das partes renuncia à relação empregatícia e a outra a indeniza, matéria que inclusive foi objeto da Súmula 215: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do Imposto de Renda” ou aqueles recebidos como indenização por processo de desapropriação.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INDENIZAÇÃO POR DESAPROPRIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.116.460/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º/02/2010, processado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, em análise de controvérsia em torno da incidência do Imposto de Renda sobre a verba recebida a título de indenização decorrente de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, considerou que, por não haver ganho ou acréscimo patrimonial nesses casos, não incide a mencionada exação.

2. In casu, a recorrente defende a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre a verba recebida a título de indenização decorrente de desapropriação. Adotando-se a premissa assentada no julgamento do mencionado precedente - de que não há acréscimo patrimonial na percepção da indenização por desapropriação -, não há que se falar na possibilidade de incidência da CSLL sobre tais valores, uma vez que o lucro é o critério material da hipótese de incidência dessa contribuição.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1691698/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/10/2017, DJe 23/10/2017).

Diferente é a postura daquele Sodalício quando diante de questões envolvendo a tributação de valores recebidos por mera liberalidade do empregador, circunstância que, diante da ausência de conteúdo indenizatório, autoriza a incidência do imposto sobre a renda, conforme importante precedente que tratou do tema pela sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. INDENIZAÇÃO POR LIBERALIDADE DO

EMPREGADOR. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

1. O acórdão suficientemente fundamentado que não aborda todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pela parte não viola o disposto nos artigos 458 e 535, do CPC.

2. As verbas concedidas ao empregado por mera liberalidade do empregador quando da rescisão unilateral de seu contrato de trabalho implicam acréscimo patrimonial por não possuírem caráter indenizatório, sujeitando-se, assim, à incidência do imposto de renda. Precedentes: EAg - Embargos de Divergência em Agravo 586.583/RJ, Rel. Ministro José Delgado, DJ 12.06.2006; EREsp 769.118 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ de 15.10.2007, p. 221; REsp n.º 706.817/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005; EAg 586.583/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, v.u., julgado em 24.5.2006, DJ 12.6.2006 p. 421; EREsp 775.701/SP, Relator Ministro Castro Meira, Relator p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento 26/4/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 1.8.2006 p. 364; EREsp 515.148/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento 8/2/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 20.2.2006 p. 190 RET vol.. 48 p. 28; AgRg nos EREsp. N° 860.888 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 26.11.2008, entre outros.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1102575/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009).

Conveniente, assim, manter em retentiva que os valores recebidos a título de indenização seja a que título for não podem sofrer a incidência do imposto de renda por não representam "*aquisição de disponibilidade*, mas sim a compensação pela perda da capacidade de adquirir a disponibilidade que detinha o credor anteriormente ao fato que gerou a indenização.

Hugo de Brito Machado (2002), a partir da ideia de que indenização consiste na reparação de danos ou prejuízos, observa que "(...) indenizável não é apenas o patrimônio em seu sentido estrito, ou econômico. Também são indenizáveis os direitos sem expressão econômica, e ainda, os lucros ou ganhos prováveis, que ainda não passam de uma expectativa de patrimônio."¹³

Significa dizer que embora determinado direito ainda não esteja integrado ao patrimônio do sujeito, a perda da potencialidade do ganho daria ensejo à indenização, a exemplo do que ocorre com os lucros cessantes, assim tratados pelo ilustrado autor¹⁴:

“Inúmeras são as situações nas quais se pode caracterizar o lucro cessante. Basta que se tenha a possibilidade efetiva, em virtude do desempenho de uma atividade econômica, de obter incrementos patrimoniais, e estes deixem de

¹³ Machado, Hugo de Brito. In. Regime Jurídico das Indenizações. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, 2002, p. 166.

¹⁴ Op. cit. p. 161.

ocorrer em virtude da ação de outrem. (...) É sempre uma decorrência certa da privação dos meios de produção do lucro. **Privação que pode decorrer de um dano patrimonial**, como acontece com o taxista que tem o seu automóvel abalroado e por isso fica se poder utilizá-lo enquanto está na oficina para reparos. **Ou pode decorrer de um ilícito qualquer** que não consubstancia por si mesmo um dano patrimonial, como acontece com o taxista que tem o seu automóvel ilegalmente apreendido por uma autoridade do Departamento de Trânsito.” (destaques nossos)

Como visto, ainda que se pretenda conferir ao bônus de contratação a conotação de indenização por perdas decorrentes do pedido de demissão - o que afastaria a tributação pelo imposto de renda - a rigor, o profissional favorecido não sofreu nenhum dano que deva ser reparado, tampouco renunciou aos benefícios e verbas a que teria direito (participação nos lucros e resultados, por exemplo) por força de um ilícito qualquer, ou teve um direito violado que justifique a recomposição patrimonial.

A suposta renúncia a ganhos potenciais na verdade é mera consequência da troca de emprego (afinal, não se pode ter o melhor de dois mundos).

Dessa forma, a nosso sentir, o estímulo financeiro chamado *hiring bonus* tem indiscutível natureza de *provento*, na medida em que acresce o patrimônio do titular, sujeito, portanto, à tributação pelo imposto de renda da pessoa física.

Todavia, ainda que não seja a posição majoritária, prevalecendo o entendimento de que o *hiring bonus* tem natureza remuneratória, portanto, sujeita ao IRPF, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já proferiu julgados conferindo feição indenizatória à figura, como exemplifica a decisão proferida em processo envolvendo a incidência de contribuição previdenciária, mas cujo racional é o mesmo para fins de imposto de renda:

(...)
BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BÔNUS. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
 Pagamento do bônus de contratação, luvas ou *hiring bonus*. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensar, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa. Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência de contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91. Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado.
 (CARF, processo n. 16327.721611/2013-75, acórdão n. 2403-002.938, sessão de 11/02/2015, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto).

Tal entendimento também já encontrou ressonância no âmbito do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 557, CAPUT, DO CPC. AUSÊNCIA DE NOVOS ARGUMENTOS PARA AUTORIZAR A REFORMA DA DECISÃO AGRAVADA.

(...)

Quanto ao Hiring Bônus, este é devido ao empregado unicamente em razão de sua contratação, como forma de indenização (pelo eventual desconforto e incertezas pelos quais irá passar ao trocar de emprego) pelo desligamento da sua antiga empresa e início do trabalho na autora.

Destarte, aludido bônus não decorre de serviços prestados pelo empregado à empregadora, tampouco há habitualidade em sua percepção o que afasta a incidência da contribuição previdenciária.

4. Agravo legal desprovido.

(TRF 3ª Região, SEGUNDA TURMA - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 365430 - 0022429-47.2015.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA RIBEIRO, julgado em 23/04/2019, e-DJF3 Judicial 1 DATA:02/05/2019).

Cabe neste ponto fazer uma observação: não é incomum que executivos ou profissionais de alta performance no mercado, quando desligados, firmem acordos de não concorrência que impeçam a atuação profissional no mesmo segmento por um determinado período, recebendo em consequência um bônus financeiro (*non-competete*).

Nesse contexto, em havendo uma limitação do campo de trabalho do profissional que a compensação financeira teria o intuito de suprir, poderia ser admitido o caráter indenizatório da verba pelo cerceamento temporário do direito ao livre exercício da profissão.

Foi nessa linha o voto divergente proferido pela Ministra Regina Helena Costa em recente julgamento, cujo trecho reproduzimos:

“Interessam ao caso, mais detidamente, os conceitos de renda, rendimento e indenização. A primeira, é sabido, consiste no aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. Configura acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos. Distingue-se, juridicamente, de rendimento, que corresponde a qualquer ganho, isoladamente considerado, remuneração dos fatores patrimoniais (capital e trabalho), independentemente da ideia de período. Remarque-se, por oportuno, que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Constitui sempre um plus, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte. Por outro lado, a indenização pressupõe a ocorrência de uma lesão, isto é, de uma supressão no patrimônio, material ou não, o qual deverá ser restaurado ao seu estado anterior, quando possível, ou compensado com o equivalente financeiro, não tipificando, em consequência, renda tributável. Isso considerado, verifica-se que o valor pecuniário vinculado ao cumprimento da cláusula de não concorrência **objetiva indenizar**, proporcionalmente às restrições fixadas, o dano imediato decorrente do cerceamento temporário do direito constitucional ao livre exercício da profissão pelo ex-empregado.

Visa, assim, reparar a situação lesiva daí decorrente, consistente na defasagem experimentada pelo profissional em virtude do afastamento provisório das rotinas da sua área de atuação, do contato com atualizações técnicas e da rede de relacionamentos, com reflexos deletérios na recolocação no mercado

laboral, como também compensar a recusa, durante a quarentena, de propostas de trabalho eventualmente mais vantajosas.
(REsp 1679495/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/02/2020, DJe 10/03/2020).

A despeito dos argumentos expendidos, o Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento de que tais importâncias caracterizam acréscimo patrimonial, com base em precedente da Primeira Seção daquela Corte segundo o qual “a verba paga por liberalidade do empregador, isto é, verba paga na ocasião da rescisão unilateral do contrato de trabalho sem obrigatoriedade expressa em lei, convenção ou acordo coletivo, tem natureza remuneratória” (REsp 1.102.575/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos em 23/09/2009), mantendo, assim, a incidência do imposto de renda da pessoa física.

Como se percebe, a avaliação quanto à natureza jurídica do *hiring bonus* é casuística, devendo ser levadas em consideração as peculiaridades de cada caso concreto, notadamente porque o bônus de contratação consiste em prática de mercado relativamente nova, sem qualquer regulamentação normativa quanto à forma de tributação dos valores pagos para atrair profissionais mais especializados.

5. Síntese conclusiva

A partir dos argumentos acima expendidos podemos extrair as seguintes conclusões:

- a) o *hiring bonus* qualifica-se como provento de qualquer natureza, nos termos do art. 43, inciso II do CTN, visto acrescer o patrimônio de quem o recebe;
- b) o bônus de contratação em geral é pago numa fase pré-contratual, o que afasta a natureza contraprestacional da importância recebida;
- c) a ausência de caráter remuneratório não descaracteriza o acréscimo patrimonial decorrente do recebimento do bônus, que deverá ser oferecido à tributação pelo IRPF;
- d) a ausência de caráter salarial põe ao largo apenas as contribuições previdenciárias que adotam como base de cálculo o valor da remuneração recebida pelo trabalho;

e) a forma e o momento do recebimento do bônus (se à vista ou parcelado, se antes de firmado ou já no curso do contrato laboral) é irrelevante para fins de incidência do IRPF, visto que o bônus consiste em incremento patrimonial;

e) não se pode conferir o caráter de indenização ao bônus, visto que sua finalidade não é de reparação de dano ou de recomposição patrimonial, mas sim de estímulo para que o profissional almejado aceite o risco de trocar de empresa;

f) a única possibilidade em que seria possível conferir caráter de indenização aos valores recebidos é aquela relativa ao bônus de não concorrência, que por ter finalidade distinta do *hiring bonus* com ele não se confunde;

g) a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, ainda não têm posição firme quanto à natureza jurídica do bônus de contratação, mas parece incontestado que os valores recebidos a este título estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda da pessoa física.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

_____, *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário das Indenizações*. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, v. 8, 2015. Disponível em: <revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/502>. Acesso em: 30 Jun. 2020.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 19ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MINATEL, José Antonio. “Imposto sobre a Renda: Estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ganho de capital na aquisição de direito”. In. V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

MURPHY, Celia Maria de Souza. *O Imposto sobre a Renda à luz da Constituição*. 1ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020.

Oliveira, Carlos Henrique. Aspectos Trabalhistas e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção. In. HENARES NETO, Halley; SOUZA, Alex Mattos de; VILELA, Mariana Coutinho (coords). *Temas Atuais de Tributação Previdenciária*. São Paulo: Editora Cenofisco, 2017.