



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11242.000051/2009-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-004.014 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GIASSETTI ENGENHARIA E CONSTRUCAO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/01/2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA.

Para ocorrência da denúncia espontânea é imperioso que o pagamento do tributo tenha ocorrido de forma integral e antes de sua declaração.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Discussão, em tese, acerca de inconstitucionalidades das contribuições destinadas a Terceiros não competem ao CARF a teor da Súmula CARF nº 2.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS A CARGO DA EMPRESA OU EQUIPARADA DESTINADA A TERCEIROS – OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. INCRA. SESC. SENAC. SEBRAE. SALÁRIO-EDUCAÇÃO/FNDE. PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OBRIGAÇÃO DE LANÇAR.

É legítima a exigência das contribuições destinadas ao INCRA, SESC, SENAC, SEBRAE e Salário-Educação/FNDE, todas amparadas em expressa previsão legal e na presunção de constitucionalidade das normas instituidoras. Para

fatos geradores anteriores à Lei nº 11.457/2007, a competência para constituição do crédito encontrava respaldo no art. 94 da Lei nº 8.212/1991, passando, posteriormente, ao art. 3º da referida Lei nº 11.457. O lançamento é de ofício, cabendo à Administração tributária constituir o crédito quando constatado o pagamento de remunerações a empregados, hipótese de ocorrência do fato gerador. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a constitucionalidade das contribuições destinadas ao SESC, SENAI, SENAC e SESI (art. 240 da CF), bem como a da contribuição ao INCRA (Tema 495 da Repercussão Geral e Súmula 516/STJ), e da contribuição ao SEBRAE, de natureza de CIDE (Temas 227 e 325 da Repercussão Geral). Igualmente, o STF firmou entendimento pela constitucionalidade do Salário-Educação/FNDE (Súmula 732/STF), de natureza tributária, instituído com fundamento no art. 149 c/c §5º do art. 212 da Constituição Federal, cuja arrecadação se destina ao financiamento da educação básica pública.

#### CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

A empresa deve recolher sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

#### TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente)

## RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Giassetti Engenharia e Construção Ltda., em 2 de agosto de 2005, contra decisão proferida pela então Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, órgão integrante do Ministério da Previdência Social, consubstanciada no Acórdão nº 21.426.4/194/2005, de fls. 377/393, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada em face do Auto de Infração e Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº [indicar número], lavrado para constituição de créditos previdenciários relativos a contribuições incidentes sobre remunerações pagas a diretores, gerentes e contribuintes individuais.

Trata-se de processo antigo, instaurado sob a égide da legislação previdenciária anterior à unificação plena das atribuições de arrecadação e fiscalização pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se que o presente recurso foi interposto em 2 de agosto de 2005, ou seja, há mais de duas décadas, quando ainda vigente a estrutura dos extintos Conselhos de Contribuintes e o regramento processual então previsto no Decreto nº 70.235/1972, em sua redação original, anterior às modificações introduzidas pelo Decreto nº 7.574/2011.

Trata-se, pois, de processo administrativo instaurado sob a vigência do regime jurídico anterior à criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, instituído apenas posteriormente, pelo Decreto nº 6.641/2008, com início de funcionamento em 2009, ocasião em que foram absorvidos e redistribuídos os feitos então pendentes de apreciação nos antigos Conselhos.

À época da constituição do crédito e da interposição do recurso, a Secretaria da Receita Previdenciária, vinculada ao Ministério da Previdência Social, detinha a competência para fiscalização, constituição e julgamento de primeira instância dos créditos referentes às contribuições sociais previdenciárias, somente sendo incorporada à Receita Federal do Brasil em 2007, nos termos da Lei nº 11.457/2007.

Em razão disso, o presente feito conserva atos praticados conforme as normas e competências vigentes à época, motivo pelo qual sua análise deve observar o direito

intertemporal, a fim de assegurar a validade dos atos pretéritos e a preservação do devido processo legal.

Registre-se, ainda, o caráter histórico e excepcional do presente processo, cuja tramitação ultrapassa vinte anos, circunstância que impõe a este colegiado exame atento e prudente, com vistas a resguardar tanto a segurança jurídica quanto a coerência institucional entre os regimes normativos sucessivos aplicáveis ao contencioso administrativo fiscal.

A ação fiscal teve início com a lavratura de Termo de Início de Ação Fiscal por Auditor-Fiscal da então Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, com o objetivo de apurar eventuais diferenças de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social.

Durante a fiscalização, foram examinados livros contábeis, folhas de pagamento, GFIP, guias de recolhimento (GPS), contratos sociais, recibos e demais documentos empresariais, tendo a autoridade autuante concluído pela ocorrência de omissão de fatos geradores e pela existência de valores não declarados à Previdência Social, especialmente relativos a diretores, gerentes e contribuintes individuais.

Diante das constatações, foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), exigindo-se o principal e acréscimos legais — juros de mora e multa de ofício —, com fundamento nos dispositivos da Lei nº 8.212/1991, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999) e demais normas então aplicáveis.

Regularmente notificada, a empresa apresentou impugnação administrativa, na qual alegou, em síntese a nulidade do lançamento, por ausência de motivação e de discriminação nominal dos segurados, competências e valores, em violação ao art. 142 do CTN e ao art. 37 da Lei nº 8.212/1991; também suscitou cerceamento de defesa, em razão da suposta não disponibilização das planilhas e memórias de cálculo pela fiscalização; ato contínuo, a recorrente pugnou pela configuração de denúncia espontânea, com base no art. 138 do CTN, por ter a contribuinte confessado espontaneamente os débitos mediante entrega das GFIP antes de qualquer procedimento fiscal. Somado a isso, aduziu inexistir vínculo empregatício entre os diretores e a empresa, uma vez que se tratavam de diretores estatutários, cujos valores não configurariam salário de contribuição; por fim, de forma subsidiária, promoveu o pedido de redução ou afastamento da multa de ofício, por seu alegado caráter confiscatório e desproporcional.

A impugnação foi acompanhada de documentos e precedentes administrativos que, segundo a defesa, comprovariam nulidade formal do lançamento e a aplicabilidade do art. 138 do CTN para afastamento da penalidade.

A defesa administrativa foi apreciada pela então Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, órgão do Ministério da Previdência Social, que proferiu a decisão de nº 21.426.4/194/2005, constante às fls. 377/393, julgando a defesa procedente em parte.

Em síntese, o colegiado da SRP entendeu que:

- O Auto de Infração e a NFLD observam os requisitos do art. 142 do CTN, estando devidamente motivados e acompanhados de demonstrativos e memórias de cálculo que permitiriam o pleno exercício da defesa;
- A entrega de GFIP sem o correspondente recolhimento não configura denúncia espontânea, conforme entendimento jurisprudencial consolidado do Superior Tribunal de Justiça e precedentes administrativos do próprio órgão;
- Os valores lançados correspondem à remuneração de diretores-empregados e gerentes, caracterizando contraprestação de natureza salarial, sujeita à contribuição previdenciária;
- E a multa de ofício de 75% deve ser mantida, por ausência de dolo, fraude ou simulação, cabendo apenas ajustes aritméticos no cálculo do crédito tributário.

Assim, a decisão de primeira instância manteve o lançamento fiscal, julgando a impugnação procedente em parte apenas quanto a diferenças de cálculo.

Inconformada com o teor da decisão proferida em primeira instância, a empresa interpôs recurso administrativo em 2 de agosto de 2005, no qual reiterou e aprofundou os fundamentos apresentados na impugnação.

Em suas razões, sustenta a persistência de nulidade formal do lançamento, sob o argumento de que não houve discriminação nominal dos segurados nem comprovação da disponibilização das planilhas de cálculo, o que teria comprometido o exercício do contraditório. Defende, ainda, a aplicação do art. 138 do CTN, por entender que a entrega das GFIP antes do início da ação fiscal configura denúncia espontânea capaz de afastar a multa de ofício. Argumenta, também, pela inexistência de vínculo empregatício entre os diretores e a empresa, uma vez que as quantias questionadas corresponderiam a pró-labore de natureza estatutária, e não a salários sujeitos à contribuição previdenciária. Por fim, alega que a multa imposta possui caráter confiscatório e desproporcional, violando os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva, requerendo, ao final, a anulação do lançamento, o reconhecimento da denúncia espontânea ou, subsidiariamente, a redução ou exclusão da penalidade aplicada.

Houve a interposição de recurso de ofício, face à retificação do crédito tributário no importe de R\$ 134.674,28 (fls. 391).

Em síntese, é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

### Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso voluntário encontra-se tempestivo, e reúne as condições de admissibilidade pelo que dele conheço, com ressalvas.

**- Das arguições de nulidade e cerceamento de defesa**

Do compulsão dos autos, em que pese tratar-se de caso concreto pretérito, não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade consignadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/1972 que regem a matéria, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se avista qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Do Despacho Decisório constam: a identificação do sujeito passivo; o número do PER/DCOMP sob análise; a descrição dos fatos (origem do crédito, sua vinculação, tipo de crédito e o período de apuração), a fundamentação legal, o termo de intimação e a identificação da autoridade fiscal, bem como o seu cargo, nada havendo que pudesse prejudicar o direito de defesa do contribuinte.

Com efeito, tanto o Despacho Decisório como a decisão recorrida são fundamentados de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corrobora tal fato que a Recorrente apresentou defesa e Recurso com alegações de mérito, o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos, com condições de elaborar as peças de inconformidade e recursal.

Assim, sem razão a parte recorrente.

Rejeita-se a preliminar.

**Da inaplicabilidade da denúncia espontânea – Entrega de GFIP desacompanhada do pagamento**

A recorrente sustenta a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), sob o argumento de que a entrega da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) configuraria confissão de dívida suficiente para afastar a multa de ofício.

Todavia, a tese não merece prosperar.

Nos termos do art. 138 do CTN, considera-se denúncia espontânea a comunicação feita pelo sujeito passivo ao Fisco, antes de qualquer procedimento de ofício, acompanhada, quando couber, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

Assim, a caracterização da denúncia espontânea está condicionada ao reconhecimento voluntário da infração e à imediata regularização da obrigação principal, mediante o pagamento integral do tributo e dos juros de mora, sem o que não se perfectibiliza o instituto.

No caso em exame, ainda que se reconheça que a entrega da GFIP representa confissão de dívida e demonstração da base de cálculo e dos valores devidos, tal conduta,

desacompanhada do recolhimento do tributo, não configura denúncia espontânea, por ausência de adimplemento da obrigação principal.

A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça é firme nesse sentido, consubstanciada na Súmula nº 360, segundo a qual:

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Embora originalmente referida aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a ratio decidendi dessa súmula aplica-se com maior razão às hipóteses em que, além de não ter havido pagamento tempestivo, o contribuinte sequer realizou o recolhimento espontâneo do tributo declarado.

Em precedentes reiterados, o STJ assentou que a mera entrega da GFIP, sem o pagamento da contribuição, não se enquadra na hipótese de denúncia espontânea, pois o dispositivo do art. 138 do CTN exige o pagamento simultâneo ao reconhecimento da infração.

O reconhecimento de infração e a confissão do débito, desacompanhados do respectivo recolhimento, não preenchem os requisitos do art. 138 do CTN, razão pela qual não afastam a exigência de multa de ofício.

A GFIP, enquanto instrumento de confissão de dívida, não tem o condão de extinguir o crédito tributário nem de suspender sua exigibilidade; trata-se de documento de natureza declaratória, e não extintiva. Somente o pagamento efetivo do tributo pode constituir causa apta a afastar a imposição da penalidade, conforme expressamente previsto no art. 156, I, do CTN.

A distinção é fundamental: a confissão (art. 354 do CTN) reconhece a dívida, mas não a extingue; já a denúncia espontânea pressupõe o reconhecimento e a regularização imediata da infração. A ausência do pagamento transforma a conduta em mera confissão tardia, insuficiente para excluir a responsabilidade pela penalidade legalmente prevista.

Cumpre destacar, ainda, que o lançamento por homologação das contribuições previdenciárias pressupõe a iniciativa do contribuinte em declarar e recolher o tributo. Quando o contribuinte apenas declara (via GFIP), mas deixa de recolher os valores devidos, a infração se consuma, e não há espaço para aplicação do art. 138 do CTN.

Nessa hipótese, a entrega da GFIP constitui o próprio meio de fiscalização e, portanto, não precede o conhecimento do Fisco acerca do débito, o que também inviabiliza a caracterização da espontaneidade exigida pelo dispositivo.

Portanto, a simples apresentação da GFIP, desacompanhada do recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, não configura denúncia espontânea nem é causa de exclusão da multa de ofício, porquanto inexistente o elemento essencial do instituto — o pagamento integral e tempestivo do tributo.

Assim, correta a exigência fiscal quanto à aplicação da penalidade, inexistindo qualquer violação ao art. 138 do CTN.

#### **- Da arguição de Inconstitucionalidade**

O recorrente busca o reconhecimento da inconstitucionalidade das contribuições destinadas a Terceiros.

Todavia, é sabido que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não detém competência para exercer controle de constitucionalidade de leis e atos normativos, prerrogativa esta atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário. No âmbito administrativo, cumpre a este Colegiado apenas zelar pela estrita observância da legalidade dos lançamentos tributários, verificando se o ato administrativo se conformou às normas vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, o exame a ser realizado pelo CARF deve restringir-se ao controle de legalidade, afastando-se de qualquer incursão em matéria de constitucionalidade, salvo em hipóteses excepcionais em que: (i) já exista decisão definitiva do Poder Judiciário declarando a inconstitucionalidade da norma, hipótese em que cabe apenas dar cumprimento à decisão judicial; (ii) haja dispensa legal de constituição do crédito tributário ou de contestação judicial, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002; (iii) exista súmula da Advocacia-Geral da União (art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993); ou (iv) conste parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da mesma Lei Complementar.

Nenhuma dessas situações excepcionais se verifica nos presentes autos.

Ademais, o tema já se encontra pacificado na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2, segundo a qual:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

O mesmo entendimento é reforçado pelo disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, que expressamente veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Portanto, não cabe ao julgador administrativo negar vigência a norma jurídica sob alegação de sua inconstitucionalidade. O controle exercido por este Conselho limita-se à verificação da conformidade do lançamento com o ordenamento jurídico, observando a legalidade do ato quanto à competência, finalidade, forma, motivos e objeto, bem como a correlação entre os fundamentos de fato e de direito que o embasam.

Diante desse contexto, e considerando a ausência de competência deste Colegiado para se manifestar sobre a alegada inconstitucionalidade das contribuições para Terceiros, deixo de apreciar tal matéria, reconhecendo tratar-se de questão insuscetível de análise na esfera administrativa.

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de examinar o capítulo relativo à inconstitucionalidade das contribuições destinadas a Terceiros.

#### **Das contribuições destinadas a Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE)**

Ainda que já se tenha afastado a apreciação de alegações de inconstitucionalidade das contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), cumpre registrar que tais exações possuem expressa previsão legal e encontram respaldo constitucional.

As contribuições destinadas ao Salário-Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA detêm natureza jurídica tributária, razão pela qual o respectivo crédito deve ser constituído pela autoridade fiscal mediante lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, é legítima a exigência dessas contribuições pela Administração Tributária. Ressalte-se que, para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.457/2007, a competência da autoridade fiscal encontrava-se disciplinada no art. 94, caput e parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991, passando, posteriormente, a constar do art. 3º da referida Lei nº 11.457/2007.

A jurisprudência dos tribunais superiores consolidou-se no sentido da plena constitucionalidade e vigência dessas contribuições. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, de forma reiterada, que as contribuições destinadas ao SESC, SESI, SENAI e SENAC foram recepcionadas pelo art. 240 da Constituição Federal, entendimento recentemente reafirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp nº 1.571.933/SC, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 13/12/2023, DJe de 8/3/2024.

No que tange à contribuição ao INCRA, o STF, no âmbito do Tema 495 da Repercussão Geral, firmou orientação pela constitucionalidade da exação devida por empresas urbanas e rurais, inclusive após a Emenda Constitucional nº 33/2001. Destacou-se que a inexistência de referibilidade direta entre a contribuição e a atividade econômica desenvolvida pela empresa não afasta a incidência, uma vez que tal característica não é elemento essencial das contribuições de intervenção no domínio econômico.

A propósito, a Súmula nº 516 do STJ confirma que a contribuição ao INCRA permanece exigível mesmo após as Leis nº 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, alcançando inclusive empresas de natureza urbana, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico devida por todos os empregadores.

De igual modo, a contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE ostenta natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja instituição dispensa lei complementar, conforme assentado pelo STF no Tema 227 da Repercussão Geral. Ademais, tal contribuição, prevista na Lei nº 8.029/1990, foi considerada recepcionada pela EC nº 33/2001, nos termos do Tema 325 da Repercussão Geral.

Por sua vez, a contribuição ao Salário-Educação/FNDE foi declarada constitucional tanto sob a égide da Constituição de 1969 quanto da Carta de 1988, à luz da Súmula STF nº 732.

Trata-se de contribuição social geral, fundada no art. 149 combinado com o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. Após a EC nº 53/2006, sua arrecadação passou a ser destinada ao financiamento da educação básica pública, conforme entendimento constante do Parecer SEI nº 8.404/2022-ME.

Diante desse panorama normativo e jurisprudencial, não assiste razão ao recorrente ao pleitear o afastamento das contribuições destinadas a Terceiros.

Cumpre enfatizar que é dever das empresas, ressalvadas as hipóteses de recolhimento substitutivo, efetuar o recolhimento das contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, na forma da legislação vigente. O lançamento, no caso concreto, observou adequadamente o conjunto normativo aplicável.

Por fim, convém reiterar que eventual discussão sobre a constitucionalidade dessas contribuições não se insere na competência deste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2. Ademais, não houve insurgência específica quanto à base de cálculo adotada, razão pela qual subsiste íntegro o lançamento quanto a este aspecto.

Dessa forma, rejeito a pretensão recursal, mantendo a exigência das contribuições destinadas a Terceiros tal como lançada.

#### **Da incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a diretores estatutários e empregados**

Nos termos do art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, incide contribuição social a cargo da empresa sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, a pessoas físicas que lhe prestem serviços, ainda que sem vínculo empregatício.

A legislação infraconstitucional, ao regulamentar essa previsão, ampliou o conceito de remuneração sobre a qual incide a contribuição previdenciária. O art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 dispõe que a contribuição da empresa incide 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, independentemente da sua denominação ou forma de pagamento.

Além disso, o § 1º do art. 12 da Lei nº 8.212/1991 expressamente equipara ao empregado o diretor não empregado, quando este participe do regime geral de previdência social como contribuinte individual, desde que receba remuneração decorrente do exercício da função de direção. Assim, tanto os diretores empregados, que mantêm vínculo de subordinação com a pessoa jurídica, quanto os diretores estatutários (não empregados), estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pelo exercício do cargo.

A distinção entre ambas as figuras reside no vínculo jurídico:

- o diretor empregado é aquele eleito ou nomeado que permanece sujeito à subordinação hierárquica e às normas da CLT;
- o diretor estatutário (ou não empregado) é aquele investido por eleição formal prevista no estatuto social, cujas relações decorrem do mandato societário, sem subordinação jurídica típica.

Contudo, independentemente da natureza trabalhista ou não da relação, a remuneração paga pelo exercício da atividade de direção compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, por se tratar de contraprestação decorrente de trabalho, inserindo-se no conceito de “remuneração” para fins previdenciários.

O Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), em seu art. 201, § 5º, reforça tal entendimento ao dispor que o valor pago a título de pró-labore a diretores não empregados integra o salário de contribuição, quando o dirigente esteja filiado ao Regime Geral de Previdência Social na condição de contribuinte individual.

Nesse sentido, sem razão a recorrente.

### **Conclusão**

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e, na parte conhecida, nego provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**