



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.001230/2010-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-010.454 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO SOFISA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Julgamento iniciado na reunião de agosto de 2022.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Sheila Aires Cartaxo Gomes. Ausente(s) o conselheiro(a) Mauricio Nogueira Righetti. Ausentes momentaneamente os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Carlos Henrique de Oliveira. Presidiu o julgamento o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2202-005.189, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 08 de maio de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 374 e seguintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADO ALÇADO À CONDIÇÃO DE DIRETOR. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado como empregado, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, nem tenha seu contrato de trabalho declarado como suspenso, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, pode receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando o diretor empregado como contribuinte individual, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que o diretor estatutário possui poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregado, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Estatutário Segurado Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação, caracterizador do vínculo de emprego.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ronnie Soares Anderson (relator) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 388 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 409 e seguintes para rediscutir a **participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga a diretores estatutários**.

Em seu **recurso, aduz a Fazenda Nacional**, em síntese, que:

- a) a atuação se deu sobre remunerações creditadas a administradores estatutários, eleitos pela Assembleia Geral, e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista;
- b) os administradores de sociedade anônima, em tese, não estão subordinados a qualquer chefe ou empregador imediato, mas apenas vinculados ao Conselho de Administração ou à Assembleia Geral;
- c) as relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades são regidas pelas determinações contidas na Lei nº 6.404/76 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego;
- d) as remunerações dos diretores, que não possuem vínculo empregatício, não são base de cálculo das denominadas verbas trabalhistas e previdenciárias;
- e) ainda que se considere a hipótese excepcional do administrador-empregado, caberia ao contribuinte (e não ao Fisco) demonstrar a existência de subordinação pessoal caracterizadora da relação de emprego, não bastando como prova a simples apresentação da carteira de trabalho;

f) deve ser restabelecido o lançamento, a fim de que haja incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR pela empresa aos seus administradores eleitos pela assembleia geral.

Intimada, a contribuinte apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 430 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) o Sr. André Jefferian Neto é, efetivamente, empregado da recorrida, conforme se verifica das anexas cópias de sua Carteira de Trabalho e da Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP, do Ministério da Previdência Social;
- b) mesmo com vínculo empregatício, os valores pagos ao Sr. André Jefferian Neto deveriam servir de base de incidência à contribuição previdenciária, pois tal entendimento não encontraria qualquer amparo legal ou constitucional;
- c) encontram-se cumpridos, pois, os requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/00, devendo ser afastada, assim, a contribuição previdenciária exigida através do presente auto de infração e incidente sobre os valores pagos ao Sr. André Jefferian Neto, a título de participação nos lucros da empresa, em razão da existência de vínculo empregatício entre referida pessoa e a recorrida

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Conforme consta da conclusão disposta no despacho de admissibilidade do recurso especial, fls. 409 e seguintes, a matéria admitida para rediscussão pelo Colegiado foi a **participação nos lucros e resultados paga a diretores estatutários**.

Contudo, pelo que se extrai do Recurso Especial interposto, a questão suscitada pela Recorrente refere-se à **caracterização de diretor (membro do conselho de administração) como contribuinte individual, e não como segurado empregado, para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a PLR recebida**.

A fim de averiguar a existência da divergência jurisprudencial alegada, segue o quadro comparativo entre a **decisão recorrida (voto vencedor)** e o **Acórdão paradigma n.º 2402-004.987** admitido pelo despacho de admissibilidade:

Acórdão recorrido N.º 2202-005.189	Acórdão paradigma n.º 2402-004.987
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADO ALÇADO À CONDIÇÃO DE DIRETOR. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE. (...).	REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.
O diretor estatutário contratado com	Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da

vínculo empregatício, devidamente informado como empregado, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, nem tenha seu contrato de trabalho declarado como suspenso, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, pode receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando o diretor empregado como contribuinte individual, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que o diretor estatutário possui poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregado, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Estatutário Segurado Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (venire contra factum proprium). É necessário que a fiscalização aponte os **elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação, caracterizador do vínculo de emprego.**

Pois bem. Compulsando os autos, observo que a controvérsia que remanesce no processo é pontual cuidando do específico ponto do auto de infração que trata da exigência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de "**participação nos lucros**" a pessoa de "**André Jefferian Neto**", o qual teria participado do "**Conselho de Administração**" da recorrente à época dos fatos e foi tido pela fiscalização como "diretor não empregado", estando o crédito apurado dentro do levantamento "PL — Participação

legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

Não havendo subordinação jurídica nem natureza pessoal da relação empregatícia, os administradores da companhia (Diretores e Conselheiros) serão qualificados como segurados contribuintes individuais, a teor do art. 12, V, alínea "f", da Lei 8.212/1991.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE LEI REGULAMENTADORA. IMPOSSIBILIDADE GOZO IMUNIDADE CONDICIONAL. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. ALINHAMENTO COM DECISÃO JUDICIAL.

A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ).

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Na ausência lei regulamentadora quanto ao

nos Lucros ou Resultados”, período de lançamento fevereiro e julho do ano 2008 (efl. 82). A tributação decorreria do pagamento efetivado ao citado diretor/conselheiro de administração e qualificado, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se como fundamento legal do lançamento o art. 22, inciso III, da Lei 8.212. (...).

Por conseguinte, é fato e extrai-se da leitura acima e dos fólios processuais que as razões da **autuação em relação aos pagamentos feitos a pessoa de "André Jefferian Neto" decorrem do enquadramento deste, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se o art. 22, inciso III, da Lei 8.212, bem como em razão dos tais pagamentos terem sido feitos, conforme fiscalização, com base na Lei 6.404.**

Ocorre que, **não consta dos autos provas de que os pagamentos tenham se dado com base na Lei n.º 6.404** e o contribuinte, inclusive, **nega essa circunstância, cabendo, neste caso, o ônus à fiscalização, uma vez que, além de se tratar de lançamento de ofício, que, em regra, já impõe à administração tributária o dever de provar os fatos constitutivos do crédito tributário que objetiva constituir, é noção cediça que a "escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"** (DecretoLei 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto 9.580, de 2018), cabendo à "autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos" nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto 9.580, de 2018).

Portanto, **não pode a administração tributária apenas alegar que os pagamentos foram efetivados com base na Lei 6.404, teria que fazer essa demonstração, o que, data venia, não se verifica nos autos.**

pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR) dos administradores, configurados como contribuintes individuais, a imunidade condicionada constitucionalmente não pode produzir efeitos para os administradores da companhia (Diretores e Membros do Conselho de Administração).

PRÓ-LABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

Recurso Voluntário Negado

A Recorrente alega que **não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos segurados administradores não empregados a título de participação estatutária, visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição, e teria natureza não remuneratória.**

Tal alegação da Recorrente não será acatada, pois o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba fora paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

O Fisco, em seu Relatório Fiscal, considerou que tais valores deveriam ser tributados, sob o argumento de que o art. 28, §9º, alínea "j", da Lei 8.212/1991, ao prever que seja excluída do salário de contribuição (base de cálculo) a participação nos lucros ou resultados da empresa concedida exclusivamente aos **segurados empregados.**

Quando paga ou creditada a administradores não empregados da companhia (membros da Diretoria e membros do Conselho de Administração), inseridos como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de contribuintes individuais, tal verba seria remuneração e,

Por outro lado, ainda que os pagamentos tivessem sido efetivados com base na Lei 6.404, o lançamento, em relação a pessoa de "André Jefferian Neto", se operou com fulcro no art. 22, inciso III, da Lei 8.212, enquadrando-o como "contribuinte individual", todavia constam nos autos provas da qualidade de "empregado" deste (efls. 179/188, CTPS e nome constante da Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP), logo se se cuida de "segurado empregado" o lançamento é defeituoso, já que motivado na figura do "contribuinte individual". O fundamento legal não se sustenta.

Para legitimar o lançamento como "contribuinte individual" precisaria a fiscalização demonstrar a ausência do vínculo de subordinação, tendo competência para isto, sendo cediço que a autoridade da administração tributária tem ampla competência, tanto para reconhecer, como para afastar vínculo de subordinação, caracterizador do vínculo de emprego.

Não podemos olvidar que é até bem comum se observarem lançamentos atestando a competência da autoridade administrativa para reconhecer vínculo de emprego. Malgrado, não seja tão comum quanto as hipóteses de reconhecimento, a descaracterização do vínculo também deve estar no âmbito de competência da autoridade fiscal.

Por outro lado, data máxima venia, não é crível que a mera alegação de que a referida pessoa era diretor ou de que era membro do conselho de administração, por si só, seja suficiente para descaracterizar o vínculo de emprego. Ao meu ver, com o devido respeito aos entendimentos em contrário, é preciso algo mais para afastar o vínculo de emprego, não sendo suficiente apenas asseverar uma posição estatutária de direção.

Precisava a fiscalização

por consequência, sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea "f", §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, hipótese dos autos. (...).

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia. (...).

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239241). Em outras palavras, os membros da Diretoria e do Conselho de Administração, que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia.

No tocante aos rendimentos pagos aos administradores não empregados a título de participação nos lucros da companhia (participação estatutária), a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a

apontar os elementos concretos, objetivos, que levavam a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego.

Observo, inclusive, que a fiscalização em nenhum momento se aprofundou sobre o vínculo de emprego ou emitiu intimação para a contribuinte prestar algum esclarecimento sobre o assunto (efls.14/17, as intimações não fazem questionamentos diretos quanto a eventual vínculo de emprego do diretor estatutário).

De mais a mais, o tema (diretor empregado) conta com vários precedentes no CARF, autorizadores do pagamento de PLR sem incidência previdenciária, a teor dos Acórdãos ns.º 2202004.712, de 09/08/2018; 2201004.565, de 06/06/2018; 2401005.847, de 07/11/2018; 2401005.676, de 07/08/2018; 2401004.795, 10/05/2017. Cito, em especial, o Acórdão n.º 2201003.655, 06/06/2017, este tratando de Conselho de Administração.

O raciocínio destes precedentes é que não havendo provas suficientes para atestar a ausência ou mitigação substancial da subordinação jurídica, prevalece para o diretor empregado ou para o membro do conselho de administração empregado o vínculo laboral tal como formalmente estabelecido. **Ao meu ver, não é suficiente alegar que se trata de diretor ou de conselheiro do Conselho de Administração e, por si só, afastar o vínculo jurídico da relação empregatícia. É preciso que a fiscalização aponte um algo a mais, descaracterize o vínculo da relação de emprego.**

Além disto, tem-se, outrossim, a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 14 de março de 2018, que prevê a figura do diretor estatutário "segurado empregado", nestes termos: (...).

Ora, se a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, na citada solução de consulta, prevê a possibilidade de existir o diretor estatutário "segurado empregado", não poderia a fiscalização unicamente afirmar que esta figura é qualificável como "contribuinte

título de PLR aos contribuintes individuais (Diretores e Conselheiros), que foi o caso dos autos. (...).

Assim, conclui-se que a Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é **destinada apenas aos empregados.**

A Lei 10.101/2000 em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantém com o empregador o vínculo de emprego. (...).

Vê-se, assim, que a lei do PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7º da Constituição Federal é dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego.

Ao lado da participação nos lucros estão outros direitos, tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, dentre outros. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Cumprido esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados

individual" pela só circunstância de ser diretor ou membro de conselho de administração, sem um "plus", sem um "algo a mais", caso contrário, estaria sendo contraditória. Neste pensar, em realidade, a figura do "diretor empregado" nunca existiria para a finalidade indicada na dita solução de consulta ou seria demasiadamente árduo comprová-la, invertendo-se o ônus da prova contra o contribuinte sem lei que o estabeleça.

Existir a referida solução de consulta e haver atitudes da administração tributária contrárias a ela ou que criem mecanismos e interpretações complexas para aplicação da famigerada solução de consulta é comportamento contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (nemo potest venire contra factum proprium).

Portanto, o fato é que, para atuar como "contribuinte individual", precisava haver a desqualificação do vínculo de emprego, pela fiscalização, o que inexistia nos autos de uma forma mais objetiva e concreta, para além do apontar poderes de alta gestão indicados no Estatuto Social.

Aliás, **no caderno processual também não consta que tenha ocorrido suspensão do contrato de trabalho, a CTPS colacionada aos autos não aponta tal anotação, tampouco outros documentos juntados ao processo, pelo que entendo, respeitosamente, que a Súmula TST n.º 269, em verdade, tangencia o caso concreto no sentido de que permanece a "subordinação jurídica inerente à relação de emprego"** e caberia a fiscalização fazer prova concreta e objetiva em contrário, não sendo suficiente, ao meu pensar, transcrever disposições estatutárias que dão poder ao diretor ou membro do conselho de administração.

Penso, inclusive, que muitas daquelas cláusulas estatutárias se direcionam mais a regular os aspectos societários da pessoa jurídica e não necessariamente controlar, afastar ou sobrepor o vínculo

contribuintes individuais (administradores: diretores e conselheiros da companhia) fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal, já que a Lei 10.101/2000 somente disciplina a sua concessão aos segurados empregados e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição (base de cálculo) da contribuição previdenciária.

Diante disso, entende-se que a verba em discussão está no campo do conceito de remuneração, pois não há dispensa legal da **incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba paga aos administradores não empregados**, não estando inserida na excludente do § 9º, alínea "j", do art. 28 da Lei 8.212/1991.

A Recorrente alega que não se poderia equiparar a concessão da PLR paga a administradores estatutários ao pro labore, tal afirmação não será acatada, já que não houve equiparação de verbas e sim a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos contribuintes individuais administradores concedidos de forma indireta, intitulados participação nos lucros ou participação estatutária (pro labore indireto).

A regra contida no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91 estabelece que, para o contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, será considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária (salário de contribuição), **sem que haja a necessidade de se levar em consideração o fato de que os valores somente eram pagos em obediência à Lei 6.404/1976** (Lei das Sociedades por Ações LSA), bem como não há necessidade de averiguar a regra contida no seu art. 152, § 1º, ao estabelecer que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia (participação estatutária), pois as regras contidas na Lei 6.404/1976 não regulamentou o inciso XI do art. 7º da CF/88, conforme RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a

<p>decorrente da relação de emprego.</p> <p>O fato de um empregado dirigir, gerenciar ou coordenar outros, por si só, não afasta o vínculo de subordinação que guarda para com o seu Empregador.</p> <p>Não se pode, permissa venia, trabalhar com a presunção de que o empregado alçado à condição de diretor por força de estatuto, por si só, perca as características inerentes à relação laboral. Se a fiscalização entender que isso ocorreu e sendo negado pelo contribuinte, é preciso que a autoridade fiscal faça a prova concreta de suas alegações para constituir o fato jurídico que dará ensejo ao lançamento, eis que o lançamento de ofício impõe a prova pela autoridade fiscal.</p> <p>Penso que, desde a Solução de Consulta Cosit n.º 368, de 18 de dezembro de 2014, gerou-se nos administrados legítima expectativa quanto a possibilidade de existir o chamado "diretor empregado" ou o "Diretor Estatutário Segurado Empregado" elegível ao recebimento de PLR na forma da Lei n.º 10.101, especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte. (...).</p>	<p>sistemática de repercussão geral. (...).</p> <p>Extrai-se ainda que o conceito de remuneração auferida, registrado no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91, não se encontra circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador por meio de folhas de pagamento ou em razão direta dos recibos de pagamento de pro labore registrados pela Recorrente. A remuneração tem de ser interpretada de forma mais abrangente, abarcando todas as verbas recebidas, a qualquer título, pelos administradores, na qualidade de contribuintes individuais, em razão do contrato de trabalho com ele firmado, seja configurada como pro labore direto ou como pro labore indireto.</p> <p>Em outros termos, há modos diversificados de remuneração paga aos contribuintes do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial.</p> <p><u>Logo, o pagamento feito aos administradores não empregados da companhia, mesmo recebendo a denominação de “participação nos lucros” ou “participação estatutária” por força da Lei 6.404/1976, será considerado como verba salarial</u> (pro labore indireto) e sujeita-se à incidência da contribuição previdenciária, a teor do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991. (...).</p>
--	--

Com relação à similitude fática, comparando-se as **premissas fáticas** estabelecidas nos acórdãos mencionados, constatam-se as seguintes distinções:

- a) **no acórdão recorrido**, partiu-se da **premissa** de que o lançamento teve **dois fundamentos**, que foi o enquadramento do diretor como contribuinte individual e em razão de os pagamentos terem sido feitos com base na Lei 6.404, conforme se extrai do trecho abaixo transcrito:

Por conseguinte, é fato e extrai-se da leitura acima e dos fôlios processuais que as razões da autuação em relação aos pagamentos feitos a pessoa de "André Jefferian Neto" decorrem do enquadramento deste, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se o art. 22, inciso III, da Lei 8.212, bem como em razão dos tais pagamentos terem sido feitos, conforme fiscalização, com base na Lei 6.404.

Com relação à premissa sobre o **pagamento com base na Lei 6.404**, restou consignada na decisão *a quo* ausência de comprovação, nos seguintes termos:

*Ocorre que, **não consta dos autos provas de que os pagamentos tenham se dado com base na Lei n.º 6.404** e o contribuinte, inclusive, nega essa circunstância, cabendo, neste caso, o ônus à fiscalização, uma vez que, além de se tratar de lançamento de ofício, que, em regra, já impõe à administração tributária o dever de provar os fatos constitutivos do crédito tributário que objetiva constituir, é noção cediça que a "escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais" (DecretoLei 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto 9.580, de 2018), cabendo à "autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos" nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto 9.580, de 2018).*

Acrescentando fundamentos, o voto condutor da decisão recorrida considerou a **existência de provas específicas da qualidade de empregado do diretor**, como se observa abaixo:

*Por outro lado, **ainda que os pagamentos tivessem sido efetivados com base na Lei 6.404**, o lançamento, em relação a pessoa de "André Jefferian Neto", se operou com fulcro no art. 22, inciso III, da Lei 8.212, enquadrando-o como "contribuinte individual", todavia **constam nos autos provas da qualidade de "empregado"** deste (efls. 179/188, CTPS e nome constante da **Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP**), logo se se cuida de "segurado empregado" o lançamento é defeituoso, já que motivado na figura do "contribuinte individual". O fundamento legal não se sustenta.*

- b) no **acórdão paradigma**, por sua vez, não se discute existência ou não de provas caracterizadoras do vínculo empregatício, **parte-se da premissa de que os diretores não são empregados**. Assim, a recorrente, naquele caso, **não pugna pela caracterização do diretor como empregado**, mas sim sustenta a **não incidência das contribuições sobre a PLR do diretor contribuinte individual**, consoante trecho abaixo:

*A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos segurados administradores **não empregados a título de participação estatutária**, visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição, e teria natureza não remuneratória.*

Portanto, não é possível inferir que a situação se assemelha aos presentes autos, ou seja, **mesmo havendo provas cabais da relação de emprego, teria havido descaracterização pela fiscalização do diretor empregado para contribuinte individual, sem fundamentação específica**.

Além disso, resta evidente, no paradigma, que o **pagamento foi feito ao diretor com base na Lei 6.404/1976**, como se observa a seguir:

*Logo, o pagamento feito aos administradores não empregados da companhia, mesmo recebendo a denominação de "participação nos lucros" ou "participação estatutária" **por força da Lei 6.404/1976**, será considerado como verba salarial (pro labore indireto) e sujeita-se à incidência da contribuição previdenciária, a teor do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991.*

Pela leitura que faço do acórdão paradigma e do acórdão recorrido, entendo que eles tratam de situações distintas e, por essa razão, as conclusões que chegaram os dois Colegiados foram distintas.

Inclusive, o **acórdão recorrido** tratou apenas sobre a situação de um diretor a respeito do qual se tinha **provas da qualidade de "empregado"** (efls. 179/188, CTPS e nome

constante da Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP). Já com relação à discussão administrativa acerca da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de remunerações aos **diretores não empregados**, o Sujeito passivo desistiu expressamente, conforme trecho da decisão *a quo* abaixo transcrito:

Pois bem. Compulsando os autos, observo que a controvérsia que remanesce no processo é pontual cuidando do específico ponto do auto de infração que trata da exigência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de "participação nos lucros" a pessoa de "André Jefferian Neto", o qual teria participado do "Conselho de Administração" da recorrente à época dos fatos e foi tido pela fiscalização como "diretor não empregado", estando o crédito apurado dentro do levantamento "*PL — Participação nos Lucros ou Resultados*", período de lançamento fevereiro e julho do ano 2008 (efl. 82). A tributação decorreria do pagamento efetivado ao citado diretor/conselheiro de administração e qualificado, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se como fundamento legal do lançamento o art. 22, inciso III, da Lei 8.212.

Dentro do levantamento do mencionado crédito, na rubrica "PL — Participação nos Lucros ou Resultados", constam parcelas que não mais se controverte (conferir efl. 82, já que a controvérsia é somente nos pagamentos ao Senhor "André Jefferian"), inclusive tendo o contribuinte aderido a parcelamento para as parcelas que não quer mais discutir, tendo sido consignado nos autos pelo recorrente que (efls.232/233):

De fato, a impugnante desiste, expressamente, da discussão administrativa acerca da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de remunerações aos diretores não empregados que participam do conselho de administração da impugnante, a título de participação nos lucros, nos termos do artigo 152, § 1.º, da Lei n.º 6.404/76.

Por outro lado, a abordagem trazida no **acórdão paradigma** partiu da premissa de que os diretores não seriam empregados, naquele caso concreto, o que se aproxima da temática sobre a qual o Sujeito Passivo, nos presentes autos, renunciou a discussão, mas não sobre o ponto que se pretende controverter.

Nota-se a evidente distinção das circunstâncias, numa situação há provas da qualidade de empregado do diretor, mas a fiscalização, sem motivar a descaracterização, o lança como contribuinte individual. E, no outro contexto, há lançamento com relação aos diretores não empregados como contribuintes individuais, diante das provas dessa qualidade.

Assim, o ponto central do acórdão vergastado é a ausência de motivação da fiscalização para a descaracterização da qualidade de empregado do diretor. E do paradigma é a incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos administradores não empregados.

Desse modo, ausente a similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, não é possível identificar a divergência jurisprudencial suscitada.

Diante do exposto, voto em não conhecer do recurso.

(assinado digitalmente).

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

