



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720163/2018-05
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.362 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO PINE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/08/2014

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigma conduz ao não conhecimento do recurso uma vez que não comprovada a divergência jurisprudencial

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1.274/1.286) em face do V. Acórdão de nº 2402-007.618 (e-fls. 1.261/1.272) da Colenda 2ª

Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 08 de outubro de 2019 o recurso voluntário e de ofício que de acordo com o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

“Conforme descrito pelo Recorrente em sua peça recursal, a autoridade lançadora pretendeu cobrar contribuição previdenciária sobre valores pagos no contexto do Programa de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”) aos seus diretores (“Diretores”).

Afirma que, apesar de restar incontroverso que os Diretores são contratados como empregados, caracterizando-se, para fins previdenciários, como segurados-empregados, a fiscalização adotou o entendimento de que (i) a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 (“Lei nº 10.101/00”) não é aplicável aos pagamentos realizados a administradores e (ii) os Diretores beneficiários do PLR são administradores da Recorrente.

Concluiu, assim, a autoridade administrativa fiscal que os pagamentos realizados aos Diretores integrariam a base de cálculo da contribuição previdenciária, isto é, que não seria aplicável ao caso o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91.”

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/08/2014

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE SUPERADA PELO MÉRITO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

De acordo o artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72, “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

PLR PAGA A DIRETORES EMPREGADOS. POSSÍVEL NÃO INCIDÊNCIA. REGÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PELA LEI No. 10.101/2000.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR paga a diretores empregados, devidamente eleitos pelos procedimentos previstos no Estatuto Social do contribuinte que, cumulativamente, mantenham a condição de empregado, é passível de não incidência das contribuições previdenciárias, estando a PLR neste caso regida pela Lei no. 10.101/2000. Inteligência do artigo 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91.”

03 – De acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 1.290/1300: Os autos foram encaminhados à União (PGFN) em 18/11/2019 (despacho de encaminhamento à e-fl. 1273). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após a data do referido encaminhamento. Em 30/12/2019 (e-fl. 1287), tempestivamente (Ricarf, art. 68, caput), foi interposto o recurso especial das e-fls. 1274 a 1286.

04 – A Fazenda Nacional suscita a seguinte matéria para rediscussão na qual foi admitida através do paradigma Ac. 9202-008.244: **PLR - Pagamento a diretores contratados como empregados**, sendo em síntese essas as razões recursais:

- a) Inicialmente, cabe esclarecer que a autuação se deu sobre remunerações creditadas a diretores estatutários, eleitos pela Assembleia, e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista;*
- b) Nessa linha, mostra-se imprescindível definir a natureza jurídica da relação que esses indivíduos (diretores estatutários) possuem com a sociedade anônima;*
- c) A doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os diretores não podem ser considerados empregados, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica, e não podem ser, de forma simultânea, empregados e empregadores;*
- d) Dizem mais, que os diretores não são apenas mandatários, mas sim órgãos da própria sociedade, indispensáveis à gestão e à existência da empresa, sendo inaceitável que eles sejam considerados empregados;*
- e) A par da discussão em torno da caracterização dos diretores como mandatários ou como órgãos da sociedade, é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores. Portanto, com base nessa vertente, os diretores não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas;*
- f) Importante lembrar que os diretores 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. Como já dito, eles são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador;*
- g) Firmada a premissa de que os diretores possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei nº 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, é absurda a pretensão do contribuinte de enquadrar a participação estatutária paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF e Lei n.º 10.101/2000.*

05 – Por sua vez o contribuinte apresentou em 05/06/2020 (e-fls. 1.310/1.326) contrarrazões ao recurso, e em síntese, questiona em preliminar o conhecimento do recurso e pede o desprovimento do apelo da Fazenda Nacional.

06 – O contribuinte apresentou memoriais. Esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 - O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, contudo, existe preliminar de não conhecimento em contrarrazões na qual passo a análise.

08 – Alega em preliminar de não conhecimento, além de outras razões o seguinte quanto a questão da similitude fática:

“53. O despacho de admissibilidade S/N, no entanto, entendeu que apenas o acórdão nº 9202-008.244 (primeiro paradigma) se prestaria a essa finalidade. Como destacado nessa oportunidade, o acórdão nº 9202-004.347 (segundo paradigma) trataria de “diretores não empregados” e, logo, não estaria “apto a demonstrar a divergência jurisprudencial, em razão de não tratar da situação fático-jurídica análoga” (fl. 1.299).

54. Diante desse cenário, cabe analisar com maiores detalhes o primeiro paradigma – único que permanece em discussão neste processo. A Recorrente, com o objetivo de demonstrar a divergência entre esse paradigma e o acórdão recorrido, transcreve o seguinte trecho:

“Inicialmente, oportuno destacar que em função do recurso em exame não há discussão quanto à incidência da exação em tela sobre os pagamentos efetuados a administradores não empregados à título de PLR. O que se discute é se os diretores do contribuinte ostentam, ou não, a condição de empregados. Caso, positivo, os pagamentos àquele título, a eles direcionados estariam, em tese, a salvo da incidência.”

55. Como se nota, a discussão travada no acórdão nº 9202-008.244 é: “se os diretores do contribuinte ostentam, ou não, a condição de empregados”. Essa discussão, como já mencionado, não foi suscitada no presente caso, tendo a própria autoridade lançadora confirmado que os Diretores da Recorrida são contratados como empregados.

56. Outra diferença fundamental entre o acórdão nº 9202-008.244 e o acórdão recorrido é a seguinte: nesse suposto paradigma, é expressamente indicado que o contribuinte não comprovou que os seus diretores foram contratados como empregados⁶. No presente caso, por outro lado, trata-se de questão incontroversa.

57. O contexto fático dos acórdãos indicados como paradigmas é completamente distinto dos fatos pertinentes ao presente processo.

58. Em outros termos, o acórdão indicado pela Recorrente não se presta a demonstrar divergência jurisprudencial do acórdão recorrido e, por consequência, o recurso especial não merece sequer ser admitido.”

09 – Avaliando os termos do voto paradigma entendo que no caso, o fundamento principal foi a valoração jurídica da prova relacionada em verificar se o diretor estatutário era ou não empregado, tanto que em algumas passagens do voto temos as seguintes considerações, *verbis*:

“Impõe-se destacar que o ônus da comprovação da existência de vínculo empregatício compete àquele a quem aproveitará, consoante se denota da inteligência do § 2º do artigo 229 do Dec 3.048/99.

Ou seja, se uma vez constadas as condições da relação de emprego consignadas no inciso I do artigo 9º daquele decreto, competirá ao Auditor Fiscal, quando diante de uma relação formal diversa, comprovar e promover o correto enquadramento como

segurado empregado; parece-me razoável que, de outro giro, caso a demonstração dessa relação empregatícia seja do interesse do sujeito passivo, a este último caberá o ônus dessa comprovação, sob pena de se exigir do Fisco a produção de prova negativa.

(...) omissis

Nesse sentido, a autoridade administrativa fiscal possui prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos. Assim, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza-se de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal)."

(...) omissis

Do exposto, tem-se que, no caso, os diretores estatutários da fiscalizada - eleitos - eram, a rigor, administradores não empregados, na medida em que não foram apontadas evidências de que sua atuação não era limitada em parâmetros superiores às próprias normas do estatuto da sociedade, revelando uma mera subordinação societária e não uma subordinação pessoal, própria, essa sim, da vinculação empregatícia no âmbito das relações entre uma sociedade anônima e seu administrador estatutário.

Por fim, apenas no intuito de demonstrar o tratamento dado pela autuada à relação entre ela e seus diretores, para fins fiscais, oportuno reproduzir a constatação feita pela fiscalização, no sentido de que embora a empresa considerasse referidos diretores como empregados, teria aplicado o disposto nos artigos 249, 303, e 463 do Decreto nº 3000/99 – RIR 99 para apurar o Lucro Real: e teria considerado como indedutíveis os valores das participações pagas aos diretores, adicionando os valores pagos a título de PLR ao Lucro Líquido do Exercício para apurar o Lucro Real. Ou seja, considerou os diretores como administradores contribuintes individuais, para fins de apuração do Lucro Real.

10 – Por sua vez no voto recorrido, não há discussão acerca do assunto, sendo fato incontroverso tanto pela Turma da DRJ e pela Turma Ordinária, sendo que o acórdão recorrido adota a decisão de primeira instância para fundamentar o voto, verbis:

“O caso dos autos, porém, é inovador. Trata-se de PLR tendo como sujeitos beneficiários diretores do contribuinte, que, na qualidade de administradores receberam significativas parcelas de PLR. Até aqui nada de novo. O problema é que os diretores administradores que receberam a PLR figuram como empregados com contratos de trabalho em vigor contemporaneamente à percepção da PLR.

A fiscalização afirma que o lançamento se baseia em PLR recebida por diretores do contribuinte, diretores estes declarados em Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP como segurados empregados, ao contrário dos membros do Conselho de Administração, declarados como segurados contribuintes individuais. O lançamento somente abrange os valores recebidos pelos diretores estatutários.

Fundamentalmente, a fiscalização tece seu arrazoado com farta transcrição de dispositivos do Estatuto Social do contribuinte, objetivando deixar claro que os diretores são administradores da sociedade. Esta afirmação é reforçada no Relatório

Fiscal. Também afirma que a condição de administradores da companhia independe da classificação a eles atribuída nos documentos declaratórios apresentados pelo contribuinte.

(...) omissis

O contribuinte juntou os contratos de trabalho dos referidos diretores às fls. 939/1.091, alguns admitidos originariamente como diretor de área específica, outros admitidos como superintendentes, gerentes e assistentes e depois promovidos para diretores.

Resta provado, portanto, que os diretores beneficiários dos pagamentos de PLR estavam, ao tempo da percepção, vinculados ao contribuinte como segurados empregados.

(...) omissis

Realmente, não consta de qualquer dispositivo legal que um empregado não possa ser eleito membro de conselho de administração ou diretor de uma sociedade anônima. Não é comum que isto aconteça em caráter massivo como ocorreu no contribuinte autuado, mas salvo demonstração em contrário, não se pode inferir que haja algo de ilegal ou irregular neste procedimento.

Ante o exposto, reconheço que, pelo simples fato de exercer uma função de direção e administração, não perde o segurado empregado esta condição, de forma que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR pode ser deferida a ele na condição de segurado empregado, e não como contribuinte individual, pois isto implicaria em se criar uma dupla vinculação, qual seja, a condição de segurado empregado por força da vigência do contrato de trabalho, e uma relação autônoma exclusiva para a investidura nas funções administrativas e de direção.

11 – Vemos que a situação fática nesse caso é diversa do paradigma, uma vez que o acórdão recorrido reconhece a inexistência de questionamento, e portanto, incontroverso, por parte da fiscalização quanto ao vínculo de emprego dos administradores, o que pra mim é suficiente para entender pela falta de similitude fática entre os julgados.

Conclusão

12 - Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

