



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



|                    |                                                                       |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16327.720607/2014-71</b>                                           |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9202-011.813 – CSRF/2ª TURMA                                          |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 15 de outubro de 2025                                                 |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE                              |
| <b>RECORRENTES</b> | BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MÚLTIPLO S.A.<br>FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Data do fato gerador: 01/02/2010, 30/11/2011

RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE UTILIDADE/INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo o Acórdão recorrido mantido o lançamento sobre os valores pagos a título de PLR ante o descumprimento de mais de um requisito legal, ainda que o Contribuinte tenha conseguido demonstrar a divergência em um deles, não se cogita o conhecimento do Recurso Especial escorado exclusivamente na matéria admitida, em virtude da absoluta falta de interesse e/ou utilidade recursal, um vez que, mesmo provido, não teria o condão de reformar o *decisum* guerreado.

RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nuñez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se do lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as contribuições destinadas a outras entidades/terceiros (salário educação e INCR).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 7/38), os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR paga a segurados empregados em desacordo com a legislação e a diretores estatutários considerados como contribuintes individuais. O Contribuinte alegou que tais diretores teriam vínculo empregatício de acordo com a CLT.

O Contribuinte apresentou impugnação (fls. 796/879) que foi considerada procedente em parte pelo acórdão 07-36.089 - 5ª Turma da DRJ/FNS (fls. 1135/1196), exonerando dos Autos de Infração, DEBCAD nº 51.032.899-7 e nº 51.032.900-4, os valores correspondentes à parcela do lançamento a que se refere a participação nos lucros ou resultados paga com base em Convenções Coletivas de Trabalho. Houve recurso de ofício dessa decisão.

O Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1249/1251), ao qual foi dado provimento parcial, como também foi negado provimento ao recurso de ofício, de acordo com o acórdão 2401-005.847 (fls. 1340/1364), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. NÃO PROVIMENTO

Tendo em vista que a motivação para a tributação da verba paga através de Convenções Coletivas de Trabalho, atribuída pela autoridade fiscal, foi tão somente o fato da existência de concomitância de instrumentos prevendo o

pagamento de participação nos lucros ou resultados, o que não encontra respaldo na lei de regência da matéria, resta negado o provimento ao Recurso de Ofício.

PLR. DIRETORES ADMINISTRADORES CONTRATADOS SUPEDÂNEO NA CLT. NÃO EXIGÊNCIA COM BASE NO FUNDAMENTO APRESENTADO NO LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

A função de administração não afasta o diretor, inexoravelmente, da condição de empregado. Diretores contratados com vínculo empregatício, conforme declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade). Caberia ao fiscal demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT).

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A inobservância do regramento legal traçado na Lei nº 10.101, de 2000, atrai a caracterização da natureza salarial da verba paga sob o título de participação nos lucros ou resultados.

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PRÉVIA PACTUAÇÃO.

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição, a participação nos lucros ou resultados exige pactuação prévia, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo expressamente disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o lançamento efetuado no levantamento PA. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite, que davam provimento ao recurso voluntário. Vencidas em primeira votação as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada) e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Ao tomar conhecimento da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração (fls. 1333/1371), que foram acolhidos pelo despacho de 23/05/20193 (fls. 1375/1378).

Foi proferido o acórdão de embargos 2401-006.701 (fls. 1380/1385), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.**

Constatada a obscuridade, devem ser acolhidos os embargos de declaração, ainda que sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para, sanando a obscuridade apontada, manter a decisão embargada

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 1387/1405), visando rediscutir a seguinte matéria: **PLR - Pagamento a diretores contratados como empregados.**

Pelo despacho de 24/09/2019 (fls. 1407/1416), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria.

**Das razões da Procuradoria**

- Inicialmente, cabe esclarecer que a autuação se deu sobre remunerações creditadas a administradores estatutários, eleitos pela Assembleia Geral, e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista.
- A doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os administradores 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.
- A par da discussão em torno da caracterização dos administradores 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 administradores não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas.
- Soma-se a este aspecto o fato de que a vinculação dos atos de gestão dos administradores às diretrizes do Conselho de Administração ou da Assembleia Geral e, em última análise, ao próprio estatuto da sociedade, não deve ser considerada como subordinação jurídica (principal elemento caracterizador da relação de emprego), pois as atribuições inerentes à administração da sociedade não se confundem com tal elemento característico do contrato de trabalho.
- Importante lembrar que 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. Como já dito, eles são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador.

- Nesse contexto, 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.
- 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 inadequada 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.
- Por fim, cabe registrar que, 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.
- Por todo o exposto, 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.

O Contribuinte foi intimado e apresentou contrarrazões (fls. 1479/1508)

#### **Contrarrazões do Contribuinte**

- Existe falha no lançamento fiscal quanto à motivação relativa à incidência no pagamento de PLR, visto que a fiscalização partiu do pressuposto de que o diretor administrador não poderia ser empregado, no entanto, não explicita, em linguagem clara e objetiva qual o impedimento existente para a conclusão disposta na autuação. Tal falha teria sido reconhecida pelo acórdão recorrido.
- O Termo de Verificação Fiscal sequer cita os elementos da relação de emprego apresentados pelo Recorrido durante a fiscalização. Não há menção quanto à existência ou inexistência da subordinação jurídica no caso concreto.
- A decisão prolatada pela turma *a quo* versou sobre a impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar os vínculos trabalhistas (fase antecedente) constituídos pelo Recorrido e seus diretores sem a devida fundamentação jurídica para isso e sem a comprovação fática da ausência dos requisitos da relação de emprego, o apelo de divergência deveria buscar desconstituir esse fundamento, o que não aconteceu.
- O Recurso Especial formalizado pela Procuradoria não se presta a reformar o acórdão recorrido, porquanto não enfrenta direta e objetivamente os fundamentos do que restou decidido pelo colegiado *a quo*, ficando clara sua ausência de fundamentação específica.

- Os paradigmas apresentados não possuem similitude fática com o caso dos autos e inexistência de jurisprudência a ser apreciada.
- Quanto ao paradigma 2402-004.914, o entendimento acerca da possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias ocorreu diante do acervo probatório que foi construído naqueles autos de forma específica. A caracterização da subordinação jurídica não teria ocorrido.
- Também faltaria similitude fática com o paradigma 2402-004.987 em que o fato fático não se assemelharia ao dos presentes autos, haja vista que naquela oportunidade não houve a apresentação de provas suficientes para que houvesse a comprovação da existência da relação jurídico-empregatícia.
- Os organogramas constantes nos autos evidenciam a subordinação de cada diretor aos seus superiores de dentro e fora do país.
- A principal razão de decidir do acórdão recorrido foi a irregularidade da atuação da Autoridade Fiscal.
- Seria necessário reavaliar fatos e provas para alterar eventual entendimento acerca da regularidade dos vínculos trabalhistas, prática essa vedada pela jurisprudência do CARF.
- No mérito, argumenta que houve a indevida desconsideração indireta dos contratos de trabalho dos diretores.
- Menciona julgado do TST no sentido de que permanecendo a subordinação jurídica não se suspende o contrato de trabalho do empregado eleito para o cargo de diretor.
- Entende que o único meio de desconsiderar os contratos de trabalho seria sob o fundamento de que teriam sido ajustados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo e a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que a desconsideração do negócio jurídico demanda a existência de provas contundentes de simulação.
- Requer que o Recurso Especial formulado pela Procuradoria não seja conhecido e caso seja, pugna pelo seu desprovimento.

O Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 1433/1440), os quais foram rejeitados pelo despacho de folhas 1560/1566.

Apresentou, então, Recurso Especial (fls. 1576/1602), visando rediscutir as seguintes matérias:

**a) Tempestividade do Acordo Coletivo - ausência de previsão legal estabelecendo prazo para sua assinatura;**

b) Metas claras e objetivas - possibilidade de utilização de sistema interno, conforme previsto no Acordo - possibilidade de detalhamentos fixados pelo gestor e indivíduo. Inexistência de unilateralidade;

c) Impossibilidade de a Autoridade Fiscal fazer juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR.

Pelo despacho de admissibilidade de folhas 1870/1891, foi dado seguimento apenas à matéria “a”.

Ainda insistindo, o Contribuinte apresentou agravo (fls. 1899/1917), mas não obteve êxito, eis que foi rejeitado pelo despacho de 09/07/2020 (fls. 1948/1959).

### **Das razões do Contribuinte**

#### **a) Tempestividade do Acordo Coletivo - ausência de previsão legal estabelecendo prazo para sua assinatura**

- Não existe na Lei 10.101/2000 uma disposição que expressamente determine que o instrumento de acordo seja assinado antes do início do período aquisitivo.
- A assinatura do Acordo de PLR em novembro de 2009 não denota a ausência de prévia negociação, quando se verifica que havia negociação em curso durante o ano aquisitivo. A assinatura indica apenas que o instrumento expressa o acordo havido entre os signatários.
- Diante da inexistência de legislação que expressamente preveja uma data limite para assinatura do instrumento, não há nenhuma mácula no Acordo Coletivo, nem em relação ao ano aquisitivo de 2009, pagamento de 2010, nem em relação ao ano aquisitivo de 2010, pagamento em 2011.
- Nos termos do Acórdão Paradigma 9202-002.484, a análise sistemática da lei indica que a negociação deve anteceder ao pagamento, para dar-lhe substrato jurídico.
- Os acórdãos paradigmas representarem a melhor e correta interpretação da legislação federal e, no caso concreto, chega-se à conclusão de que não há, assim, nenhum descumprimento legal pelo Recorrente com relação ao Acordo Coletivo de 2009/2010.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com contrarrazões (fls 1984/1989).

### **Das contrarrazões da Fazenda Nacional**

- Inicialmente, verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas. Tais requisitos são decorrentes da interpretação teleológica do art. 2º da Lei 10.101/2000, encontrando-se epistemologicamente ligados, eis que para adquirir o benefício, o trabalhador precisa alcançar metas, resultados, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, mediante fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações



pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, nos termos de acordo ou convenção coletiva, obviamente, fixados em caráter prévio ao período em que vão ser apurados os lucros e resultados.

- Diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados.
- Nessa esteira, cumpre registrar que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais. No caso em estudo, restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição, haja vista ausência de acordo formalizado previamente ao exercício.
- Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91, o que se verificou nos autos.
- Requer seja improvido o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Às folhas 1994/1997, o Contribuinte junta liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança 1011405-30.2023.4.01.3400 para suspender o julgamento dos processos administrativos nº 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34, 16327.001313/2009-89, 16327.001310/2009-45 e 16327.720607/2014-71 até a apreciação final do *mandamus*.

Os autos ficaram sobrestados, porém, sobreveio sentença de mérito juntada aos autos às folhas 2029/2033 com a seguinte decisão:

ISTO POSTO, concedo a segurança, para determinar que no julgamento do Processo Administrativo nº 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34, 16327.001313/2009-89, 16327.001310/2009-45 e 16327.720607/2014-71, seja obedecido o procedimento previsto pela Lei nº 13.988/20, afastando-se a aplicação da MP nº 1.160/23, nos termos do art. 487, inciso I, do CPC

A Fazenda Nacional interpôs recurso de apelação com pedido de efeito suspensivo contra a decisão, pugnando pela inaplicabilidade do art. 19-E da Lei n. 10.522/2002 ao julgamento dos recursos dos processos administrativos fiscais pendentes de julgamento pelo CARF.

Em 30/09/25 foi anexada ao processo decisão proferida em 16/09/25, que defere pedido de suspensão dos efeitos da sentença recorrida e autoriza o julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos Processos Administrativos ns. 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34, 16327.001313/2009-89, 16327.001310/2009-45 e 16327.720607/2014-71.



O art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972 dispõe a respeito da admissão do voto de qualidade no âmbito do processo administrativo fiscal, nos seguintes termos:

"§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)" (grifos acrescentados) A Lei n. 13.988/2020, por sua vez, passou a prever, em seu art. 28, que a Lei n. 10.522/2002, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, passaria a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

"Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte." Como se nota, o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002 passou a prever que o voto de qualidade não se aplicaria mais em caso de empate no julgamento de processo de determinação e exigência do crédito tributário.

Não obstante a referida previsão legislativa, a Medida Provisória n.

1.160/2023, que dispõe sobre a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, estabeleceu, em seu art. 1º, que, "Na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972."

Embora a medida provisória tenha restituído o voto de qualidade, a sua vigência perdurou somente até 01/06/2023, não sendo convertida em lei, nem editado Decreto Legislativo pelo Congresso Nacional, que disciplinasse as relações jurídicas decorrentes.

Posteriormente, no entanto, por meio da edição da Lei n.

14.689/2023, o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002 foi expressamente revogado, passando-se a aplicar, de forma integral, o quanto disposto no art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972, já aplicado anteriormente à edição do art. 28 da Lei n. 13.988/2020.

Assim, tem-se que a previsão contida no art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/1972 é que se encontra em plena vigência e que deve ser aplicada aos Processos

Administrativos ns. 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34, 16327.001313/2009-89, 16327.001310/2009-45 e 16327.720607/2014-71, devidamente distribuídos em 23/09/2021 e que aguardam julgamento para ocorrer em 17/09/2025.

No tocante ao voto de qualidade, não há qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade em sua aplicação, estando o critério adotado expressamente previsto no Decreto n. 70.235/1972, com redação dada pela Lei n. 11.941/2009, em vigência até a presente data.

Portanto, eventual divergência existente entre os julgadores deve ser solucionada em conformidade com a legislação vigente ao tempo do julgamento dos processos, em observância aos princípios da legalidade, do devido processo legal e do tempus regit actum.

É importante destacar, ainda, que o critério do voto de qualidade não se restringe ao CARF, sendo utilizado também no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), nos termos do art. 93 de seu Regimento Interno, e no Supremo Tribunal Federal, conforme art. 13, inciso IX, de seu Regimento Interno.

Dessa forma, vindo a decisão administrativa a se amparar em legislação vigente, e não havendo qualquer vício de ilegalidade em seu procedimento, e, ainda, considerando que os processos administrativos encontram-se pautados para julgamento a ocorrer em 17/09/2025, com risco iminente de esvaziamento da utilidade prática do recurso de apelação, o pedido de efeito suspensivo, apresentado pela União, deve ser deferido, para suspender os efeitos da sentença recorrida e obstar o julgamento dos processos até o julgamento definitivo da apelação.

O art. 300 do CPC dispõe que “a tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo” e, no caso dos autos, os requisitos para o seu deferimento se encontram devidamente preenchidos.

IV Em face do exposto, defiro o pedido, para suspender os efeitos da sentença, para autorizar o julgamento, pelo órgão competente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos Processos Administrativos ns. 16327.001311/2009-90, 16327.001312/2009-34, 16327.001313/2009-89, 16327.001310/2009-45 e 16327.720607/2014-71.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora.

## Conhecimento

### Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial é tempestivo e, quanto ao conhecimento, deve ser verificado se a matéria que obteve seguimento, por si só, é capaz de reverter o resultado do julgamento, ou seja, se possui a utilidade necessária para favorecer o Contribuinte.

No caso, o lançamento referente às contribuições incidentes sobre o valor da PLR pago aos empregados foi mantido haja vista o descumprimento dos seguintes requisitos:

- Ausência de regras claras e objetivas.
- Os instrumentos de acordo não foram celebrados previamente.

Como se observa, foram dois os elementos trazidos pela auditoria fiscal para considerar que a PLR paga pelo Contribuinte não obedeceu os ditames da Lei nº 10.101/2000.

Em seu recurso voluntário, o Contribuinte apresenta as seguintes matérias a serem rediscutidas:

a) Tempestividade do Acordo Coletivo - ausência de previsão legal estabelecendo prazo para sua assinatura;

b) Metas claras e objetivas - possibilidade de utilização de sistema interno, conforme previsto no Acordo - possibilidade de detalhamentos fixados pelo gestor e indivíduo. Inexistência de unilateralidade;

c) Impossibilidade de a Autoridade Fiscal fazer juízo de valor sobre os critérios previstos nas negociações coletivas de PLR.

No entanto, teve seguimento apenas a matéria a) Tempestividade do Acordo Coletivo - ausência de previsão legal estabelecendo prazo para sua assinatura.

Assevere-se que para que o pagamento a título de PLR não integre o salário de contribuição, todos os requisitos previstos na lei devem ser atendidos cumulativamente.

Veja-se que a inexistência de regras claras e objetivas foi um dos motivos pelos quais a PLR foi considerada em desacordo com a legislação e, em relação à essa matéria o Contribuinte não logrou demonstrar a divergência.

Levantamento PE PLR de Empregados.

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição, a participação nos lucros ou resultados exige a pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo disposto expressamente no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Nesse sentido, Acórdãos nº 9202005.211, de 21/02/2017; nº 9202006.478, de 31/01/2018; e nº 9202006.979, de 20/06/2018.

No caso concreto, o Acordo Coletivo foi assinado em 30/11/2009, referente aos períodos de apuração 2009 e 2010, tendo os pagamento ocorrido em 02/2010 e 02/2011.

Portanto, não houve pactuação prévia em relação ao período de apuração 2009, pagamento de 02/2010.

Registre-se que o Conselheiro Cleberson Alex Friess consignou ao votar seu entendimento já manifestado no Acórdão nº 2401004.760, de 06/04/2017, no sentido de considerar que a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não se chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. Assim, ressaltou admitir a possibilidade de certa flexibilização diante da avaliação do caso concreto, mas, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados. No presente caso concreto, considerou não haver tal antecedência razoável para o período de 2009, não se cogitando da referida flexibilização.

Resta, destarte, reconhecida a inobservância da Lei nº 10.101, de 2000, em relação ao pagamento de 02/2010.

A fiscalização, contudo, imputou outros motivos para descaracteriza o Acordo Coletivo de Trabalho referente aos anos de 2009 e 2010. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal (fls. 34):

Portanto, além do fato de que as metas globais e locais são fixadas unilateralmente pelo contribuinte pois não são objeto de negociação do plano próprio de PLR; o mesmo ocorrendo com as metas individuais que são fixadas entre cada gestor e seu subordinado, o valor pago a título de PLR não obedece a fórmula estipulado no acordo , pois carrega elementos não contemplados no plano próprio apresentado pelo contribuinte, perdendo a objetividade exigida pela Lei para não incidência das contribuições previdenciárias.

O Acordo Coletivo de Trabalho estabelece em sua cláusula quarta (fls.

419/420), in verbis:

1. Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, que sejam necessárias à verificação de sua participação tal como estabelecido neste Plano, através dos meios internos de comunicação do Banco, a saber;(a) alcance das metas globais fixadas pela matriz;(b) alcance das metas locais fixadas para o Brasil e relacionadas aos negócios destinados às afiliadas internacionais do grupo; e(c) alcance das metas Individuais, aplicáveis ao empregado, conforme a sua performance.

1.1. Os métodos para verificação e apuração de performance e valores são tratados de forma específica nos Anexos I, II, III e IV a este Plano.

2. O Banco se compromete a divulgar as metas individuais, locais e globais até o final do primeiro trimestre de cada ano, as quais não poderão sofrer alterações no decorrer do exercício.

3. Caso as metas globais e locais não sejam atingidas, poderá o Banco, observado o atingimento de metas individuais pelo empregado que, não fossem as condições econômicas desfavoráveis existentes, teriam contribuído para o bom desempenho econômico do negócio, considerar para fins de distribuição de resultados, a totalidade do quanto previsto nos Anexos I, II, III e IV a este Plano.

A cláusula em questão é expressa no sentido de as metas globais serem fixadas pela matriz e, ainda que não de forma direta, revela que as metas locais também são fixadas unilateralmente pelo empregador, eis que as qualifica com as "fixadas para o Brasil e relacionadas aos negócios destinados às afiliadas internacionais do grupo". Além disso, atribui ao Banco o poder discricionário, caso atingidas ao menos as metas individuais, de conceder a totalidade da participação nos lucros e resultados mesmo não atingidas as metas globais e locais. Note-se ainda que o empregador só tem a obrigação de divulgar as metas unilateralmente fixadas após o início do período aquisitivo (até o final do primeiro trimestre de cada ano).

O Anexo I deixa clara a fixação unilateral das metas globais e locais ao dispor (fls. 422/433):

Serão distribuídos valores aos empregados do Banco a título de Participação nos Lucros ou Resultados se atingidas as metas de resultado globais estabelecidas para o grupo pela matriz, as quais serão divulgadas aos empregados do Banco no primeiro trimestre de cada ano. (...)Serão distribuídos valores aos empregados do Banco a título de Participação nos Lucros ou Resultados se atingidas as metas de resultado locais estabelecidas pelo Banco, as quais serão divulgadas aos empregados no primeiro trimestre de cada ano.

(...)Paralelamente ao atingimento das metas globais e/ou locais, o recebimento de participação nos lucros ou resultados do Banco pelos empregados será verificado sob as condições e consoante proporção de alcance das metas individuais estabelecidas nos demais Anexos ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco. O Anexo II ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco estabelece as metas Individuais para a área de suporte e o Anexo III ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco estabelece as metas individuais para a área de negócios.

A avaliação de atingimento de metas individuais por parte de cada empregado, bem como seu conseqüente enquadramento nas tabelas de metas Individuais constantes dos Anexos II e III será realizada consoante procedimento interno adotado pelo Banco, o qual é inserido neste Plano como seu Anexo IV. Dentro do procedimento aqui referido será contemplada a hipótese de discordância entre empregado e avaliador, prevendo-se mecanismos para solução de divergências.

No instrumento de negociação coletiva, devem estar acordadas as metas e objetivos ou, ao menos, deve ser invocado programa de metas já pactuado e não metas/objetivos a serem posteriormente outorgados unilateralmente pelo empregador ou por seu controlador (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º, com destaque para seu § 1º).

A Lei nº 10.101, de 2000 admite apenas o válido exercício da autonomia privada para a fixação de PLR quando o poder normativo dos particulares se manifestar no bojo da negociação entre empresa e seus empregados e não mediante exercício unilateral da empresa (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º, caput).

Em relação às metas individuais, a própria empresa reconheceu para a fiscalização que as metas eram definidas entre o gestor e o funcionário de cada área. Além disso, ao ser intimada e reintimada para justificar a constatação de que ao se aplicar a fórmula de cálculo pertinente à meta individual apurase valor de PLR a ser distribuído ao empregado em montante diverso do efetivamente pago em folha de pagamento, a empresa respondeu (fls. 673/675):

Conforme esclarecido na resposta ao item 3 do Termo de intimação Fiscal nº 0816600.2012.00291, datada de 23/10/2013, as metas individuais são fixadas entre cada gestor e o indivíduo.

A aferição de metas é feita pelo sistema de avaliação do Banco, e o atingimento das metas definirá a participação do empregado.

O valor da participação nos lucros ou resultados pago aos empregados é fixado com base nos critérios e metas estabelecidos pelo acordo, bem como conforme as avaliações de cada empregado que consideram fatores como o seu desempenho individual, além de elementos comparativos de mercado, razão pela qual gestores de diversas áreas e níveis hierárquicos participam do processo de avaliação que resultará no montante da participação a ser: distribuído de forma proporcional ao montante a ser ratificado em assembléia de diretoria.

Com efeito, a diretoria ratifica a distribuição efetivada, com base nas avaliações realizadas.

Aflora dos autos, destarte, que a adoção de "elementos comparativos de mercado" distorce o valor final da participação, não estando os mesmos previamente estabelecidos. Logo, disso resulta a subjetividade e o caráter unilateral detectado pela fiscalização para as metas individuais.

Destarte, está patenteada a inobservância do regramento traçado na Lei nº 10.101, de 2000, a atingir igualmente os períodos de apuração 2009 e 2010 do Acordo Coletivo de Trabalho.

Entendo que apesar de ter sido dado seguimento ao Recurso Especial no que tange à inexistência de acordo prévio, o acórdão recorrido também decidiu que o instrumento de negociação padece da ausência de regras para o pagamento da PLR, o que levaria ao não conhecimento do Recurso Especial pela ausência de utilidade.

Assim, diante da existência de matéria capaz, por si só, de manter o lançamento, cuja divergência o Contribuinte não logrou demonstrar, deixo de conhecer o Recurso Especial do Contribuinte.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Pelo despacho de admissibilidade foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria, para rediscussão da matéria: **PLR - Pagamento a diretores contratados como empregados.**

No tocante ao conhecimento, o Contribuinte em contrarrazões sustenta que o recurso não deveria ser conhecido pelas seguintes razões:

- Por ausência de fundamentação específica no tocante a falha no lançamento fiscal quanto à motivação relativa à incidência no pagamento de PLR identificada no acórdão recorrido.
- Por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e paradigmas indicados.

Vejamos o que dispõe o acórdão recorrido a respeito:

Como se constata, **a motivação carreada ao lançamento pelo fiscal, para concluir pela incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento da participação dos lucros, foi tão somente pelo fato do pagamento ter sido efetuado aos administradores.**

Ocorre que **existe uma falha no lançamento fiscal quanto a motivação relativa à incidência tributária no pagamento do PLR. O fiscal partiu do pressuposto de que o diretor administrador não poderia ser empregado, no entanto, não explicita, em linguagem clara e objetiva, qual o impedimento existente para a conclusão disposta na autuação.**

No TVF o Auditor Fiscal discorre, ainda, sobre o seu entendimento de que a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000 e que, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, exonera apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT. No entanto **não traz as razões em que consiste a proibição de que diretores administradores não poderiam ser empregados.** Diante da autuação efetuada, verificase que o ponto principal a ser analisado é se a função de administrador traria impedimento legal para trabalhar sob o regime da CLT. No entendimento da fiscalização, esse fato em si já conferiria o impedimento, conforme se destaca do trecho do TVF quando trata a situação jurídica da seguinte maneira:

(...)

No entanto, observase que **o próprio agente fiscal reconheceu que os diretores foram contratados sob o regime da CLT** quando explicita que em todas as declarações apresentadas pelo contribuinte os pagamentos aos diretores estão registrados junto com os pagamentos efetuados aos empregados:

(...)



Cumpra esclarecer que a empresa contratou os diretores como empregados, tanto que são enquadrados como tal nas declarações apresentadas, nas fichas do empregado e na contabilidade da empresa, **não cabendo ao agente autuante, discricionariamente, retirar a condição de empregado** pelo fato de constar no estatuto social que o diretor tem a função de administração, **sem que exista sequer razões de impedimento para o exercício da administração sob a égide da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, ou mesmo, sem especificar qual o requisito do artigo 3º da CLT não estaria presente, sem trazer a motivação adequada e essencial para essa conclusão.**

Como visto, para a configuração da incidência tributária a autoridade lançadora traz no bojo da verificação fiscal, uma diferença entre empregado e diretor administrador, quando o fato de exercer a função de administração não o afasta, inexoravelmente, da condição de empregado.

(...)

Com efeito, diante da norma acima colacionada e tendo em vista a situação fática encontrada na empresa através da qual resta constatado a clara subordinação dos diretores, e que estes foram contratados com vínculo empregatício, conforme toda a documentação adunada aos autos, registros, aviso de férias, declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade), caberia à autoridade autuante demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT), até porque, conforme disposto no § 2º do Decreto 3.048/1999, considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

**Não há lógica jurídica e razoabilidade, dentro dos fatos narrados pelo próprio Auditor Fiscal, o desfazimento do contrato sob a forma da CLT, sem a indicação clara e precisa de que inexistia subordinação jurídica inerente à relação de emprego. Não foi comprovado que os diretores não prestaram os serviços de forma pessoal, de maneira não eventual, com subordinação e mediante pagamento de salário.**

**O próprio estatuto social da empresa, citado tantas vezes pelo ilustre fiscal (fls. 24 e seguintes), de forma alguma afasta o contrato de trabalho de diretores com vínculo empregatício, ao contrário, o corrobora.**

Se a empresa quis contratar diretores sob o regime da CLT não pode a fiscalização simplesmente afirmar que esses diretores administradores não são empregados e, por essa razão, proceder a exigência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de PLR com base no fundamento descrito no lançamento.

Nesse contexto, é dever do Fisco, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal.

Diante do exposto, entendo que deve ser declarada a improcedência do lançamento referente ao Levantamento PA PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES (Auto de Infração DEBCAD nº 51.032.8997).

Alegando divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional apresenta como paradigmas os acórdãos 2402-004.914 e 2402-004.987, dos quais transcrevo os seguintes trechos de interesse:

**Paradigma Acórdão 2402-004.914:**

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos ao segurado empregado Pedro Pullen Parente a título de participação nos lucros, visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição, e, além disso, esse segurado estaria submetido à subordinação jurídica da empresa.

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 Diretores não empregados (Diretores estatutários), inseridos como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de contribuintes individuais, tal verba seria remuneração e, por consequência, sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Vejamos o Relatório Fiscal:

“[...] 5) Os fatos geradores da contribuição previdenciária originaram-se no pagamento de Participação nos Resultados em desacordo com o fixado, como limite, no Plano de Participação e Resultados, e o pagamento a título de participação nos Lucros a Pedro Pullen Parente indevidamente considerado pelo sujeito passivo com segurado empregado. [...]” (Relatório Fiscal, item 5)

Isso foi também confirmado pela Autoridade Lançadora por intermédio da Informação Fiscal de fls. 227, pois, ao esclarecer que os valores pagos ao Sr. Pedro Pullen Parente deveriam ser mantidos no lançamento, concluiu que este segurado não estaria submetido à subordinação jurídica e certifica que o Sr. Pedro Pullen Parente foi eleito diretor vice-presidente, com mandato entre 1º de dezembro de 2005 a 30 de novembro de 2006, segundo a ata da reunião do conselho de administração de fls. 16/19.

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, é considerado contribuinte individual o diretor não empregado eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

(...)

**Na espécie, constata-se que o Sr. Pedro Pullen Parente foi eleito diretor vice-presidente, com mandato entre 1º de dezembro de 2005 a 30 de novembro de 2006, conforme ata da reunião do conselho de administração (fls. 16/19). Por sua vez, o Relatório Fiscal e a Informação Fiscal de fls. 227 afirmam que esse segurado, conforme os documentos analisados, foi indevidamente inserido como segurado empregado, já que ele não teria subordinação jurídica. Percebe-se, então, que o segurado foi eleito por meio de assembleia geral. Isso configura que o Sr. Pedro Pullen Parente deverá ser enquadrado na categoria de contribuinte individual, a teor do art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.**

(...)

A teor do enunciado de Súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), o diretor vice-presidente eleito como administrador de sociedade anônima passa a ser o representante legal da pessoa jurídica e, nessa condição, tem seu contrato de trabalho suspenso. As relações entre a Diretoria e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas regem-se pelas diretrizes constantes da Lei 6.404/1976 e do estatuto da empresa, não caracterizando a subordinação jurídica nos moldes trabalhista empregatício. O segurado eleito vice-diretor da empresa tem suspenso o seu contrato de trabalho durante o exercício do cargo, em face da incompatibilidade da ocupação simultânea das posições de empregado e de empregador.

(...)

Na fase recursal, a Recorrente junta aos autos cópias das anotações da CTPS, demonstrativos de pagamento, ficha de registro e termo de rescisão contratual do segurado Sr. Pedro Pullen Parente, e afirma que estes documentos demonstrariam que o segurado seria empregado, sujeito à subordinação jurídica da Recorrente. Contudo, ao teor das regras dos arts. 16, §§ 4º e 5º, e 17, ambos do Decreto 70.235/19721, considera-se não impugnada a matéria não deduzida expressamente na peça de impugnação inaugural, o que, por consectário lógico, redundaria na preclusão do direito de fazê-lo em outra oportunidade. Adoto esse entendimento porque se trata de questões de fato postuladas somente na fase recursal pela Recorrente.

(...)

Ainda que seja possível transpor o óbice da preclusão, melhor sorte não agasalharia a pretensão da Recorrente, porquanto o diretor vice-presidente apenas executaria as deliberações do Conselho de Administração, que tem o poder de o destituir. O fato de o diretor vice-presidente estar sujeito a determinações do Conselho de Administração ou da Assembleia Geral não o torna submetido à subordinação jurídica, pois a sujeição ocorreria em relação a órgãos da sociedade e não a pessoas. A relação do diretor vice-presidente quanto à Assembleia Geral é, porém, estatutária.

Nesse passo, ressalta-se que **as cópias das anotações da CTPS, demonstrativos de pagamento, ficha de registro e termo de rescisão contratual do segurado Sr. Pedro Pullen Parente possuem conteúdo formal da relação trabalhista, entretanto tais documentos não permitem sinalizar ou apontar para um conteúdo material da relação empregatícia, já que esses documentos não viabilizam a concretude da subordinação jurídica prevista no art. 12, inciso, alínea “a”, da Lei 8.212/1991 e no art. 3º da Consolidação da Leis Trabalho (CLT) e, além disso, houve a suspensão do contrato de trabalho no momento em que ele (Sr. Pedro Pullen Parente) foi inserido como diretor vice-presidente da companhia.**

**Para que o diretor vice-presidente seja considerado empregado, sujeito à subordinação jurídica e pessoal, dentre outros elementos fáticos, não deve ter autonomia para tomar deliberações, ser subordinado a outra pessoa e ser submetido ao controle de horário, fatos estes não evidenciados nos autos, dentre outros elementos.**

Impõe-se afirmar que a subordinação existe entre o Sr. Pedro Pullen Parente e a Recorrente, mas não se configura nos mesmos moldes da subordinação jurídica da relação de emprego prevista no art. 12, inciso, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, esta materializada pela subordinação pessoal, pois o contrato de trabalho estava suspenso e os documentos acostados aos autos não apontam para uma relação trabalhista empregatícia. Pelo contrário, **tais documentos direcionam para a relação trabalhista estatutária estabelecida entre a Recorrente e o segurado Sr. Pedro Pullen Parente, visto que, após o segurado ser inserido como diretor vice-presidente da companhia, conforme ata da reunião do Conselho de Administração de fls. 16/19, estabeleceu-se uma subordinação estatutária, de órgão (Diretoria da companhia) para órgão (Conselho de Administração) e não uma subordinação pessoal, esta necessária para a configuração de emprego.**

Esse entendimento acima 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, o membro da Diretoria, que é o caso dos autos, possui poder decorrente da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancie-se da subordinação pessoal da relação empregatícia.

#### Paradigma Acórdão 2402-004.987

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 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.

(...)

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

Ao realizar o cotejo entre o acórdão recorrido e os paradigmas, verifico que tem razão o recorrente.

Na divergência apontada pela Fazenda Nacional, o cerne da questão é saber se **empregados eleitos para cargo de direção na companhia mantém sua condição de empregados.**

Diante disso, entendo que o segundo paradigma, acórdão 2402-004.987 não se presta a demonstrar a divergência, eis que **não há nos autos do processo correspondente que se trata de segurados empregados alçados à condição de dirigentes**, como ocorre no acórdão recorrido.

Analisando-se a motivação do lançamento no paradigma 2402-004.987, observa-se que **se trata de pagamento de PLR a administradores, contribuintes individuais, sem qualquer ressalva, levando a inferir que, nesse caso, os administradores não tinham uma relação empregatícia anterior com a empresa.**

Cumprе lembrar que a divergência jurisprudencial apenas se caracteriza quando a mesma questão é enfrentada no acórdão recorrido e nos paradigmas apresentados, sendo solucionada de forma distinta, o que não ocorre na hipótese do paradigma 2402-004.987.

No tocante ao primeiro paradigma, Acórdão 2402-004.914, também não vejo similitude fática com o acórdão recorrido.

Conforme trechos transcritos, no acórdão recorrido restou assentado que:

- Que haveria falha no lançamento fiscal quanto a motivação relativa à incidência tributária no pagamento do PLR, pois a fiscalização não traz as razões em que consiste a proibição de que diretores administradores não poderiam ser empregados;
- Que o próprio agente fiscal reconheceu que os diretores foram contratados sob o regime da CLT;
- Que **resta constatado a clara subordinação dos diretores**, e que estes foram contratados com vínculo empregatício, conforme documentação adunada aos autos.
- Que não foi comprovado que os diretores não prestaram os serviços de forma pessoal, de maneira não eventual, com subordinação e mediante pagamento de salário.

No acórdão paradigma 2402-004.914, o colegiado entendeu pela **inexistência da subordinação jurídica** própria da relação empregatícia, em razão do próprio conjunto probatório constante daqueles autos.

**Para que o diretor vice-presidente seja considerado empregado, sujeito à subordinação jurídica e pessoal, dentre outros elementos fáticos, não deve ter autonomia para tomar deliberações, ser subordinado a outra pessoa e ser submetido ao controle de horário, fatos estes não evidenciados nos autos, dentre outros elementos.**

Já o recorrido, em razão de conjunto probatório diverso, reconheceu que haveria clara subordinação jurídica dos diretores.

Com efeito, diante da norma acima colacionada e tendo em vista a situação fática encontrada na empresa através da qual resta constatado a clara subordinação dos diretores, e que estes foram contratados com vínculo empregatício, conforme toda a documentação adunada aos autos, registros, aviso de férias, declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade), caberia à autoridade autuante demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT), até porque, conforme disposto no § 2º do Decreto 3.048/1999, considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Verifica-se, nos casos julgados, que os colegiados, diante de contextos fáticos distintos, proferiram decisões diversas em razão das provas existentes em cada processo. Não há como conhecer do recurso, também, em relação ao paradigma 2402-004.914.

De toda sorte, ainda que fosse possível superar a inaptidão de ambos os paradigmas, o recorrido possui fundamento autônomo não atacado, que é a falta de motivação, conforme trecho, que peço vênia para transcrever novamente.

Ocorre que **existe uma falha no lançamento fiscal quanto a motivação relativa à incidência tributária no pagamento do PLR. O fiscal partiu do pressuposto de que o diretor administrador não poderia ser empregado, no entanto, não explicita, em linguagem clara e objetiva, qual o impedimento existente para a conclusão disposta na autuação.**

Ante ao exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por não conhecer dos Recursos Especiais do Contribuinte e da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**



ACÓRDÃO 9202-011.813 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 16327.720607/2014-71

DOCUMENTO VALIDADO