



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721199/2019-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-011.985 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	BANESTES SA BANCO DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos sempre que houver omissão, contradição, obscuridade ou lapso manifesto.

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE APRECIÇÃO DE MOTIVO OU DOCUMENTO TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

A ausência de pronunciamento sobre tema ou documento apresentados na defesa, ainda que somente para reconhecer a intempestividade, impede o seu conhecimento na instância recursal, cerceando o direito de defesa do litigante. A preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do PAF, leva a nulidade do ato.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando as omissões apontadas, retificar a decisão do Acórdão nº 2301.011.465, de 03/10/2024, corrigindo a decisão para cancelar o Acórdão proferido pela DRJ e determinar o retorno dos autos para que seja proferida nova decisão julgando todos os temas trazidos na impugnação.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente integral), Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em face do Acórdão nº 2301-011.465, de 03/10/2024 (e-fls. 815/822), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF e assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. FORNECIMENTO SOB A FORMA DE TÍQUETE OU CARTÕES A EMPREGADOS E ADMINISTRADORES.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou cartões.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ADMINISTRADORES CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A Lei federal 10.101/00 não tem previsão expressa sobre remunerações pagas pelo sujeito passivo a seus administradores e diretores estatutários, contribuintes individuais, para fins de participação nos lucros.

Por ausência de norma expressa, tais verbas caracterizam salário de contribuição, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ADMINISTRADORES EMPREGADOS.

Não integram o salário de contribuição, para fins previdenciários, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica

A parte dispositiva foi assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros os valores referentes a (i) despesas de alimentação fornecida a empregados e administradores, e (ii) valores de PLR pagos a diretores

empregados. Vencidos os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias e João Maurício Vital, que votaram no sentido de cancelar o acórdão recorrido, devido à ausência de manifestação sobre a tributação de PLR paga a diretores empregados.

O fundamento dos Embargos é a existência de contradição entre o dispositivo e o voto condutor do acórdão, omissão sobre a supressão de instância em relação ao PLR pago aos diretores empregados e omissão sobre os fatos apurados no Relatório Fiscal, acerca da subordinação jurídica dos diretores.

Os Embargos foram acolhidos quanto a contradição e a omissão apontadas, conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos à e-fls. 832 a 841, nos seguintes termos:

a) Contradição entre o dispositivo e o voto condutor do acórdão.

A Fazenda Nacional alega que o acórdão embargado incorreu em contradição quanto à exclusão dos valores fornecidos a título de alimentação da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Argumenta que:

Quanto ao primeiro item, verifica-se a existência de contradição, pois toda a fundamentação foi voltada para a exclusão dos valores de alimentação fornecidos ao empregado, e o dispositivo, contraditoriamente, acrescenta os administradores, que são contribuintes individuais. (destaques no original) (e-fl. 824)

Da leitura do inteiro teor do acórdão, verifica-se que assiste razão à embargante, pois o dispositivo do acórdão menciona a exclusão dos valores de despesas de alimentação em relação aos administradores do contribuinte, no entanto, o voto condutor da decisão embargada discorre sobre a fundamentação da exclusão dos valores de alimentação destinados aos empregados, conforme os excertos transcritos abaixo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso **para excluir da base de cálculo** das contribuições previdenciárias patronais e de terceiros os valores referentes a (i) **despesas de alimentação fornecida a empregados e administradores**, e (ii) valores de PLR pagos a diretores empregados. Vencidos os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias e João Maurício Vital, que votaram no sentido de cancelar o acórdão recorrido, devido à ausência de manifestação sobre a tributação de PLR paga a diretores empregados. (destaquei) (e-fls. 815/816)

(...)

Da não incidência de contribuição previdenciária, GILRAT (RAT/FAP), salário educação (FNDE) e INCRA sobre valores de alimentação fornecida a empregados e administradores por meio de vales alimentação/refeição via tíquetes ou cartões

Primeiramente, esclareço que alínea “c”, do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, estabelece que a parcela referente à alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é excluída do campo de incidência da contribuição previdenciária, havendo, pela empresa, o cumprimento dos critérios estabelecidos na Programa de Alimentação ao Trabalho- PAT.

Da análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que o recorrente comprovou a respectiva inscrição no programa.

De outra lado, destaco que apesar de não haver vinculação a este Tribunal em razão do caso não possuir efeitos repetitivos, destaco que há no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ, decisões firmes no sentido de que **pagamento in natura, tal como o auxílio alimentação**, do presente caso, não deve sofrer a incidência de contribuição previdenciária, independentemente de inscrição no PAT, em razão da ausência da natureza salarial.

Além disso, este Tribunal, em oportunidade de julgamentos de mesma temática, já proferiu acórdãos de Câmara Superior, no sentido de não incidência, pelas mesmas razões jurídicas acima. (Acórdãos 9202-011.278, 9202-010.921, 9202-010.920, 2401-011.837).

Destaco:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração:

01/03/2006 a 31/08/2007 AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA AINDA QUE EM TÍQUETE, CARTÃO MAGNÉTICO, VALE-COMPRA OU CONGÊNERE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO INSCRIÇÃO NO PAT -DESNECESSIDADE. PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU.

O auxílio-alimentação pago pelo sujeito passivo na forma de tíquete, cupom, cartão magnético ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de estar o interessado inscrito no PAT, por se considerar como fornecimento de alimentação in natura, nos termos do PARECER nº 00001/2022/CONSUNIAO/ CGU/AGU, de 2022. – Ac.9202-010.920, de 10/2023 – grifos desta Relatora

Por fim, esclareço que, com fundamento no art. 98, II, “d”, do RICARF,

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

(...)

II - fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

**d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;**

(...)” – grifos desta Relatora

Destaco ainda o Parecer citado pelo recorrente:

“PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU

**NUP: 00695.001437/2019-16 INTERESSADOS: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO**

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres.

Dissonância interna apontada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da ciência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. (...)

3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

(...)”

Dessa forma, pelas razões acima, acolho as alegações do recurso para excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias e seus reflexos, os valores atinentes ao fornecimento de alimentação como vale alimentação, vale refeição, tíquetes e/ou cartões, no valor principal de R\$ 8,385,920,59 (patronal e terreiros).

(destaques no original) (e-fls. 818/820)

Portanto, a alegação de contradição aventada pela Fazenda Nacional resta procedente.

**b) Omissão sobre a supressão de instância em relação ao PLR pago aos diretores empregados; e c) Omissão sobre os fatos apurados no Relatório Fiscal, acerca da subordinação jurídica dos diretores.**

Sobre os vícios, argumenta a embargante conforme abaixo:

Quanto ao segundo item, verifica-se a existência de omissão, pois a e. Turma não se manifestou sobre a supressão de instância.

A DRJ não discutiu sobre o PLR pago aos diretores empregados. Isso foi, inclusive, reconhecido no voto do acórdão:

Entretanto, de forma diversa, com relação ao PLR pago aos administradores empregados, não há dúvidas. Os valores não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, com base na lei 10.101/00.

E, indo além, o acórdão recorrido nem tampouco adentrou a tais argumentos, como se verifica da ementa, nos termos do §3º, art. 59, do decreto 70.235/72, por celeridade processual. Reproduzo fls.714: (...)

(Destacou-se)

Portanto, data *venia*, para que não houvesse supressão de instância, a e. Turma deveria ter remetido os autos à primeira instância para que essa promovesse o devido julgamento dessa matéria.

Nesse sentido:

Acórdão nº 301-32.904:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. **Sob pena de supressão de instância, não podem os Conselhos de Contribuintes apreciar peça recursal sem anterior julgamento pela primeira instância.**

RECURSO NÃO CONHECIDO POR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA COM REMESSA À DRJ PARA QUE SEJA PROLATADA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA”.

Acórdão nº 2402-004.274:

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2004 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. **FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.** A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa. Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões apresentadas em sede de impugnação, bem como em sede de recurso a

matéria fática não exposta inicialmente na peça de impugnação (fato novo e superveniente), desde que haja motivo relevante exposto nos autos.

Decisão Recorrida Nula.

(Destacou-se)

Sobre o PRL pago a diretores empregados, é importante destacar os seguintes trechos do **Relatório Fiscal, que não foram examinados pela e. Turma:**

Já com relação aos membros da Diretoria, há situações em que o Diretor é declarado na categoria 11 – Contribuinte Individual – Diretor não Empregado e demais Empresários sem FGTS, outras em que são declarados na categoria 5 – Contribuinte individual – Diretor não empregado com FGTS (Lei nº 8.036/90, art. 16), e ainda casos em que são declarados na categoria 1 – Empregado.

Porém, **independentemente da classificação de empregado** atribuída pelo contribuinte a alguns de seus Diretores, **eles são de fato Administradores da Sociedade, conforme se verifica no Estatuto Social da sociedade. Inclusive, os Diretores declarados em GFIP como empregados participam das deliberações tomadas nas Reuniões da Diretoria conforme se verifica nas respectivas Atas.** Ora, se tais Diretores exercem as competências estatutariamente conferidas à Diretoria (artigo 36 do Estatuto Social) e a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria (artigo 15 do Estatuto Social), **são eles, de fato e de direito, Administradores do Banco.**

Como exemplo citamos a Ata nº 24 da Reunião Extraordinária da Diretoria, realizada em 24/03/2015, na qual são aprovadas as Demonstrações Contábeis Consolidadas relativas as exercício de 2014, elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IRFS). **Participaram de tal Reunião, e conseqüentemente das deliberações acerca da decisão, os 4 (quatro) Diretores declarados como empregados pelo contribuinte.**

No quadro abaixo relacionamos os administradores do Banco, explicitando, também, a categoria na qual são declarados na GFIP.

(Destacou-se)

Registre-se que a doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que **os diretores das sociedades anônimas não podem ser considerados empregados, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica.**

As relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas 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.**

Esse entendimento encontra-se respaldado pelo Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho, que diz o seguinte:

**O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.**

(Destacou-se)

Firmada a premissa de que os diretores de Sociedades Anônimas 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 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.

O próprio instituto da PLR encontra-se no título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, no capítulo “Dos Direitos Sociais”, precisamente no art. 7º, IX, do diploma legal máximo. Observa-se que essas normas visam conferir **proteção ao trabalhador subordinado**, àquele que ostenta algum vínculo de emprego. **Ora, em tal situação não se enquadra a figura do diretor, que, portanto, não faz jus a PLR.**

Ademais, os dispositivos que regulamentam a Lei nº 10.101/2000 esclarecem que essa norma veio para disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho.

Isso somente vem reforçar o entendimento de que a PLR de uma empresa é distribuída aos seus empregados, e não a diretores, **pois estes nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR.**

(destaques no original) (e-fls. 825/827)

Verifica-se que novamente assiste razão à embargante, pois a decisão embargada não apreciou a supressão de instância ao discutir sobre a PLR paga aos diretores empregados, assim como não enfrentou a questão acerca da ausência de subordinação jurídica inerente à relação de emprego dos diretores classificados como diretores empregados, constatada no Relatório Fiscal, conforme os trechos reproduzidos abaixo:

Da não incidência de contribuição previdenciária sobre valores correspondentes de Participação nos Lucros e Resultados – PLR pagos aos administradores e contribuintes individuais

Esclareço que, a foi acostado aos autos, os instrumentos decorrentes de negociação alegando ter regras claras e objetivas quanto à fixação dos

direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. E já haviam sido tempestivamente prequestionados em impugnação às fls. 555.

Alegou também o recorrente, a comprovação da existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, presentes no acordo já em sua celebração, e conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Apesar das alegações acima, entendo que inexistente previsão de lei para a isenção alegada, quando o beneficiário se enquadra como não celetista.

Entretanto, de forma diversa, com relação ao PLR pago aos administradores empregados, não há dúvidas. Os valores não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, com base na lei 10.101/00.

E, indo além, o acórdão recorrido nem tampouco adentrou a tais argumentos, como se verifica da ementa, nos termos do §3º, art. 59, do decreto 70.235/72, por celeridade processual. Reproduzo fls.714:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000.

A legislação previdenciária (Lei 8.212/91), em matéria de isenção tributária na distribuição de lucros, apenas alberga aquela feita a segurados empregados, sua extensão a outras espécies de beneficiários atrai a incidência tributária para as contribuições a serem vertidas à Seguridade Social.

A Lei nº 10.101/2000 em momento algum faculta aos contribuintes individuais - Diretores a percepção de PLR. Portanto, não há lastro normativo que permita concluir que os administradores contribuintes individuais possam perceber participação nos lucros.

VERBAS DE INCIDÊNCIA - AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO O auxílio-alimentação pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação” integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados até 11 de novembro de 2017.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, há julgados da CSRF deste Tribunal que infirmam tal interpretação. (Acórdão nº 9202-009.798 – CSRF – 26/08/2021). E, destaco também a lei previdenciária que remete a necessidade de lei específica, fazendo referência à lei 10.101/00, que por sua vez, faz referência ao termo empregado, exclusivamente.

Reproduzo:

Lei 8.212/91 “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente:**

j) **a participação nos lucros ou resultados da empresa**, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Lei 10.101/00

“Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

#### **Participação nos lucros e prêmios**

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus **empregados**, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - **comissão paritária** escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - **convenção ou acordo coletivo**.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas quanto à fixação dos 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, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - **índices de produtividade, qualidade ou lucratividade** da empresa;

II - **programas de metas, resultados e prazos**, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será **arquivado** na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)”

Nesse sentido, por ausência expressa de lei, incide a contribuição previdenciária nos termos do art. 28, §9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, aos pagamentos de PLR a não empregados, por falta de previsão na Lei 10.101/2000.

(destaques no original) (e-fls. 820/822)

Assim, restam procedentes as alegações de omissão aventadas pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Flavia Lilian Selmer Dias**, Relatora

**PRELIMINAR – PREJUDICIAL DE MÉRITO****Cerceamento do Direito de Defesa – não apreciação**

É alegado nos Embargos apresentados que a decisão de piso não analisou todos os argumentos apresentados na Impugnação, em especial, a equiparação que a impugnante fez entre empregado e diretor empregado, concedendo assim, vale alimentação e Participação nos Lucros e Resultados e que tal supressão não foi enfrentada na decisão proferida em julgamento ao Recurso Voluntário.

Os Embargos propostos salientam que os Administradores da Sociedade Anônima são contribuintes individuais e não empregados, sustentando a mesma argumentação já trazida pelo Fiscal, que juntou sob a denominação de “Administradores” tanto os nomeados pelo empregador como contribuinte individual como os nomeados como diretor-empregado:

**Relatório Fiscal**

Já com relação aos membros da Diretoria, há situações em que o Diretor é declarado na categoria 11 – Contribuinte Individual – Diretor não Empregado e demais Empresários sem FGTS, outras em que são declarados na categoria 5 – Contribuinte individual – Diretor não empregado com FGTS (Lei nº 8.036/90, art. 16), e ainda casos em que são declarados na categoria 1 – Empregado.

Porém, **independentemente da classificação de empregado atribuída pelo contribuinte** a alguns de seus Diretores, **eles são de fato Administradores** da Sociedade, conforme se verifica no Estatuto Social da sociedade. Inclusive, os Diretores declarados em GFIP **como empregados participam das deliberações** tomadas nas Reuniões da Diretoria conforme se verifica nas respectivas Atas. Ora, se tais Diretores exercem as competências estatutariamente conferidas à Diretoria (artigo 36 do Estatuto Social) e a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria (artigo 15 do Estatuto Social), **são eles, de fato e de direito, Administradores do Banco.**

(...)

**Portanto, conclui-se que os Membros do Conselho de Administração e os Diretores do BANESTES S/A – BANCO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, Sociedade Anônima regida pela Lei nº 6.404/76, são os Administradores da sociedade.**

(Grifos não originais)

Embargos

Registre-se que a doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os **diretores das sociedades anônimas não podem ser considerados empregados**, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica.

As relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas **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.**

A análise da tributação sobre os valores pagos de alimentação e PLR deve ser enfrentada quanto aos pagamentos feitos para os empregados como quanto aos pagamentos feitos para os Administradores, aqui englobando os contribuintes individuais como os ditos “diretor-empregado”.

#### PLR

O lançamento do crédito tributário ocorreu apurando-se todos os pagamentos feitos aos Administradores, considerando todos como contribuinte individual, independentemente da classificação interna feita pela empregadora.

A decisão recorrida motiva a manutenção do crédito tributário paga aos Diretores contribuinte Individuais pela falta de lei que conceda o direito já que a Lei que regulamentou os pagamentos, a Lei nº 10.101, de 2000, aplicar-se-ia tão somente aos empregados.

Pelo exposto, fica claro que a CF/88, a Lei nº 8.212/91 e a Lei nº 10.101/00 estão alinhadas quanto a norma isentiva, **não se aplicando a segurado contribuinte individual (diretor não empregado)**, ou seja Lei nº 10.101/00 destina-se, exclusivamente, às participações nos lucros e resultados pagas aos empregados e em momento algum faculta aos contribuintes individuais a percepção da PLR, já que o artigo acima transcrito se reporta expressamente aos “empregados”. Portanto, **não há lastro normativo que permita a conclusão do contribuinte no sentido de que os administradores possam perceber participação nos lucros.**

(...)

**O administrador** a que se refere a Lei das Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária **é considerado contribuinte individual**, a teor do art. 12, V, alínea f, da Lei nº 8.212/91. Frisa-se que o art. 152 da Lei nº 6.404/76, não tem o condão de afastar a incidência da contribuição previdenciária apurada pela Fiscalização.

(...)

Portanto, o caráter remuneratório da parcela não é o seu nome, mas a sua natureza e, como já exposto, **a participação dos diretores** de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, **não se confunde com a participação nos**

lucros ou resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000 e no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, devendo ser mantido o lançamento.

**(grifos não originais)**

A decisão fala em Administradores, mas delimita o conceito de Administrador aos não empregados, conforme destaque, não incluindo, os diretores, ditos “empregados”, todavia, mantém o lançamento na íntegra, isto está bem claro na ementa:

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000.

A legislação previdenciária (Lei 8.212/91), em matéria de isenção tributária na distribuição de lucros, apenas alberga aquela feita a segurados empregados, sua extensão a outras espécies de beneficiários atrai a incidência tributária para as contribuições a serem vertidas à Seguridade Social.

A Lei nº 10.101/2000 em momento algum faculta aos contribuintes individuais - Diretores a percepção de PLR. Portanto, **não há lastro normativo que permita concluir que os administradores contribuintes individuais** possam perceber participação nos lucros.

Há uma clara omissão em analisar a situação dos pagamentos de PLR aos nomeados “diretores empregados”, e classificados como contribuinte individual pela Fiscalização.

### Vale Refeição

O auto de infração segrega o lançamento da Alimentação entre “Alimentação a administradores não oferecidas à tributação” e “Alimentação a empregados não oferecida à tributação.”

A DRJ aponta como argumentos a falta de inscrição no PAT e que os pagamentos foram realizados em tíquete/cartão e traz como base normativa a Instrução Normativa nº 971/2009 que trata da base de cálculo das contribuições para os segurados empregados e conclui, sobre os empregados:

Diante disso, constata-se que, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket ou cartão alimentação/refeição”, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e **dos segurados empregados**, a partir de 11 de novembro de 2017.

Antes dessa data, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação **aos seus empregados**, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

(...)

Por fim, aos valores apurados a título de cartão/ticket refeição/alimentação pago aos **segurados empregados** são base de incidência das contribuições previdenciárias, GILRAT e terceiros por força do art. 22 incisos I e II da Lei 8.212/1991 e do art. 109 da Instrução Normativa RFB 971/2009, enquanto sobre a citada verba paga aos contribuintes individuais – Diretores, incide apenas a contribuição previdenciária prevista no art. 22, III da Lei 8.212/1991, devendo ser observado o §1º da citada Lei

A decisão só apreciou os pagamentos feitos aos segurados empregados, mas não se manifestou sobre a procedência ou não dos pagamentos feitos aos administradores, nesta condição, a título de vale refeição, que também fez parte do lançamento e foi impugnado pelo contribuinte.

Como já ressaltado no despacho de admissibilidade dos Embargos, a decisão proferida por esta turma aponta falta de apreciação de alguns pontos, mas não justifica o motivo pela qual está afastando a “possível” supressão de instância.

Considerando que, pelo menos, quanto ao pagamento do PLR a decisão se mostrou desfavorável ao contribuinte, não cabe aqui trazer a tese da causa madura.

Assim, as alegações deveriam ter sido expressamente enfrentadas na decisão de piso pois, a competência deste Conselho se limita as matérias debatida no âmbito da instância anterior. Deste modo, a falta de pronunciamento sobre o tema impede o conhecimento na instância recursal, cerceando, em tese, o direito de defesa do contribuinte que, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, leva a nulidade da decisão quando o assunto não possa ser decido em favor do contribuinte.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Entendido pela necessidade de realização de novo julgamento pela instância de piso, torna sem efeito a apreciação do argumento de contradição apontado.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes para, sanando as omissões apontadas, retificar a decisão do Acórdão nº 2301.011.465, de 03/10/2024, corrigindo a decisão para cancelar o Acórdão proferido pela DRJ e determinar o retorno dos autos para que seja proferida nova decisão julgando todos os temas trazidos na impugnação.

*Assinado Digitalmente*

**Flavia Lilian Selmer Dias**