



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720233/2014-93
ACÓRDÃO	2202-011.450 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO PINE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. MEMBRO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. REMUNERAÇÃO.

Considera-se contribuinte individual o membro de conselho de administração de sociedade anônima, desde que receba remuneração no exercício de sua função.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETOR EMPREGADO.

O diretor empregado pode ser beneficiário de Programa de Participação nos Lucros e Resultados, desvinculada da remuneração, quando paga ou creditada de acordo com a Lei 10.101/2000.

NOVA MOTIVAÇÃO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. VEDAÇÃO.

O artigo 146, do CTN, veda que a autoridade julgadora altere a motivação do lançamento dado pela fiscalização para justificar a manutenção da exigência fiscal sob argumento diverso daquele consignado originariamente.

EXIGÊNCIA FISCAL. PROVAS.

É dever da autoridade lançadora instruir a exigência fiscal com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 9 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, controlado no DEBCAD nº 51.020.579-8, lavrado para a exigência de contribuições previdenciárias patronais incidente sobre a remuneração paga a diretor estatutário à título de Participações nos Lucros e Resultados (PLR), no período compreendido entre 01/2009 e 12/2011, totalizando o montante de R\$ 2.737.895,47 (dois milhões, setecentos e trinta e sete mil, oitocentos e noventa e cinco reais, e quarenta e sete centavos), incluída a multa de ofício e os juros, até 25.03.2014. No cálculo da contribuição, à contribuição devida foi aplicado o adicional de 2,5%, conforme previsão do § 1º do artigo 22, da Lei 8.212, de 24.07.1991.

O lançamento fiscal tem por objeto o pagamento de PLR ao Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, cumulativamente membro do conselho de administração e diretor empregado do sujeito passivo. Sustenta a autoridade que norma isentiva da contribuição previdenciária sobre participação nos lucros e resultados da Lei 10.101, de 19.12.2000, é exclusiva aos rendimentos pagos a empregados, argumentando que este segurado, na qualidade de administrador da sociedade anônima, sujeita-se às normas do artigo 152 da Lei 6.404, de 15.12.1976, caracterizada esta participação nos lucros como retribuição aos serviços prestados.

Irresignado o sujeito passivo apresentou impugnação sustentado, em síntese, que o rendimento recebido a título de participação nos lucros foi auferido em razão da condição de diretor empregado, considerada a sua subordinação jurídica, nos termos da Lei 10.101/2000, e não do artigo 152 da Lei 6.404/1976, sendo esta última uma mera faculdade do sujeito passivo. E que mesmo nesta última condição, as contribuições previdenciárias continuariam não sendo devidas.

Continua informando que o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior possui vínculo empregatício com o sujeito passivo desde 2005, fazendo jus a todos os direitos e benefícios assegurados pela CLT, situação não desconsiderada pela fiscalização. E que o fato da assunção da condição de administrador estatutário não altera o vínculo originário estabelecido anteriormente na qualidade de empregado.

Defende que os membros da Conselho de Administração do sujeito passivo não são remunerados pelo exercício de suas funções, caso haja cumulação com cargo de Diretor Estatutário (empregado). Que o sujeito passivo não deliberou pelo pagamento de participação nos lucros, nos termos da Lei 6.404, de 15.12.1976.

Sustenta a subordinação jurídica e ausência de autonomia dos Diretores ao Conselho de Administração, sendo que os poderes de gestão não seriam suficientes para afastar a condição de segurado empregado do beneficiário. Defende que ainda que fosse considerada a gratificação semestral da lei societária, ela se equivaleria a participação nos lucros, sendo considerada desvinculada do salário e não sujeito a incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, alega que não é correto afirmar que os benefícios do artigo 7º da Constituição Federal não seriam extensíveis aos contribuintes individuais, uma vez que o *caput* adota o termo “trabalhadores”, concluindo a possibilidade de participação nos lucros aos diretores, mesmo aqueles não empregados.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, através do Acórdão 06-69.247 – 7ª Turma, julgou a impugnação parcialmente procedente para excluir do lançamento tributário a competência 02/2009 por conta do reconhecimento da decadência, mantendo-o hígido nos demais períodos de apuração. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA PARCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INÍCIO DE RECOLHIMENTO. PRAZO DE 5 ANOS DO FATO GERADOR.

O direito de a Seguridade e Social apurar e constituir seus créditos, nº lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador quando constatada a existência de recolhimento antecipado relativo ao fato gerador do tributo exigido, regra do artigo 150, § 4º do CTN.

MEMBRO DO CONSELHO. DIRETOR PRESIDENTE. SUSPENSÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

O empregado eleito para ocupar cargo de diretor ou membro do conselho de administração de S.A. tem o respectivo contrato de trabalho suspenso.

PLR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não se conformando com o resultado do julgamento, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, preliminarmente, alegando a nulidade da decisão recorrida, considerando que ela teria inovado ao concluir que o beneficiário seria diretor não empregado e que inexistiria subordinação em sua atuação, fatos esses que não constaram do Termo de Verificação Fiscal de fls. 89 a 100. No mérito, sustenta as mesmas alegações trazidas por ocasião da impugnação.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O sujeito passivo tomou conhecimento do acórdão de impugnação em 12.05.2020, apresentando recurso voluntário em 11.06.2020, e sendo ele tempestivo, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

O sujeito passivo argumenta que a decisão recorrida pretendeu inovar o conteúdo das acusações fiscais, mencionando que o Termo de Verificação Fiscal jamais tratou o beneficiário, o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, como diretor não empregado ou discutida sobre a sua subordinação jurídica, fato explorado pela autoridade julgadora.

Ora, o Recurso Voluntário se presta a contraposição ao resultado da decisão recorrida, e não ao conteúdo argumentativo utilizado pela autoridade julgadora para formar seu livre conhecimento. Portanto, a conclusão do julgador de que o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior não poderia ser segurado empregado, vai de encontro ao entendimento da autoridade lançadora que o considerou segurado contribuinte individual.

Respeitadas as opiniões em contrário, a situação acima apontada não amplia a acusação fiscal, uma vez que se confunde com o próprio mérito da discussão, qual seja, a condição jurídica do Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, para fazer jus a participação nos lucros e resultados da empresa. A respeito dos questionamentos sobre a subordinação jurídica, cabe ressaltar que esta questão foi trazida pelo próprio sujeito passivo em sua impugnação ao

lançamento para ratificar a condição de diretor empregado do beneficiário, e a contraposição a este argumento pelo julgador em sentido contrário à sua pretensão, não resulta em correção ou retificação do lançamento.

A nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal está disciplinada no Capítulo III, do Decreto 70.235, de 06.03.1972, especialmente em seu artigo 59, que assim dispõe:

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.

Assim sendo, não visualizo na decisão recorrida qualquer nulidade ou preterição ao direito de defesa do sujeito passivo, plenamente exercido, motivo pelo qual voto por rejeitar a preliminar.

ANÁLISE DO MÉRITO

É matéria pacificada e sumulada no âmbito deste CARF que os valores pagos a contribuintes individuais e a diretores não empregados a título de participação nos lucros e resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias. Especificamente sobre diretores não empregados, há a Súmula 195, aprovada pela 2ª Turma da CSRF, em sessão de 21.06.2024, vinculante aos conselheiros a partir de 27.06.2024.

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Logo, *contrario sensu*, pode-se concluir que a norma isentiva alcança os pagamentos realizados a este título a diretores empregados. Feitas estas considerações iniciais, pode-se concluir que a discussão gira em torno da condição pessoal do beneficiário, o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, e da natureza do rendimento que lhe foi pago a título de participação nos lucros e resultados. Quanto a este último tópico, resta evidente que o rendimento não teve por base o artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, pois como bem defendido pelo sujeito passivo, depende de fixação em assembleia-geral, sendo uma faculdade da sociedade e não uma imposição legal.

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Portanto, conclui-se que a natureza do rendimento questionado tem por fundamento a Lei 10.101, de 19.12.2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, cabendo a análise da adequação à norma legal ao caso concreto. Por ocasião do lançamento, a autoridade fiscal no item 8.15 do Termo de Verificações concluiu que a participação do beneficiário nos lucros deveria se dar com base na Lei 6.404/76, paga em retribuição aos serviços prestados, jamais nos termos da Lei 10.101/2000.

Quanto a condição pessoal do beneficiário, o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, admitido no sujeito passivo em 01.06.2005 (fls. 230), no período fiscalizado exerceu cumulativamente a função de membro do conselho de administração e diretor. No item 8.26 do Termo de Verificação, a autoridade fiscal afirma que não poderia o membro do conselho de administração de sociedade por ações ser tratado como empregado na mesma companhia, por violar artigo 12, inciso V, alínea “f”, da Lei 8.212/91.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

No entanto, o sujeito passivo, defende que, conforme norma estatutária, a função exercida no conselho de administração não é remunerada, quando concomitante com a função de

diretor, e que a condição de diretor empregado do beneficiário jamais foi posta em questionamento pela autoridade lançadora.

Ocorre que somente tem sentido considerar o membro do conselho de administração segurado contribuinte individual, quando remunerado nesta condição. É exatamente o que consta da parte final artigo 12, inciso V, alínea “f”, da Lei 8.212/91.

Portanto, a situação em tela pode ser resumida quanto a possibilidade do Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, na qualidade de diretor, auferir participação nos lucros e resultados, uma vez que não é remunerado por exercer função no conselho de administração da sociedade anônima (fls. 181). Compulsando atentamente o Termo de Verificações de fls. 89 a 100, não se localiza a descrição de qualquer ato, conduta, situação ou fato que possa descaracterizar a relação empregatícia entre o beneficiário e o sujeito passivo.

O lançamento tributário tomou por premissa única o fato de o beneficiário ser membro do conselho de administração, passando em razão desta função à condição de segurado contribuinte individual e, como consequência, por não ser segurado empregado, estaria vedada a sua participação nos lucros e resultados da Lei 10.101/2000. E que nesta condição, lhe restaria unicamente a participação prevista no artigo 152 da Lei 6.404/1976.

O acórdão de impugnação concluiu que o fato de o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior atuar na qualidade de Diretor Presidente e Vice-presidente do Conselho de Administração, cujas funções são totalmente divorciadas da realidade de empregado, sendo inconcebível exercer poder hierárquico e subordinação ao mesmo tempo. Concluindo que inexistindo subordinação jurídica, há que se suspender o contrato de trabalho. Cita o enunciado 269 do TST, cravando a condição de segurado contribuinte individual ao beneficiário, passando doravante a discorrer sobre a impossibilidade do cabimento do benefício da Lei 10.101/00 aos segurados contribuintes individuais.

O entendimento dado pelo acórdão de impugnação chegou a ser questionado em sede de preliminar, argumentando que o órgão julgador trouxe à lide fatos novos, que alteram a acusação fiscal, na medida em que a autoridade lançadora, em momento algum, havia questionado a relação de emprego existente entre o beneficiário e sujeito passivo, mas que fora descaracterizada pelo julgador.

Pois bem, o artigo 9º do Decreto 70.235/1972, dispõe que a exigência do crédito tributário deve ser instruída com os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Conclusão óbvia, é que no momento da ciência da exigência fiscal, aperfeiçoou-se o crédito tributário, precluindo ao sujeito ativo a inovação, complementação ou retificação do lançamento.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim sendo, entendo que para que a condição de diretor empregado fosse afastada pela autoridade lançadora, seria necessário a descaracterização desta relação jurídica, acompanhada dos elementos de prova. A autoridade lançadora assim concluiu em seu termo de verificações: *“O contribuinte ignorou a previsão legal descrita no item 6.1 deste Termo de Verificação e tratou membro do conselho de administração de sociedade por ações como empregado da companhia”* (fls. 98). Ou seja, tomou como único fundamento para descaracterizar a relação jurídica entre o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior e a sociedade anônima, a condição de membro integrante do conselho de administração.

O mero exercício de atividade de gestão não é elemento suficiente para concluir pela ausência da relação de emprego, pois inexiste na legislação impedimento para que o segurado seja admitido para atividades de gestão de uma sociedade anônima por meio de contrato de trabalho, ainda que seja para a exercer a função de Diretor. Tal opção é prerrogativa das partes envolvidas, o que não impede que o diretor assim contratado seja demitido por decisão do conselho de administração, órgão deliberativo e colegiado. Por este motivo, não estou de acordo com o argumento do órgão julgador originário de que o diretor não pode se subordinar a si próprio.

O Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior foi admitido em 01.06.2005 para exercer o cargo de Vice-Presidente (fls. 230), após prestar serviços para os empregadores AMP Fomento Comercial Ltda (fls. 218), Banco BTG Pactual S.A. (fls. 219). Desde a data de sua admissão, o sujeito passivo vem declarando e recolhendo as suas contribuições previdenciárias na qualidade de segurado empregado. Além disso, é preciso mencionar que a sua admissão no Conselho de Administração não resultou em mudança do seu patamar remuneratório, conforme se verifica às fls. 220 a 223.

Inobstante tudo o que foi dito, a tese defendida pelo julgador originário de que o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior não poderia ser segurado empregado tem seu fundamento, mas não pode se pautar em presunções, usos ou costumes, não devidamente comprovadas pela autoridade fiscal por ocasião do lançamento. Penso que a autoridade julgadora, avançou sobre a motivação do lançamento dado pela fiscalização de modo a lhe alterar suas características elementares como fundamento para a manutenção da exigência, conduta esta vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não se discute a possibilidade de a autoridade lançadora alterar a qualificação do Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior, atribuindo-lhe a condição de contribuinte individual. No entanto, deve fazê-lo invocando a motivação para tal, motivação esta que passa a fazer parte

integrante do lançamento. Conforme amplamente discutido, a motivação adotada pela autoridade lançadora foi a participação deste segurado no Conselho de Administração do contribuinte.

Considerando que o Sr. Norberto Nogueira Pinheiro Junior não auferia remuneração na condição de membro do Conselho de Administração, caberia à autoridade lançadora demonstrar que não se encontravam presentes as características inerentes à relação de emprego, ônus do qual não se desincumbiu. Não é permitido ao julgador suprir a motivação dada pela fiscalização de modo a justificar a manutenção do lançamento, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional. Nas palavras do Professor Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (5ª Edição), às fls. 397, assim se manifesta:

“Há de se observar, de plano que o dispositivo visa procurar garantir norma de proteção ao sujeito passivo, tanto que a vedação se direciona à autoridade administrativa no exercício do lançamento, e não ao contribuinte. Limita-se, com isso, o poder: (i) da autoridade julgadora, revisando o lançamento tributário, mantê-lo por motivo (elemento de fato ou de direito) diferente daquele elencado para motivar o ato pela autoridade lançadora; e (ii) de a autoridade fiscal efetuar novo lançamento sobre os mesmos fatos já abarcados por anterior auto de infração, eliminando-se a situação de incerteza que se criaria para o contribuinte a cada nova definição da mesma situação jurídica do lançamento anterior.” (grifos nossos)

Abaixo, precedentes desta Turma Ordinária que concluíram que a modificação dos critérios jurídicos, representada por “nova roupagem” ou “em motivo diverso àquele que ensejou a autuação”, atraem a aplicação do artigo 146, do Código Tributário Nacional, de modo a afastar a exigência fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2001

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. NOTAS DE EMPENHO. REMUNERAÇÃO PARA PESSOAS FÍSICAS QUE PRESTARAM SERVIÇOS PARA O ENTE PÚBLICO. RECLASSIFICAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO E DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO CONSTANTE DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. CARACTERIZAÇÃO.

A alteração da qualificação jurídica e do próprio fato jurídico tributário apontado no lançamento, consubstanciada na mudança do enquadramento legal e em nova roupagem para o fato jurídico tributário, quando da retificação do lançamento, configura, neste ponto, conduta vedada pelo CTN (art. 146).

Número da decisão: 2202-005.242 – Processo nº 18192.000074/2007-86

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2010

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ACÓRDÃO DA DRJ. SUPOSTA RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO. INOVAÇÃO.

O acórdão da DRJ, ao escorar as razões da negativa de provimento da impugnação em motivo diverso àquele que ensejou a autuação, merece ser anulado ante a alteração do critério jurídico.

Número da decisão: 2202-007.209 – Processo nº 10280.722440/2010-56

Inexistindo qualquer outro fundamento que invalide a participação nos lucros e resultados do Sr. Norberto, que fosse a sua condição de segurado contribuinte individual, sem que a acusação fiscal demonstrasse a ausência das condições inerentes à relação de emprego desde a sua contratação, há que se reconhecer os argumentos do recorrente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar, e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva