



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.722916/2012-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.998 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente ODEBRECHT CORRETORA DE SEGUROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

REQUERIMENTO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA DA UNIDADE DE ORIGEM.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no Código Tributário Nacional, compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte, sendo certo que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

PUBLICAÇÕES/INTIMAÇÕES EM NOME DO ADVOGADO DA PARTE. SÚMULA CARF N.º 110

No processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais ou o domicílio tributário eletrônico quando exercer a adesão.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral no processo administrativo fiscal é disciplinada no Regimento Interno do CARF, não cabendo intimação pessoal e específica ao causídico da causa ou ao representante legal do contribuinte ou ao responsável. A intimação que se efetiva é exclusivamente pelo diário oficial da União e o efeito é para comunicar o dia da sessão de julgamento. Comparecendo voluntariamente na sessão, registra-se a intenção de sustentar oralmente.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAGAMENTO DE PLR AO DIRETOR TÉCNICO DE EMPRESA DE SEGUROS. DIRETOR EMPREGADO. SÓCIO COTISTA DETENTOR DE 1 QUOTA DO CAPITAL SOCIAL. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. OBSERVÂNCIA DA LEI 10.101 ATESTADA PELA FISCALIZAÇÃO QUANTO AO PROGRAMA DE PLR DA EMPRESA. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor técnico/sócio cotista contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP/SEFIP, em DIRF, na escrita social, fundiária, nos registros trabalhistas e na contabilidade e informes fiscais, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, pode receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, ainda mais quando o programa de PLR da empresa é aprovado pela fiscalização. Se o auto de infração é lavrado considerando o diretor empregado como contribuinte individual, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que o diretor é sócio cotista não é motivo suficiente para afastar a condição de empregado, especialmente por ser minoritário com menos de 1% do capital social, além de dever se considerar a existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, participe ou não do risco econômico do empreendimento, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) da Administração Tributária. É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários para afastar o vínculo de subordinação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-005.998 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.722916/2012-36

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 216/236), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 203/209), proferida em sessão de 22/10/2014, consubstanciada no Acórdão n.º 08-31.440, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ/FOR), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 106/125), mantendo-se o crédito tributário lançado, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CARACTERIZAÇÃO.

Regular o lançamento quando comprovado nos autos que o beneficiário dos pagamentos concedidos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR era sócio cotista da contribuinte, revestindo-se os pagamentos como retirada de pró labore de segurado contribuinte individual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 0510100.2012.00071, DEBCAD AIOP 51.001.657-0 (Patronal), para fatos geradores ocorridos no período de apuração de 01/06/2009 a 30/06/2009, com o procedimento iniciado em 08/02/2012 (e-fl. 58), com auto de infração juntamente com as peças integrativas devidamente lavrado (e-fls. 2/23, 53/56 e 59), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 11/20), tendo o contribuinte sido notificado em 18/04/2012 (e-fl. 3), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 203/209), pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (Debcad n.º 51.001.657-0), referente às contribuições previdenciárias devidas, a cargo da empresa, incidentes sobre os serviços prestados por contribuinte individual (retirada de pro labore), no período de 06/2009.

Os pagamentos eram efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR nos termos da Lei n.º 10.101/2000. O crédito tributário, consolidado em 12/04/2012, importou no valor de R\$ 546.291,00.

Consta no Relatório Fiscal que:

A contribuinte pagou verba a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR a Marcos Luiz Abreu de Lima na competência 06/2009. A PLR da empresa atendia aos requisitos da Lei n.º 10.101/2000. Entretanto, foi verificado pela Fiscalização que o beneficiário dos pagamentos era sócio cotista da empresa. Considerando que a PLR só pode contemplar segurados empregados os valores pagos ao sócio cotista foram considerados como retirada de pró labore (pagamentos a contribuinte individual).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 18/05/2012 (e-fls. 106/125). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 203/209), pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificada dos Autos de Infração em 18/04/2012, a contribuinte apresentou impugnação em 18/05/2012 alegando, em síntese, que:

- A nulidade do Auto de Infração em face da Fiscalização ter realizado uma aferição indireta sem, contudo, ter dado a pertinente fundamentação legal.

- O segurado beneficiário dos pagamentos é empregado celetista da impugnante a mais de 30 (trinta) anos. Essa condição pode ser verificada pela própria Receita Federal em consulta a base de dados do CNIS.

- Para comprovar o alegado anexa Carteira de Trabalho e Previdência Social com o contrato de trabalho e alterações salariais no decorrer dos anos.

- Sustenta que a simples existência de cota no capital social não pode descaracterizar a relação de trabalho existente.

- Na hipótese de ser superada a mácula formal e meritória apresentada na defesa, contesta a alíquota utilizada de 22,5%, quando o correto seria 20%, de acordo com o art. 22, III, da Lei n.º 8.212/91.

- O Fisco previdenciário é conhecedor da situação de vínculo de emprego do segurado, eis que foram apresentadas regulares declarações em GFIP, devendo ser deduzido do montante do presente lançamento os recolhimentos já efetuados.

- O Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória apresenta conexão com a obrigação principal. Com efeito, cancelada a obrigação principal deverá ser cancelada a autuação acessória.

- Por fim, requer o processamento da presente defesa e sua regular intimação para a sessão de julgamento em primeira instância para no exercício do contraditório e ampla defesa possa acompanhá-la e apresentar memoriais.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 203/209), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Preliminar de nulidade; **b)** Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – Empregados; **c)** Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – Administradores.

Ao final, consignou-se que julgava votar no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo incólume o crédito tributário exigido.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, interposto em 21/05/2015 (e-fls. 216/236), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da “decisão de primeira instância, para o escopo de reconhecimento de total nulidade deste processo fiscal, pelo acolhimento dos argumentos preliminares suscitados, ou, se superados, pela sua improcedência respaldada pelos argumentos meritórios oportunamente apresentados, observados, ainda, os vícios materiais e valorativos consumados”.

Requeru, ainda, a intimação para comparecer na sessão de julgamento e a suspensão do vinculado DEBCAD, até o final julgamento da lide administrativa. Por fim, o cancelamento definitivo do débito.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Considerações meritórias iniciais; **b)** Dos vícios formais processuais, Da nulidade da autuação por vício intrínseco na fundamentação legal a envolver o vinculado AI/OP; **c)** Da prova da condição de celetista (segurado empregado) da pessoa física arrolada nesta autuação; **d)** Dos vícios materiais e valorativos, Do abatimento dos valores recolhidos aos cofres previdenciários de forma vinculada ao evidenciado integrante, sob a sua condição de segurado empregado.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 10580.722915/2012-91 (e-fl. 60), cuidando de contribuições patronais e CFL-68 (AI n.º 37.355.208-4 e AIOA 37.355.207-6), e ao Processo n.º 10580.724187/2012-52 (e-fl. 61), Representação Fiscal para Fins Penais.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 22/04/2015, e-fl. 214, protocolo recursal em 21/05/2015, e-fl. 216), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário (e-fls. 216/236).

Apreciação de requerimentos antecedentes a análise do mérito

- Requerimento para suspensão da exigibilidade do crédito tributário

O recorrente requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do CTN¹.

Pois bem. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem efeito imediato decorrente da instauração do contencioso administrativo fiscal, no entanto a implantação, caso não tenha sido realizada, compete à unidade de origem da jurisdição do contribuinte, isto porque o controle é da Delegacia de jurisdição do interessado.

Sendo assim, não há o que se deferir ou provimento a se efetivar neste capítulo.

- Requerimento de sustentação oral e intimações

O contribuinte requer o direito de sustentar oralmente suas razões, perante este Conselho, bem como que ocorram as publicações.

Pois bem. Nas turmas ordinárias do CARF, a sustentação oral, por causídico ou pelo representante legal, é realizada especialmente nos termos do inciso II do art. 58, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), sem prejuízo de ora serem citados os arts. 59, §§ 3.º e 4.º, e 65, § 8.º, do mesmo Anexo II, do RICARF.

Ademais, como outrora consignado, a teor da Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Basicamente, a sustentação oral, nas turmas ordinárias, ocorre sem muitas formalidades, sendo o requerimento preenchido no dia da sessão, de forma presencial, minutos antes do julgamento.

Não há intimação específica e pessoal, ou via diário oficial da União, para intimar a parte a comparecer para fins de sustentação oral. A intimação do recorrente (e não do patrono), via publicação de pauta no Diário Oficial da União, é para fins de comunicar o dia do julgamento, de modo a publicizá-lo para que, se a parte desejar, possa comparecer a sessão. Em comparecendo a esta, então, se lhe convier, pode requerer a sustentação oral. Em suma, a intimação é para ter ciência da pauta da reunião de julgamento, na forma dos §§ 1.º e 2.º do art. 55, do Anexo II, do RICARF.

Portanto, a sustentação oral no processo administrativo fiscal é regulamentada conforme disciplinado no RICARF, não cabendo intimação pessoal e específica ao causídico da causa ou ao representante legal do contribuinte ou de eventual responsável. Intima-se para comunicar o dia do julgamento, ocasião em que, ciente, a parte ou seu procurador pode comparecer e, no ato, se desejar, faz a sustentação oral.

Veja-se os seguintes dispositivos do RICARF, *verbis*:

- Art. 55. A pauta da reunião indicará:
I - dia, hora e local de cada sessão de julgamento;
II - para cada processo:

¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

- a) o nome do relator;
 - b) o número do processo; e
 - c) os nomes do interessado, do recorrente e do recorrido;
- (...)

§ 1.º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

§ 2.º Na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, constará da pauta apenas o nome do sujeito passivo cadastrado como principal nos autos do processo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

(...)

Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:

I - ao relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente;

(...)

Art. 59, § 3.º No caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito, e tomados todos os votos, ... (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

§ 4.º Será oportunizada nova sustentação oral no caso de retorno de diligência, ainda que já tenha sido realizada antes do envio do processo à origem para realizar a diligência e mesmo que não tenha havido alteração na composição da turma julgadora. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

(...)

Art. 65, § 8.º Admite-se sustentação oral nos termos do art. 58 aos julgamentos de embargos.

Por conseguinte, não cabe intimação para fim específico de exercer prerrogativa de sustentar oralmente as razões de defesa. O direito de sustentar oralmente as razões de defesa é outorgado de *per si*, porém não há intimação específica para tal fim; a intimação é para comparecer a sessão de julgamento, consoante pauta publicada.

Importa anotar que o presente julgamento foi objeto de pauta no Diário Oficial da União, dando-se ciência ao recorrente quanto ao momento do julgamento, ocasião em que, observando a disciplina regimental da sustentação oral, pode-se exercê-la na sessão. Deve-se seguir o procedimento previsto no RICARF, não cabendo intimação pessoal e específica.

Logo, não há o que se deferir ou provimento a se efetivar neste capítulo.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Dos vícios formais processuais, Da nulidade da autuação por vício intrínseco na fundamentação legal

O recorrente requer a nulidade da autuação, pois alega que o lançamento de ofício decorreu de aferição indireta (arbitramento), na forma do § 6.º do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 1991², quando sua contabilidade não continha vícios. Afirma que ao se desconsiderar registros

² Art. 33, § 6.º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

contábeis não se está diante de aferição direta. Diz que não concorda que tenha ocorrido registro contábil inadequado, pois a PLR foi paga para segurado empregado e foi assim escriturada. A fiscalização é quem estaria equivocada ao tratar o empregado (ainda que sócio minoritário) como contribuinte individual e sem razão para descaracterizar o vínculo de emprego declarado e devidamente registrado e anotado em CTPS. Aduz, inclusive, que não concorda que tenha havido descumprimento de obrigação acessória (sua GFIP conteria dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições). Sustenta que a fiscalização utilizou como critério de arbitramento o valor pago ao celetista tratando o montante como se fosse *pro labore* (presunção de pagamento de remuneração para sócio) sem que se justifique tal critério. Advoga, especialmente, que a irresignação maior é porque em momento algum da autuação teria sido identificado a utilização da presunção e do arbitramento levado a efeito, vez que não consta tal informação no Relatório de Fundamentos Legais do Débito, ou mesmo no Relatório Fiscal, inexistindo indicação dos dispositivos legais que legitimam o procedimento.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Ora, como bem anotado pela decisão de piso, a aferição foi direta, haja vista ter a autoridade fiscal apurado a base de cálculo a partir da documentação fornecida pela recorrente, houve apenas valoração jurídica do fato pela autoridade lançadora, fixando a qualificação jurídica que entendeu apropriada, vez que o contrato social apresenta o Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima como sócio, ainda que minoritário, entendendo o autuante que este não pode receber PLR e não pode se classificar como segurado empregado se qualificando, em realidade, como segurado contribuinte individual.

A autoridade fiscal se limitou a verificar a ocorrência do fato imponível, a identificar a matéria tributável, a identificar o sujeito passivo e a calcular o montante do tributo devido.

A questão é meritória, visto que a celeuma é que a contribuinte entende que os pagamentos são isentos das contribuições por ter o Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima vínculo empregatício, enquanto a administração tributária compreende de modo diverso já que indica, por documentos colacionados e entregues pela recorrente, que o Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima não poderia ser empregado, tendo em vista que integrava o quadro societário da empresa.

Logo, não verifico qualquer nulidade. De toda sorte, *obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Observa-se, outrossim, que a legislação impõe dever para que a autoridade administrativa desconsidere (reclassifique) vínculos ou situações e os caracterize com a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, fixando o critério jurídico do lançamento com a valoração jurídica dos fatos, qualificando-o como o interpreta, impondo-lhe, é verdade, o ônus de indicar as provas suficientes para a caracterização, nos termos do art. 142³ e dos incisos I e II do art. 118⁴ combinado com o art. 149, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), sendo permitido que a fiscalização empregue todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados em lei, para provar a verdade dos fatos em que se fundam as suas conclusões.

Além disto, houve, também, a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A regra-matriz de incidência tributária foi, portanto, estruturada e indicada a razão da incidência e mensuração. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões do lançamento, não torna o ato nulo, mas sim passível de enfrentamento das razões recursais no mérito.

Tem-se, ainda, que no prisma do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade estão enumeradas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, sendo elas: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa; e (iii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente. Logo, se nenhum delas resta presente, não se evidencia nulidade.

Por último, em especial, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Pois bem. Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício de obrigação principal e refere-se a pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) efetuados em favor do Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima, o qual é sócio minoritário da recorrente e Diretor Técnico no contrato social (e-fls. 24/26, 27/32, 33/37, 38/40, 41/43, 44/46), mas também mantém vínculo de emprego com a contribuinte. A autoridade fiscal o considerou segurado contribuinte individual, afastando-o da qualidade de segurado empregado, e tributou tais valores pagos a título de PLR como retirada de pró labore.

Consta nos autos e na decisão de piso que o programa de PLR da empresa, para os empregados, estava regular, entretanto a situação do sócio quotista foi tratada de modo diverso.

Na autuação, desenvolvida a partir de auditoria na modalidade fiscalização, iniciada por Mandado de Procedimento Fiscal, é dito que as contribuições previdenciárias devidas à seguridade social correspondem exclusivamente às diferenças relativas ao sócio em referência, incidentes sobre PLR pago e não incluído em GFIP (competência 06/2009, e-fls. 4/5 e 54), o que, também, caracteriza descumprimento de obrigação acessória (CFL 68 – AIOA). Consta que a multa lançada de 75% do art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, visa apenar de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata. Consta, outrossim, que foi aplicada à alíquota de 20% referente à parte da empresa (e-fl. 15, item 3.1 do Relatório Fiscal).

Doravante, passo ao enfrentamento dos capítulos apresentados para análise.

- Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) de diretor com declarado vínculo de emprego, que também detém a condição de sócio cotista minoritário

A defesa sustenta ser o Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima segurado empregado devidamente registrado em sua escritura social, fundiária, fiscal, contábil e trabalhista, sendo, portanto, empregado celetista e isto há mais de 30 (trinta) anos, conseqüentemente elegível ao recebimento da PLR com as benesses da Lei n.º 10.101. Acrescenta que a informação pode, inclusive, ser novamente confirmada na base de dados do CNIS ou pelas regulares declarações em GFIP. Anexa CTPS (Carteira de Trabalho e Previdência Social) com o contrato de trabalho e alterações salariais no decorrer dos anos. Sustenta que o fato dele possuir quotas na sociedade empresária de responsabilidade limitada não pode descaracterizar a relação de trabalho existente. Subsidiariamente, insurge-se contra a alíquota utilizada de 22,5%, quando o correto, no seu entender, seria 20%, de acordo com o art. 22, III, da Lei n.º 8.212. Ainda a título subsidiário, caso não tenha sucesso, pondera que deve ser deduzido do montante do lançamento os recolhimentos já efetuados como segurado empregado.

A fiscalização nega a possibilidade, especialmente destacando a condição de sócio do Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima no contrato social da sociedade empresária de responsabilidade limitada autuada.

Pois bem. Observo nos autos que o Senhor Marcos Luiz Abreu de Lima é sócio minoritário da recorrente e consta no contrato social como Diretor Técnico (e-fls. 24/26, 27/32, 33/37, 38/40, 41/43, 44/46), porém é importante consignar que o mesmo só detém 1 (uma) única quota do capital social, no valor original de face de R\$ 2,51 (dois reais e cinquenta e um centavos) e em alguns aumentos de capital e modificação de quadro societário ele não foi contemplado com nenhum aumento de participação, mantendo essa mínima proporção inferior a

1% do capital social (e-fls. 39, 42, 45), demais disto constato que o mesmo é empregado celetista da autuada desde 1981 (e-fls. 133/138) tendo passado ao cargo de Diretor Técnico, a partir de 01/11/1990, conforme anotação em CTPS (e-fl. 138).

Verifico que com a impugnação foram anexados *holerite* no qual se vê a condição de empregado no cargo de Diretor Técnico (e-fl. 152, 161/174), consta, também, consulta ao extrato do FGTS apontando a condição de funcionário no qual se vê a admissão em 01/10/1981 (e-fls. 153/160).

Consta, igualmente, em DIRF, do ano-calendário de 2009, o apontamento como segurado empregado (e-fl. 175), assim como em GFIP (e-fl. 177).

Doutro lado, analisando o relatório fiscal (e-fls. 11/20), não vejo que tenha ocorrido a descaracterização do vínculo de emprego. Consta no relatório fiscal o seguinte:

Após análise dos PLR's (2008 e 2009) e respectivos PA's da empresa, verificou-se que os mesmos atenderam as condições previstas na citada lei, quanto ao pagamento do PLR dos segurados empregados. Ocorre que o Sr. Marcos Luiz Abreu de Lima é sócio cotista da empresa conforme contrato social (em anexo), e como tal, segurado contribuinte individual, recebeu nos dois exercícios remunerações indevidamente sob esta rubrica, uma vez que a mesma é inerente apenas aos segurados empregados, visto que o artigo 214, parágrafo 9º, inciso X, do Decreto 3.048/99, que aprova o Regulamento de Custeio da Previdência Social dispõe que não integra o salário-de-contribuição a participação do segurado empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Acrescente-se ainda que, por ser o Sr. Marcos Luiz Abreu de Lima sócio cotista da empresa, esses valores recebidos pelo mesmo teriam que ser oferecidos à tributação, pois representam fatos geradores de contribuição previdenciária.

Veja-se que a fiscalização aprova o programa de PLR da empresa e que, em nenhum momento, desconstitui o vínculo de emprego do segurado Marcos Luiz Abreu de Lima, Diretor Técnico. Limita-se a afirmar que sendo sócio não poderia receber PLR de empregado. A autuação sequer analisa o fato do recorrente deter, na época dos fatos geradores, apenas 1 (uma) única quota do capital social, a qual não se aproxima nem um pouco de 1% do capital social da sociedade empresária autuada, nem enfrenta o fato do segurado ser Diretor Técnico, isto é, o responsável técnico da empresa de seguros, o que pode justificar a sua condição de empregado e de ter que constar como sócio no contrato social.

Aliás, é fato notório no mercado de seguros privados, regulado pela SUSEP, que em nenhuma hipótese o corretor de seguros, pessoa jurídica, poderá operar sem a participação do administrador técnico com participação qualificável, vale dizer, com condição de participação no capital social.

Em suma, é importante observar que a fiscalização não diz, em qualquer momento, que o segurado tenha deixado de manter as características inerentes à relação de emprego.

Noutro prisma, não consta no relatório fiscal que os pagamentos de PLR ao segurado Marcos Luiz Abreu de Lima tenham eventualmente deixado de atender ao programa de PLR que foi entendido como válido e regular.

Vejo, também, que é incontroverso nos autos que o referido segurado está devidamente declarado como empregado em GFIP/SEFIP e em DIRF, e na escrita, fundiária,

fiscal e contábil, além de constar em "folha de pagamento". A própria fiscalização afirma e constata isso, no entanto pondera que no seu refletir, por ter participação no capital social (ser sócio), trata-o como Contribuinte Individual e, só por isso, afasta a condição de empregado, não adentra nos requisitos da subordinação, do vínculo de emprego, não afasta a condição de empregado com o enfrentamento que é merecido para tal autuação.

Ora, cabia a administração tributária afastar motivadamente o vínculo de subordinação, que conceitua o vínculo de emprego.

A doutrina pátria, a exemplo da lição de Maurício Godinho Delgado⁵, leciona:

A pessoa jurídica constitui, obviamente, por sua natureza, entidade distinta daquela consubstanciada por seus membros. Desse modo, não há, em princípio, qualquer incompatibilidade entre as figuras do sócio e do empregado, que podem se encontrar sintetizadas na mesma pessoa física. É o que se passa em sociedades anônimas, sociedades limitadas (ou por cotas de responsabilidade limitada) ou sociedade em comandita por ações. A regra geral é, pois, a plena compatibilidade entre as duas figuras jurídicas (sócio/empregado; empregado/sócio).

Penso que o só fato de ser sócio (com uma quota apenas), mantendo-se como diretor técnico empregado, função que assumiu no ano de 1990, conforme CTPS juntada aos autos, não é motivo suficiente para se afastar a condição de empregado que possui e resta declarada e anotada. Precisava a fiscalização apontar os elementos concretos, objetivos, que levava a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego. Observo, inclusive, que a fiscalização em nenhum momento se aprofundou sobre os vínculos de emprego ou emitiu intimação para a contribuinte prestar algum esclarecimento sobre o assunto.

Veja-se que como empregado, inclusive, consta que recolheu e suportou os recolhimentos de todas as contribuições previdenciárias e de Terceiros; somente a PLR foi afastada, o que não se apresenta como razoável.

De mais a mais, o assunto conta com vários precedentes no CARF, a teor dos Acórdãos ns.º 2202-004.712, de 09/08/2018; 2201-004.565, de 06/06/2018; 2401-005.847, de 07/11/2018; 2401-005.676, de 07/08/2018; 2401-004.795, 10/05/2017. Além disto, cito o Acórdão n.º 2201-003.655, 06/06/2017, que possui pequeno *distinguishing*, mas reflete, em linhas gerais, o mesmo raciocínio. E, por último, cito precedente de minha relatoria, neste Colegiado, ainda que em outra composição, Acórdão n.º 2202-005.192, decisão de Maio/2019.

Além disto, tem-se, outrossim, a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 14 de março de 2018, nestes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI N.º 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de

⁵ DELGADO, Maurício Godinho. CURSO DE DIREITO DO TRABALHO. 6.ª ed. São Paulo: LTr, 2007, p. 361.

contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 368, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", art. 22, incisos I e III, § 2.º, e art. 28, incisos I e III, e § 9.º, alínea "f"; Lei n.º 10.101, de 2000, arts. 1.º a 3.º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 9.º, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", e §§ 2.º e 3.º.

Ora, se a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, na citada solução de consulta, prevê a possibilidade de existir o "diretor empregado", não poderia a fiscalização unicamente afirmar que esta figura é qualificável como "contribuinte individual" pela só circunstância de ser sócio (com 1 cota, unicamente), caso contrário, estaria sendo contraditória. Neste pensar, em realidade, a figura do "diretor empregado" nunca existiria para a finalidade indicada na dita solução de consulta. Este comportamento é contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Penso, inclusive, que, desde a Solução de Consulta Cosit n.º 368, de 18 de dezembro de 2014, gerou-se nos administrados legítima expectativa quanto a possibilidade de existir o chamado "diretor empregado", especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte.

Neste sentido, o *dever de agir conforme a boa-fé*, evitando-se a prática de comportamentos contraditórios, contrários ao direito positivo em seu amplo referencial normativo, também é exigido da Administração Tributária e é imprescindível para a concepção de estabilidade e de *segurança jurídica* no viés hodierno da análise jurídica. Desde idos de 1956, com decisão inovadora do Superior Tribunal Administrativo de Berlim propagava-se, de forma inédita no mundo, a aplicação do princípio de proteção da confiança na relação com os administrados, objetivando-se assegurar estabilidade nas relações jurídicas exurgidas com legítima expectativa do administrado por condutas da Administração.

Neste contexto, é oportuno consignar que o direito brasileiro agiu bem ao adotar a proteção da confiança legítima, especialmente para garantir segurança jurídica as relações tuteladas pelo Estado, inclusive o Parecer PGFN/CDA n.º 2.025/2011 já teve a oportunidade de confirmar que se aplica a teoria dos atos próprios ao Fisco, vedando-se o comportamento contraditório da Administração Pública.

Dizer que o diretor técnico (cargo assumido em 1990), com participação de 1 quota do capital social, não pode ser empregado, não é enfrentar a matriz do suposto problema. Logo, entendendo que não foi descaracterizado o vínculo de emprego, mantendo-se a qualidade de empregado, adquirida no ano de 1981.

Dito isto, mantida a qualidade de empregado o auto de infração se apresenta deficiente ao efetuar o lançamento referente a contribuinte individual (Lei 8.212, art. 22, III),

ademais o relatório fiscal falava em alíquota patronal de 20% (e-fl. 15, item 3.1 do Relatório Fiscal), enquanto o demonstrativo de cálculo apresenta uma alíquota de 22,5% (e-fl. 5), que, subsidiariamente, é contestada pelo recorrente.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

- Das obrigações acessórias (CFL 68)

A defesa sustenta a necessária exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Assevera que cancelada a obrigação principal igual resultado deve prevalecer para a obrigação acessória correlata.

No entanto, abro o presente capítulo para afirmar que neste caderno processual eletrônico não consta auto de infração de lançamento da referida multa, pelo que não cabe pronunciamento por parte deste relator.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço o recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros