



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.001230/2010-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-005.189 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2019  
**Matéria** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
**Recorrente** BANCO SOFISA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADO ALÇADO À CONDIÇÃO DE DIRETOR. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado como empregado, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, nem tenha seu contrato de trabalho declarado como suspenso, 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, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. 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 estatutário possui poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregado, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Estatutário Segurado Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação, caracterizador do vínculo de emprego.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ronnie Soares Anderson (relator) e Ricardo Chiavegatto de Lima, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sâteles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson. Ausente a conselheira Andrea de Moraes Chieregatto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) - DRJ/RJ1, que julgou procedente lançamento de contribuição patronal devida à Seguridade Social e da contribuição patronal para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho; incidente sobre os valores pagos ou creditados, pela sociedade empresária, ou assemelhada, aos segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP e não recolhidas.

A autuação (fls. 2/13 c/c fls. 90/103) deu-se tendo em vista que a fiscalização verificou que a rubrica Participação nos Lucros de Administradores foi paga e/ou creditada a administradores, diretores não empregados, sendo que nesse caso a rubrica passaria a integrar o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar em conformidade com a legislação, tendo sido também constatada a existência de diferenças em valores pagos a autônomos, o que motivou parte do lançamento, o qual no específico, contudo, não foi contestado.

Não obstante impugnado (fls. 105/113), o lançamento foi mantido no julgamento de primeiro grau (fls. 219/228), cuja ementa a seguir se transcreve;

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*REMUNERAÇÃO EMPREGADO E PARCELAS NÃO INTEGRANTES*

*A remuneração auferida de uma ou mais sociedades empresárias, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título ao segurado empregado, integram o salário-de-contribuição. As parcelas não integrantes estão disciplinadas em rol taxativo no § 9º, do art. 214, do Regulamento da Previdência Social.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**REMUNERAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*

*Incide contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas, sem vínculo empregatício, independentemente da natureza dos serviços prestados.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.*

*CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.*

*As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.*

*Deve-se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente ao valor apurado como principal, uma vez que não há controvérsia quanto a sua exigência.*

Em 25/08/2014 (fls. 232/233), a autuada informou sua adesão parcial ao parcelamento regido pela Lei nº 12.996/14, desistindo expressamente da discussão administrativa acerca da exigência das contribuições incidentes sobre pagamento de remunerações aos diretores não empregados, persistindo na lide quanto aos valores pagos a André Jefferian Neto, por ser esse seu empregado.

Nesse rumo, foi interposto recurso voluntário em 26/10/2015 (fls. 353/357), no qual foi arguído, em síntese, que:

- a autuação considerou os diretores como não empregados, porém, conforme Carteira de Trabalho e Relação de Trabalhadores Constantes no Arquivo Sefip, do Ministério da Previdência Social, docs. entregues com a impugnação, André Jefferian Neto é empregado da recorrente;

- acordo coletivo celebrado com o sindicato da categoria estipula que a PLR abrange também os diretores empregados, o que é harmônico com o princípio da isonomia.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Da participação nos lucros ou resultados de diretor empregado**

Cinge-se a controvérsia à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a André Jefferian Neto, diretor da recorrente.

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência lógica, que diretores não empregados não estão sob abrigo do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/1994. Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados.

No caso concreto, contudo, está-se diante de diretor que mantém dois tipos de vínculos com a pessoa jurídica: o empregatício, atestado pelas respectivas anotações na carteira de trabalho, e o estatutário. Trata-se, então, de funcionário da pessoa jurídica que foi alçado à condição de diretor por força do estatuto social.

A respeito do tema, e após o exame de reiterados casos similares ao enfrentado, a justiça laboral editou o seguinte enunciado sumular via Tribunal Superior do Trabalho:

*Súmula TST nº 269: 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.*

A conclusão do TST, então, é que nesses casos em geral prepondera o vínculo estatutário, estando o contrato de trabalho suspenso, preservando-se o liame empregatício sob o aspecto meramente formal.

Isso porque, sendo o empregado eleito diretor, passa a deter poderes subordinantes, confundindo-se com a figura do empregador, o qual detém, consoante art. 2º da CLT, o poder de dirigir a prestação de serviços dos trabalhadores de hierarquia inferior na empresa, com autonomia e independência. Costuma ser, inclusive responsável por traçar metas e planos relativos a suas respectivas áreas de competência e atuação, e definir a contratação e demissão dos funcionários necessários.

Por seu turno, a RFB, na Solução de Consulta Cosit nº 368, de 18/12/2014 (de caráter vinculante para aquele órgão, *ex-vi* do art. 9º da IN RFB nº 1.396/13), já firmou o seguinte posicionamento acerca das questões no presente debatidas:

“SEGURADO EMPREGADO. **O diretor estatutário**, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembléia 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 nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.” (grifei)

Tem-se, portanto, que existe uma presunção, forte no enunciado sumular do TST, de que o empregado eleito para o cargo de diretor tem o contrato de trabalho suspenso, preponderando o vínculo estatutário frente ao laboral, e a condição de segurado obrigatório da previdência na qualidade de contribuinte individual, salvo restem mantidas as características inerentes à relação de emprego, dentre as quais sobressai a subordinação jurídica, situação na qual permanece na qualidade de empregado, para fins previdenciários.

Tal entendimento está de acordo com os preceitos do § 3º do art. 9º do Decreto nº 3.048/99, leia-se:

Decreto nº 3.048/99

*Dos Segurados*

**Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:**

(...)

**V - como contribuinte individual:** (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

**f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;** (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

**§ 3º Considera-se diretor não empregado** aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, **seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.**

No caso concreto, o que se verifica é que o recorrente apega-se a questões precipuamente formais para defender a qualidade de empregado do precitado diretor, remetendo à existência de Carteira de Trabalho e de registros junto ao MPS.

Conforme salientado pela decisão *a quo*, porém, o estatuto da sociedade empresária assim consigna (fls. 26/71):

**CAPÍTULO V - ADMINISTRAÇÃO SEÇÃO I - DISPOSIÇÕES GERAIS**

**Artigo 12 - A Sociedade será administrada por um Conselho de Administração e uma Diretoria, na forma da Lei e deste Estatuto Social.**

(...)

**III DIRETORIA**

**Artigo 19 - A Sociedade será administrada por uma Diretoria, composta de, no mínimo, 4 (quatro) e, no máximo, 10 (dez) membros, destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração, residentes no Brasil, acionistas ou não, eleitos pelo Conselho de Administração, com mandato de 2 (dois) anos, permitida a reeleição.**

**Parágrafo 1.º - A Diretoria terá 1 (um) cargo de Diretor Presidente, 2 (dois) cargos de Diretor Vice-Presidente, 1 (um) cargo de Diretor de Relações com Investidores, e até 6 (seis) cargos de Diretor sem designação específica, com as atribuições definidas neste Estatuto Social e as conferidas em reunião do Conselho de Administração, permitida a cumulação de funções por um mesmo Diretor.**

(...)

**Art. 20. ... Parágrafo 1.º - As deliberações da Diretoria serão tomadas por maioria de votos, cabendo ao Diretor Presidente, além do voto pessoal, o de qualidade.**

(...)

**Artigo 21 - Compete à Diretoria a direção dos negócios da Sociedade e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento, cabendo-lhe, além das atribuições legais:**

(...)

**Artigo 22 - Compete ao Diretor Presidente:**

*a) presidir as reuniões da Diretoria;*

***b) orientar as atividades dos demais Diretores;***

***c) delegar poderes à Diretoria para a prática de atos administrativos de sua competência; e d) submeter à Assembléia Geral Ordinária relatório sobre a gestão da Diretoria acompanhado de pareceres do Conselho Fiscal, quando convocado, e do Comitê de Auditoria e da auditoria independente, na forma do Artigo 35 abaixo e da regulamentação em vigor.***

(...)

*Artigo 25 - Compete aos Diretores:*

*a) representar a Sociedade ativa e passivamente, na forma do artigo 26 abaixo, em Juízo e fora dele, podendo, para tal fim, constituir procuradores com poderes específicos, inclusive para prestar depoimento pessoal em Juízo e designar prepostos;*

*b) exercer as funções que lhes forem atribuídas pelo Conselho de Administração, bem como cumprir as atribuições específicas que lhes forem outorgadas em reunião da Diretoria;*

***c) conduzir os negócios e serviços da Sociedade dentro das áreas de atuação que lhes forem atribuídas, particularmente quanto ao planejamento, administração, controles e atividades financeiras.***

(...) (grifei)

Deveras difícil de sustentar a tese de permanência de relação subordinada, típica do vínculo empregatício, frente a atribuição de responsabilidades tais como as espelhadas no Estatuto da pessoa jurídica, em especial as supra negritadas, que evidenciam nítido poder subordinante sobre os demais trabalhadores da empresa.

Mister registrar, aliás, que, conforme o relator do RR nº 18.731/98 - julgado pela 2ª Turma do TST - "A subordinação jurídica que vincula o empregado ao empregador não é a mesma que vincula o diretor eleito de um banco ao seu dono". Dessa feita, a observância estatutária ao diretor presidente não se confunde, nem tampouco evidencia, como parece defender o recorrente, com a relação laboral.

Anote-se, aliás, ser irrelevante para fins de incidência das contribuições previdenciárias eventual estipulação em negociação coletiva de que os diretores empregados seriam beneficiados com participação nos lucros, considerando o disposto no art. 123 do CTN.

Tampouco há que se cogitar de violação do princípio da isonomia, o que ocorreria justamente se diretor que tivesse o poder de planejar, controlar, administrar a empresa - perdendo, na prática, seu caráter subordinado para assumir a faceta subordinante na relação empregatícia - fosse equiparado aos demais empregados da empresa, para fins de incidência de contribuição previdenciária em valores vinculados a programa de participação em lucros e resultados.

Não comprovando o recorrente que com a condução do multicitado funcionário à condição de diretor estatutário tenham restado firmes os liames laborais, notadamente no que tange às suas feições subordinativas, é de rigor manter a decisão contestada.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros - Redator Designado

Congratulo o Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto, sempre muito bem ilustrado e didático. No entanto, respeitosamente, contribuindo com o debate jurídico que é intrínseco aos julgamentos colegiados, peço vênias para, desta vez, divergir de seu posicionamento, filiando-me a linha de pensamento diversa, por isso passo a apresentar minhas razões de decidir.

Pois bem. Compulsando os autos, observo que a controvérsia que remanesce no processo é pontual cuidando do específico ponto do auto de infração que trata da exigência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de "participação nos lucros" a pessoa de "André Jefferian Neto", o qual teria participado do "Conselho de Administração" da recorrente à época dos fatos e foi tido pela fiscalização como "diretor não empregado", estando o crédito apurado dentro do levantamento "PL — Participação nos Lucros ou Resultados", período de lançamento fevereiro e julho do ano 2008 (e-fl. 82). A tributação decorreria do pagamento efetivado ao citado diretor/conselheiro de administração e qualificado, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se como fundamento legal do lançamento o art. 22, inciso III, da Lei 8.212.

Dentro do levantamento do mencionado crédito, na rubrica "PL — Participação nos Lucros ou Resultados", constam parcelas que não mais se controverte (conferir e-fl. 82, já que a controvérsia é somente nos pagamentos ao Senhor "André Jefferian"), inclusive tendo o contribuinte aderido a parcelamento para as parcelas que não quer mais discutir, tendo sido consignado nos autos pelo recorrente que (e-fls. 232/233):

*De fato, a impugnante desiste, expressamente, da discussão administrativa acerca da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de remunerações aos diretores não empregados que participam do conselho de administração da impugnante, a título de participação nos lucros, nos termos do artigo 152, § 1.º, da Lei n.º 6.404/76.*

*Por outro lado, esclarece a impugnante a sua NÃO adesão aos benefícios da Lei n.º 12.996/2014, com relação à exigência da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos realizados ao Sr. André Jefferian Neto, visto que referida pessoa é, efetivamente, empregado da impugnante, conforme restou comprovado nos autos, devendo, assim,*

*prosseguir a discussão administrativa sobre tais glosas, reiterando a impugnante todos os argumentos constantes em sua Impugnação, com relação à não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao Sr. André Jefferian Neto.*

Consta do "RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS - AIOP, DEBCAD n. 37.234.023-7" (e-fls. 91/102, em especial e-fls. 93/99) que:

#### *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS*

##### *4. Levantamento PL.*

*4.1 Na auditoria fiscal realizada, foi constatado o pagamento de remuneração aos diretores não empregados que participam do conselho de administração da empresa a título de "participação nos lucros" nos termos do art. 152, § 1.º, da Lei n.º 6.404/76.*

*(...)*

*28. Da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas): A empresa é uma sociedade anônima e paga participação nos lucros aos diretores com base na Lei n.º 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações. Em virtude disso, vamos esclarecer alguns pontos desse diploma legal.*

*29. Através do art. 145, notamos que a referida Lei trata os conselheiros e os diretores como administradores: "Art. 145. As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."*

*30. De acordo com o art. 146, os administradores poderão ser acionistas ou não: "Art. 146. Poderão ser eleitos para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os membros do conselho de administração ser acionistas e os diretores residentes no País, acionistas ou não. (Redação dada pela Lei 10.194/01)".*

*31. O art. 152 trata da remuneração dos administradores: "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. (Redação dada pela Lei 9.457/97)*

*§ 1.º 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.*

*§ 2.º 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".*

*32. Esse dispositivo apenas faculta a Companhia - que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas - pagar participação nos lucros aos administradores, desde que observado o limite. Não desvincula da remuneração tal verba e não cita que sobre ela não haverá incidência de contribuição*

*previdenciária, pois não é o diploma legal que regulamentou a CF/88 e a Lei n.º 8.212/91.*

*33. Utilizando-se dessa faculdade a empresa pagou participação nos lucros diretores não empregados, denominados administradores pela Lei das S/A.*

*(...)*

*38. DA INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO: Diante de todo o exposto, pode-se observar que a CF/88 desvinculou da remuneração, por meio de norma constitucional de eficácia limitada, a participação nos lucros ou resultados somente dos empregados.*

*39. A partir da regulamentação patrocinada pela MP n.º 794, de 29/12/94, o dispositivo constitucional passou a ser aplicado, assim como a Lei n.º 8.212/91 (art. 28, § 9.º, alínea "j") e o Decreto n.º 3.048/99 (art. 214, § 9.º, inciso X).*

*40. Nesse sentido, a Lei n.º 6.404, de 15/12/76, não é a lei específica que regulamentou essas normas. Em seu art.152, § 1.º, apenas faculta a empresa pagar participação nos lucros aos administradores sem desvincular essa verba da remuneração.*

*41. Dessa forma, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da MP n.º 794/94 convertida na Lei n.º 10.101/2000.*

*42. Logo, a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.*

Por conseguinte, é fato e extrai-se da leitura acima e dos fólhos processuais que as razões da autuação em relação aos pagamentos feitos a pessoa de "André Jefferian Neto" decorrem do enquadramento deste, pela fiscalização, como contribuinte individual, aplicando-se o art. 22, inciso III, da Lei 8.212, bem como em razão dos tais pagamentos terem sido feitos, conforme fiscalização, com base na Lei 6.404.

Ocorre que, não consta dos autos provas de que os pagamentos tenham se dado com base na Lei n.º 6.404 e o contribuinte, inclusive, nega essa circunstância, cabendo, neste caso, o ônus à fiscalização, uma vez que, além de se tratar de lançamento de ofício, que, em regra, já impõe à administração tributária o dever de provar os fatos constitutivos do crédito tributário que objetiva constituir, é noção cediça que a "*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*" (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto 9.580, de 2018), cabendo à "*autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos*" nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto 9.580, de 2018).

Portanto, não pode a administração tributária apenas alegar que os pagamentos foram efetivados com base na Lei 6.404, teria que fazer essa demonstração, o que, *data venia*, não se verifica nos autos.

Por outro lado, ainda que os pagamentos tivessem sido efetivados com base na Lei 6.404, o lançamento, em relação a pessoa de "André Jefferian Neto", se operou com fulcro no art. 22, inciso III, da Lei 8.212, enquadrando-o como "contribuinte individual", todavia constam nos autos provas da qualidade de "empregado" deste (e-fls. 179/188, CTPS e

nome constante da Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP), logo se se cuida de "segurado empregado" o lançamento é defeituoso, já que motivado na figura do "contribuinte individual". O fundamento legal não se sustenta.

Para legitimar o lançamento como "contribuinte individual" precisaria a fiscalização demonstrar a ausência do vínculo de subordinação, tendo competência para isto, sendo cediço que a autoridade da administração tributária tem ampla competência, tanto para reconhecer, como para afastar vínculo de subordinação, caracterizador do vínculo de emprego. Não podemos olvidar que é até bem comum se observarem lançamentos atestando a competência da autoridade administrativa para reconhecer vínculo de emprego. Malgrado, não seja tão comum quanto as hipóteses de reconhecimento, a descaracterização do vínculo também deve estar no âmbito de competência da autoridade fiscal.

Por outro lado, *data maxima venia*, não é crível que a mera alegação de que a referida pessoa era diretor ou de que era membro do conselho de administração, por si só, seja suficiente para descaracterizar o vínculo de emprego. Ao meu ver, com o devido respeito aos entendimentos em contrário, é preciso algo mais para afastar o vínculo de emprego, não sendo suficiente apenas asseverar uma posição estatutária de direção.

Precisava a fiscalização apontar os elementos concretos, objetivos, que levavam a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego. Observo, inclusive, que a fiscalização em nenhum momento se aprofundou sobre o vínculo de emprego ou emitiu intimação para a contribuinte prestar algum esclarecimento sobre o assunto (e-fls. 14/17, as intimações não fazem questionamentos diretos quanto a eventual vínculo de emprego do diretor estatutário).

De mais a mais, o tema (diretor empregado) conta com vários precedentes no CARF, autorizadores do pagamento de PLR sem incidência previdenciária, 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. Cito, em especial, o Acórdão n.º 2201-003.655, 06/06/2017, este tratando de Conselho de Administração.

O raciocínio destes precedentes é que não havendo provas suficientes para atestar a ausência ou mitigação substancial da subordinação jurídica, prevalece para o diretor empregado ou para o membro do conselho de administração empregado o vínculo laboral tal como formalmente estabelecido. Ao meu ver, não é suficiente alegar que se trata de diretor ou de conselheiro do Conselho de Administração e, por si só, afastar o vínculo jurídico da relação empregatícia. É preciso que a fiscalização aponte um algo a mais, descaracterize o vínculo da relação de emprego.

Além disto, tem-se, outrossim, a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 14 de março de 2018, que prevê a figura do diretor estatutário "segurado empregado", 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 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 estatutário "segurado empregado", não poderia a fiscalização unicamente afirmar que esta figura é qualificável como "contribuinte individual" pela só circunstância de ser diretor ou membro de conselho de administração, sem um "plus", sem um "algo a mais", 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 ou seria demasiadamente árduo comprová-la, invertendo-se o ônus da prova contra o contribuinte sem lei que o estabeleça.

Existir a referida solução de consulta e haver atitudes da administração tributária contrárias a ela ou que criem mecanismos e interpretações complexas para aplicação da famigerada solução de consulta é comportamento contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Portanto, o fato é que, para autuar como "contribuinte individual", precisava haver a desqualificação do vínculo de emprego, pela fiscalização, o que inexistia nos autos de uma forma mais objetiva e concreta, para além do apontar poderes de alta gestão indicados no Estatuto Social.

Aliás, no caderno processual também não consta que tenha ocorrido suspensão do contrato de trabalho, a CTPS colacionada aos autos não aponta tal anotação, tampouco outros documentos juntados ao processo, pelo que entendo, respeitosamente, que a Súmula TST n.º 269, em verdade, tangencia o caso concreto no sentido de que permanece a "subordinação jurídica inerente à relação de emprego" e caberia a fiscalização fazer prova concreta e objetiva em contrário, não sendo suficiente, ao meu pensar, transcrever disposições estatutárias que dão poder ao diretor ou membro do conselho de administração.

Penso, inclusive, que muitas daquelas cláusulas estatutárias se direcionam mais a regular os aspectos societários da pessoa jurídica e não necessariamente controlar, afastar ou sobrepor o vínculo decorrente da relação de emprego.

O fato de um empregado dirigir, gerenciar ou coordenar outros, por si só, não afasta o vínculo de subordinação que guarda para com o seu Empregador.

Não se pode, *permissa venia*, trabalhar com a presunção de que o empregado alçado à condição de diretor por força de estatuto, por si só, perca as características inerentes à relação laboral. Se a fiscalização entender que isso ocorreu e sendo negado pelo contribuinte, é preciso que a autoridade fiscal faça a prova concreta de suas alegações para constituir o fato jurídico que dará ensejo ao lançamento, eis que o lançamento de ofício impõe a prova pela autoridade fiscal.

Penso 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" ou o "*Diretor Estatutário Segurado Empregado*" elegível ao recebimento de PLR na forma da Lei n.º 10.101, especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte.

Ainda que os fatos geradores sejam anteriores a solução de consulta em comento, não vejo óbices a sua invocação para tutelar o caso em apreço, sendo o entendimento mais atual da administração tributária.

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 do Direito. 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 exsurgidas 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.

Sendo assim, com a devida vênia ao bem exposto voto do relator, divirjo por entender que assiste razão ao recorrente.

Dispositivo

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros