



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720153/2014-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.842 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de setembro de 2021
Recorrente B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Para o contribuinte individual, entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%.

É devida a contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários instituída para as instituições financeiras e assemelhadas pelo artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei 7.787/1989, mesmo considerado o período anterior à Emenda Constitucional 20/1998.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS.

Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos -- VÍNCULOS”, anexos ao auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira e Wilderson Botto que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

O presente processo trata do Auto de Infração - AI DEBCAD nº 51.011.153-0 (fls. 282/287), consolidado em 27/07/2014, relativo ao Período de Apuração 01/01/2009 a 31/12/2010, que lançou contra o contribuinte Crédito Tributário no montante total de R\$ 4.522.657,73, já inclusos juros e multa de ofício, relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a seus administradores a título de Participação nos Resultados, não recolhidas e não declaradas em GFIP.

A impugnação de fls. 318/364, apresentada pelo contribuinte em 01/04/2014, foi julgada improcedente pela DRJ/SPO, em 26/08/2014, através do Acórdão nº 16-60.743 (fls. 369 a 390).

O Recurso Voluntário de fls. 395/445, apresentado pelo contribuinte em 03/10/2014, teve a improcedência do lançamento declarada através do Acórdão 2401-005.676 (452/462), de 09/08/2018, emitido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O órgão julgador entendeu que não foi comprovada a descaracterização do vínculo empregatício dos diretores para ensejar a cobrança da contribuição previdenciária e, por conseguinte, restou prejudicado o pleito recursal subsidiário, relativo à possibilidade de pagamento de PLR aos administradores não empregados com fundamento na lei específica (Lei nº 6.404/76); ao adicional de 2,5%; à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e ao relatório de vínculos.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PFN apresentou ao Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF o Recurso Especial de fls. 464/472, ao qual foi dado seguimento através do Despacho de fls. 480 a 490.

O processo foi encaminhado à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que, em 24/08/2016, através do Acórdão nº 9202-008.244 (fls. 628/640) decidiu pelo provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário, tendo em vista que matérias de alegação subsidiária não foram apreciadas em razão do provimento com base na alegação principal.

Em razão da decisão do CSRF o contribuinte apresentou os embargos de declaração de fls. 650/674 que foram rejeitados através do Despacho de fls. 682 a 694.

Posteriormente, o contribuinte apresentou novo requerimento de fls. 702/715, denominado “embargos de declaração”, com o objetivo de modificar o resultado do julgamento do Recurso Especial.

A Presidente da CSRF não conheceu do requerimento apresentado através do Despacho em Requerimento de fls. 815 a 817.

Após consulta ao Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 395/418), foi constatado que foram apresentadas e não apreciadas as seguintes matérias:

- a) Possibilidade de pagamento de PLR a Administradores com fundamento na Lei das Sociedades Anônimas, sem incidência de contribuição previdenciária (base jurídica: art. 7º, XI, da CF; art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212 de 1991 e art. 152, da Lei nº 6.404 de 1976);
- b) A cobrança do adicional de contribuição previdenciária de 2,5% é indevida;
- c) Ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício;
- d) Falta de motivação da listagem denominada “Relatório de Vínculos”, que informa os nomes dos diretores e membros do Conselho de Administração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

Conforme visto, o presente processo trata da exigência de contribuições para a seguridade social, parte da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a seus administradores a título de Participação nos Resultados, não recolhidas e não declaradas em GFIP.

A decisão proferida por esta Turma de julgamento, em 9 de agosto de 2018 (fls. 452/462), foi no sentido de entender que haveria uma falha no lançamento fiscal quanto à motivação relativa à incidência tributária no pagamento do PLR, vez que a Fiscalização partiu do pressuposto de que o diretor administrador não poderia ser empregado, sem explicitar, em linguagem clara e objetiva, qual o impedimento existente para a conclusão disposta na autuação.

Ocorre que referida decisão restou superada em face do entendimento da CSRF quando do julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda (fl. 628).

Nesse diapasão, a insuficiência de motivação do lançamento quanto ao administrador e sua incompatibilidade com a relação jurídica regida pela CLT, ou seja, de que o diretor administrador não poderia ser empregado, não é mais passível de apreciação em face da definitividade da decisão da CSRF proferida neste processo.

Dessa forma, cabe, nessa oportunidade, a apreciação das demais matérias postas no Recurso Voluntário, consoante conclusão do voto do Recurso Especial, nos seguintes termos:

Ante o exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento, com o consequente retorno dos autos à instância a quo, com vistas a prosseguir no julgamento das demais matérias, quais sejam, **possibilidade de pagamento de PLR a administradores não empregados, descabimento da cobrança do adicional de 2,5% da alíquota, incidência de juros sobre a multa e a impertinência da listagem denominada "Relatório de Vínculos" falta de motivação do ato administrativo.**

Conforme narrado, segundo o Termo de Verificação Fiscal, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago aos empregados e de acordo com os requisitos da Lei nº 10.101/2000. Afirma ainda que os pagamentos aos diretores (administradores) a título de PLR, devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, não importando para tal fim se tais pagamentos tiveram como fundamento a Lei nº 6.404/76 ou a Lei nº 10.101/2000.

Assim, não se discute no presente caso se o pagamento de PLR estava ou não em consonância com o que determina a lei, mas tão somente que o pagamento de participação nos lucros desvinculado da remuneração e fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, apenas ocorre quando pago aos empregados.

Da Participação nos Lucros ou Resultados para diretores estatutários

Defende a Recorrente que a Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, § 9º, alínea "j", estabelece que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com a lei específica, que, no caso dos administradores, é a Lei nº 6.404/76 que sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as participações nos lucros e resultados por eles recebidas.

Pois bem.

Acerca do tema, com relação ao argumento do Contribuinte no sentido de que a PLR paga aos administradores/diretores seria isenta nos termos da Lei nº 6.404/76, considerando a convergência do meu entendimento com o posicionamento esposado pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, no Acórdão n.º 9202-007.871, filio-me ao posicionamento do referido julgado, e utilizo-me dos fundamentos adotados naquela ocasião como razões de decidir, verbis:

Quanto a parte conhecida ('incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados a título de PLR') muito se discute sobre aplicação da Lei nº 6.404/76 como fundamento para exclusão do conceito de remuneração fixado pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91, dos valores pagos a título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pesem os argumentos em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice legislativo para a exclusão de tais valores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Sabe-se que contribuinte individual é classe de trabalhador criada pela Lei nº 9.876/99 que alterando a Lei nº 8.212/91, acrescentou o inciso V ao seu art. 12, prevendo na alínea 'f' que se enquadra nesta categoria os diretores não empregados e os membros dos conselhos de administração de sociedade anônima. Assim, a Previdência Social ao extinguir a antiga figura do contribuinte autônomo, passou a classificar os trabalhadores em questão como contribuintes individuais.

Ainda por força das substanciais alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, por meio do art. 22, III, passamos então a ter como fato gerador da Contribuição Previdenciária o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a esses contribuintes individuais que lhe prestam serviço:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

III- vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

...

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Adotando teoria desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar essa nova redação dada ao art. 22 em conjunto com os demais dispositivos da Lei de Custeio, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa a trabalhador sem vínculo empregatício (contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher a título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações pagas.

Fixando-nos no critério quantitativo, a base de cálculo da contribuição devida pela empresa, em um primeiro momento, seria a remuneração paga ou creditada sob qualquer título, entretanto não podemos deixar de observar a exclusão feita pelo citado parágrafo 2º que nos remete ao tão discutido art. 28, §9º.

Vejamos então a parte que nos interessa do art. 28:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I- para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos

termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

...

III- para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

...

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

...

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

...

Referido art. 28 nos traz o conceito de salário-de-contribuição, ou seja, o valor que serve de base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios. Nos seus incisos essa base de incidência é dividida conforme a categoria do segurado: empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado facultativo.

E aqui começa a construção da minha linha de interpretação.

O §9º do art. 28, ao prever quais os valores não compõe o conceito de salário-de-contribuição, não traz qualquer ressalva quanto à abrangência das exceções ali expostas. Segundo o texto legal as exclusões devem ser utilizadas para a delimitação do salário-de-contribuição para fins de toda a lei e não apenas no que tange à contribuição relacionada aos empregados, trabalhadores com vínculo empregatício, prevista no inciso I.

Assim, afirmar que a exceção da alínea 'j' somente se aplica a essa categoria de contribuintes, adotando como lei específica apenas a Lei nº 10.101/00 seria uma limitação desarrazoada da norma. Caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo 9º ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exclusões somente abrangeriam o conceito de salário-de-contribuição previsto no inciso I do art. 28, que como dito fixa a base de incidência da contribuição devida pelos segurados empregados. A redação ampla do parágrafo nos leva a interpretação que as exceções também se aplicam ao conceito de salário-de-contribuição fixado pelos demais incisos do artigo, entre eles o inciso III o qual abrange os contribuintes individuais.

Assim, é perfeitamente possível a interpretação de que a lei específica referida pela alínea 'j' no caso dos trabalhadores com vínculo empregatício seria a Lei nº 10.101/00, enquanto que no caso dos administradores não empregados, contribuintes individuais, teríamos a Lei nº 6.404/76.

Destaco que não estou falando que para os trabalhadores sem vínculo empregatício a exclusão do conceito de remuneração está baseada na hipótese de não incidência prevista no art. 7º, XI da Constituição Federal, a qual tem como objetivo estimular o empregado a produzir mais, buscando resultados efetivos para empresa e contribuindo para a melhoria da qualidade da relação capital e trabalho. Para esta hipótese é que teremos a aplicação da Lei nº 10.101/00 como norma regulamentar da exceção prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28.

Ora, o legislador infraconstitucional ao regulamentar a Contribuição prevista no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, por meio da Lei nº 8.212/91, elegeu outras hipóteses de não incidência que são todas aquelas do citado §9º, entre elas a alínea 'j' que por não ser de aplicação exclusiva aos empregados (inciso I) comporta o entendimento de que a Lei nº 6.404/76 foi a norma eleita pelo legislador como norma específica para disciplinar a participação nos lucros e resultados devida aos contribuintes individuais.

Assim, com base na Lei nº 6.404/76, entendo que a importância paga aos administradores não empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 195, I da Constituição.

Nestes termos, no caso de realização de pagamento de PLR a trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso discutido nos autos, o regramento a ser aplicado será aquele que regula seu pagamento, ou seja, o parágrafo 1º do artigo 152, da Lei 6.404/76.

Com efeito, a Lei das S.A. é, sem dúvida, a norma mais específica a ser aplicada ao presente caso, portanto, enquadrada no conceito de “lei específica” apta a regular o pagamento de PLR aos administradores, pois, estando tal rubrica desvinculada da remuneração e excluída do conceito legal de salário de contribuição, não se relaciona com rendimentos advindos do trabalho.

Cabe ainda ressaltar que a natureza jurídica da verba paga a título de PLR não depende da condição daquele que a recebe, mas sim da sua desvinculação da remuneração e da ausência da habitualidade, tanto que a Constituição Federal em seu art. 7º, ao instituir direitos, se dirigiu aos trabalhadores. No art. 150, inciso II, quando fala sobre as limitações do poder de tributar, proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função de contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Assim, sob qualquer ângulo, entendo que a exigência é indevida.

Dessa forma, o lançamento rescai indevido razão pela qual deve ser cancelada a autuação relativa à exigência das contribuições sociais sobre as verbas pagas aos trabalhadores a título de PLR.

Aprecio desde dá os demais argumentos.

Acerca do adicional de 2,5%, o Plenário do STF já fixou a seguinte tese de repercussão geral:

É constitucional a contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários instituída para as instituições financeiras e assemelhadas pelo artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei 7.787/1989, mesmo considerado o período anterior à Emenda Constitucional 20/1998.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a matéria também resta pacificada:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por fim, com relação ao relatório de vínculos, cabe esclarecer que a questão inclusive já foi objeto de Súmula neste Conselho:

Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos — VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, e DOU-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier, Redatora designada.

A discordância do voto da relatora foi apenas quanto ao pagamento de **Participação nos Lucros ou Resultados para diretores estatutários**.

Para os diretores, segurados contribuintes individuais, o lançamento teve por base o disposto na Lei 8.212/91, artigo 28, inciso III, abaixo transcrito:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

Para os **contribuintes individuais**, o salário de contribuição equivale à remuneração auferida, **não lhes aplicando o disposto na Lei 8.212/91, artigo 28, § 9º**, que exclui determinadas verbas inerentes a segurados empregados do conceito de salário de contribuição.

Assim, quanto aos valores pagos aos diretores, segurados contribuintes individuais, a título de participação nos lucros, tais parcelas integram o salário de contribuição destes segurados, conforme dispõe a Lei 8.212/91, artigo 28, inciso III, acima transcrito.

Nesse caso não se aplica a Lei 10.101/2000, que trata da participação nos lucros e resultados de empregados.

A participação nos lucros de administradores está prevista na Lei 6.404/76, a qual regulamenta também a sua forma de pagamento.

O pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores, regida pela Lei 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, por falta de previsão legal de não incidência.

A não incidência prevista na legislação (Lei nº. 8.212/91, art. 28, §9º, 'j') é aplicável tão-somente às participações dos empregados, quando distribuídas em conformidade com a Lei 10.101/2000.

Assim, independentemente de constar na Lei 6.404/76 os critérios que tornam possível o pagamento a administradores de participação no lucro, tal verba integra a remuneração de contribuinte individual, não havendo previsão legal que a isente da base de cálculo das contribuições sociais para a seguridade social.

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre os valores pagos aos diretores estatutários, contribuintes individuais, a título de participação nos lucros.

Sendo assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier