



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

**Processo n°** 10680.725102/2010-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.538 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS- REPLEG. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo REPLEG, que lista todos os representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, medida meramente administrativa, que não implica na atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário às pessoas nele listadas.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PELO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES COM A SEGURIDADE SOCIAL

As empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

Na espécie a empresa não contestou a afirmação do fisco quanto à existência de grupo econômico, tornando-se incontroverso este fato, portanto, cabível a imputação da responsabilidade solidária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS EM CONVENÇÃO COLETIVA. ESTABELECIMENTO DE METAS INDIVIDUAIS. PAGAMENTO DE VALORES SUPERIORES AO ESTABELECIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

A ausência de participação dos empregados na elaboração de Convenção Coletiva de Trabalho não se configura ofensa à Lei n. 10.101/2000, tendo em

vista que, nesse caso, a participação do empregado se manifesta indiretamente, através do seu Sindicato. A participação direta do empregado só é exigida caso o Programa de PLR seja estabelecido por acordo firmado entre Comissão de Empregados e Empregadores, não por Convenção Coletiva de Trabalho.

O art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 determina que as regras para apuração da participação nos lucros sejam claras e objetivas. Entretanto, não há necessidade de que tais regras sejam criadas de forma individual, sendo possível a criação de regras a serem aplicadas ao grupo ou setor da empresa.

Além de a Convenção Coletiva de Trabalho estipular a possibilidade de pagamento de valores superiores através de Plano Próprio de PLR, os valores foram pagos dentro dos limites estabelecidos no denominado Programa Participar. Não há vedação à estipulação, em Plano Próprio, de valores superiores aos previstos em Convenção Coletiva de Trabalho.

**ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA AUTUAÇÃO PELA DRJ. VEDAÇÃO. ARTIGOS 145 E 146 DO CTN.**

O órgão julgador não pode se valer de argumentos que não foram aduzidos pelo auditor fiscal autuante para manter a autuação, devendo julgar a lide nos estritos limites estabelecidos pelo relatório fiscal. Devem ser ignorados os motivos adicionais aduzidos pela DRJ para caracterização dos pagamentos efetuados a título de PLR como remuneração.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de exclusão da lista dos corresponsáveis; e b) rejeitar a preliminar de nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais. II) Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de inexistência de sujeição passiva solidária. Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim (relatora), Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que a acolhiam. III) Por maioria de votos, no mérito, dar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negava. Votou pelas conclusões o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, por entender que o levantamento foi realizado por arbitramento sem a devida motivação. Designado para redigir o voto vencedor na parte referente à sujeição passiva solidária o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Processo nº 10680.725102/2010-63  
Acórdão n.º **2401-003.538**

**S2-C4T1**  
Fl. 3

---

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Kleber Ferreira de Araújo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de **Auto de Infração-DEBCAD nº 37.315.648-0** de Contribuições Sociais Previdenciárias devidas a Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de Sujeito Passivo da Contribuição Social prevista no art. 195, inciso II, da Constituição Federal, **correspondente à parte do segurado.**

De acordo com o Relatório Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 67-85), o Fiscal Autuante aduziu que:

- O Fato Gerador da Contribuição Social Previdenciária, lançada neste Auto de Infração, é o total das remunerações pagas ou creditadas, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, no decorrer do ano de 2007. , aos segurados empregados, nas competências de abril e outubro de 2007. É válido notar que, em regra, os valores foram pagos nas competências de abril e outubro, havendo, entretanto, pagamento de valores a título de PLR, de forma residual, nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, novembro e dezembro de 2007.
- No exercício de 2007, a Empresa pagou aos seus empregados o montante de R\$ 4.407.411,69 a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”. No mesmo período, pagou a título de “salário mensal”, o valor correspondente a R\$ 14.326.015,52.
- A PLR paga pela empresa está prevista em instrumentos de Convenção Coletiva de Trabalho- CCT, data-base setembro de 2005/2007 e 2007/2009 entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E SIMILARES DO ESTADO DE MINAS GERAIS- SINDADOS/MG e o SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, INFORMÁTICA, SOFTWARE E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS- SIND INFOR. Entretanto, embora a negociação do PLR tenha sido conduzida pelo sindicato patronal e pelo sindicato dos trabalhadores, não houve a participação direta dos empregados.
- Além da previsão em CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO- CCT (fl. 147/193), a Empresa apresentou também “Programa de Participação nos Lucros e Resultados 2007”- “PARTICIPAR 2007” (fl.195/243).
- Nesse programa estão definidos os objetivos, os participantes de forma global dos empregados- diretores, gerentes, profissionais de nível superior- PNS- e técnicos, as metas de resultado global e por gerencia e os critérios para a concessão da participação, o modelo de acompanhamento e o cálculo do valor da participação.
- Foi solicitado à empresa, por meio de Termos de Intimação Fiscal nº 02 (fl. 31), que ela esclarecesse: a) como foi realizada a avaliação das metas individualizadas de cada empregado; b) qual o percentual que cada empregado atingiu; c) o valor pago a cada empregado e o “plus” recebido por cada um deles.
- A empresa, diante de tais questionamentos, informou que apenas dois empregados não atingiram 100% das metas estabelecidas, atingindo cada um 90% da sua meta,

respectivamente. A empresa não se manifestou sobre as avaliação/aferições individuais do desempenho das metas.

- A Participação nos Lucros ou Resultados prevista na Convenção Coletiva de Trabalho- CCT, “CLÁUSULA QUARTA- corresponde a 1/12 (um doze avos) de 20% (vinte por cento) do valor do salário ajustado no mês de setembro/2007, por mês ou fração igual ou superior a 15 dias de efetivo trabalho durante o exercício de 2007 (1º de janeiro a 31 de dezembro), sem prejuízo do período de afastamento por motivo de férias ou ausências aceitas pela empresa observando-se [...]”.
- A empresa estabeleceu que o montante máximo para o pagamento do “PARTICIPAR 2007” seria superior aos sugeridos pela CCT/2007. Para gerentes: 4 salários base, para líderes: 3 salários base e para profissionais de nível superior e técnicos: 2,5 salários base.
- Não restaram claros quais os critérios de avaliação/aferição individual dos indicadores propostos (metas) aplicados para que os empregados recebessem o PLR.
- Na ação fiscal, além do presente Auto de Infração, foram lavrados os seguintes documentos:

NATUREZA DOCUMENTO	DEBCAD	COMPROT	DESCRIÇÃO	VALORES R\$
Auto de Infração	37.315.647-2	10680.725101/2010-19	Contribuições dos segurados	1.545.414,44
Auto de Infração	37.315.649-9	10680.725.103/2010-16	Contribuições de outras entidades	410.194,71
Auto de Infração	37.315.650-2	10680.725.104/2010-52	Descumprimento de obrigação acessória- CFL 30	1.431,79
Auto de Infração	37.315.551-0	10680.725.105/2010-05	Descumprimento de obrigação acessória- CFL 59	1.431,79
Auto de Infração	37.315.652-9	10680.725.106/2010-41	Descumprimento de obrigação acessória- CFL 68	42.953,70

- Em função do princípio da retroatividade benigna foi elaborado quadro comparativo entre as multas previstas na legislação atual e anterior, consoante Anexo II- fl. 115. O referido quadro demonstrou que a aplicação da multa de ofício de 75% foi a mais benéfica para o contribuinte nas competências de janeiro, fevereiro, março, novembro e dezembro de 2007.
- Foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária contra a empresa ARCELORMITAL BRASIL S/A- CNPJ: 17.469.701/0001-77, por se tratar de Grupo Econômico, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172 de 1966 e nos termos da seguinte legislação: Lei nº 8.212/91, art. 30, IX; Regulamento da Previdência Social- RPS, art. 222.

A Autuada foi notificada em 23/12/2010(fl. 265) e apresentou impugnação às fls. 271-321, através da qual alegou **preliminarmente**:

### 1. A exclusão dos corresponsáveis:

- A Autuada alegou que, de acordo com a jurisprudência do STJ, os Diretores apenas respondem, por substituição, pelo crédito correspondente à obrigação tributária quando esse

resultante de ato ou fato praticado com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

- Assim, considerando que não consta nos autos qualquer fundamentação legal ou justificativa fática para tal inclusão, requereu a exclusão dos diretores relacionados na autuação.

## **2. A inexistência de sujeição passiva solidária no caso em tela- Exclusão da solidariedade:**

- A impugnante aduziu que é inaplicável a sujeição passiva solidária pretendida, tendo em vista que a interpretação adotada pelos Tribunais Superiores é no sentido de que as pessoas solidariamente obrigadas devam constituir-se em sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible, sob pena de ferir-se a lógica jurídico-tributária, integrando, no polo passivo da relação jurídica, alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador.
- Apenas sob uma interpretação sistemática do CTN, pode a lei ordinária, autorizada pelo inciso II do art. 124 do CTN, dispor sobre hipóteses de solidariedade passiva, de modo que toda e qualquer previsão legal sobre o tema deve resultar em expressa vinculação do responsável solidário ao fato gerador da obrigação tributária, conforme preconiza o art. 128 do CTN.
- Por fim, a empresa autuada possui plena capacidade econômica de arcar integralmente com as verbas pleiteadas no presente AI.

## **3. A nulidade da Representação Fiscal para fins Penais. Ausência de conduta típica. Inexigibilidade dos valores cobrados. Ausência de débito.**

- A Impugnante alegou que o direito penal não pode ser utilizado como coerção para pagamento e nem tampouco para imputar ilícito penal a dirigentes que seguem estritamente o que determina o ordenamento jurídico.
- Os responsáveis legais da empresa não podem sofrer nenhum tipo de constrangimento enquanto não houver uma decisão administrativa definitiva transitada em julgado.
- O ilícito penal sempre deve ter como elemento subjetivo a conduta de má-fé e sonegação, o que, em definitivo, não restou caracterizado no caso dos autos.

## **4. Impossibilidade de cobrança do principal de decorrência de uma obrigação instrumental.**

- Aduziu que não é contribuinte das contribuições previdenciárias da parte dos segurados, sendo uma mera retentora das contribuições devidas pelo segurado.
- Sendo assim, considerando que o dever de retenção é meramente instrumental, ao não fazê-lo, não poderia a Fiscalização cobrar as contribuições da empresa, mas de cada segurado.
- Caso entendessem que poderia cobrar da empresa tais contribuições não retidas, não poderia ter sido lavrado outro auto de infração cobrando uma multa pela não retenção.

- Concluiu aduzindo que foi cobrado duas penalidades pelo mesmo fato, razão pela qual deve levar à inépcia da autuação, posto que perde o fundamento jurídico da cobrança se a própria fiscalização aponta a retenção como um dever instrumental.

**No mérito, aduziu:**

**1. Participação dos empregados nos lucros ou resultados:**

- A Impugnante alegou a inépcia da peça fiscal, diante da ausência de motivação, considerando que a Fiscalização equivocou-se ao adotar as seguintes premissas:
  - a) A fiscalização afirmou que não houve participação direta dos empregados, porém a Lei nº 10.101/00 não exige tal participação, podendo as normas, que estabelecem a distribuição dos lucros, serem criadas via comissão, ACT ou CCT;
  - b) Os fiscais alegaram que a empresa não se manifestou sobre as avaliações/aferições individuais do desempenho das metas. Entretanto, uma vez esclarecido que o cálculo do referido plano não era individualizado, mas, sim, realizado por cada gerência, os fiscais não indicaram em que pontos discordaram dos procedimentos adotados pela empresa.
  - c) Afirmou que, embora a CCT estabelecesse que o pagamento da PLR deveria corresponder a 20% do salário reajustado de setembro/2007, o Programa Participar estabeleceu valores superiores aos sugeridos pela CCT/2007, quais sejam: 04 salários-base para gerente; 03 salários-base para líderes e 2,5 salários-base para profissionais de nível superior e técnico. Tal afirmação foi sustentada sem observância da própria CCT, juntada pela fiscalização, que previa a possibilidade de pagamento a maior.

Por fim, requereu a procedência da impugnação para de **forma preliminar** (i) excluir os Diretores e Contador elencados na autuação no Relatório de Vínculos, para todos os fins de direitos; (ii) anular o termo de sujeição passiva solidária lavrado em nome da ARCELOMITTAL BRASIL S/A, uma vez que inaplicável a sujeição passiva solidária pretendida; (iii) cancelar ou suspender o Processo de Representação Fiscal para Fins Penais instaurado, até o término do presente Processo Administrativo, vez que, até então, o crédito tributário é inexigível e (iv) anular o presente auto de infração por ausência de motivação da autoridade administrativa, já que os motivos por ela postos não coadunam com a realidade fática e jurídica constante dos autos e dos documentos entregues pela empresa fiscalizada. **No mérito**, declarar a insubsistência total da presente autuação, pois, conforme restou demonstrado, a empresa cumpriu todos os ditames constitucionais e legais.

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*

*O dispositivo constitucional que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros e resultados desvinculada da*

*remuneração é de eficácia limitada, eis que expressamente prevê regulamentação por meio de lei ordinária, em consequência, a citada verba só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da norma infraconstitucional e desde que em cumprimento da mesma.*

**NATUREZA SALARIAL DE PARCELA. INCIDÊNCIA.**

*Verificando-se que, embora denominada “participação nos lucros”, a parcela paga ao trabalhador tem natureza remuneratória, não se enquadrando nas hipóteses legalmente excluídas da tributação, deve ser reconhecida como integrante do salário de contribuição, base de incidência da contribuição exigida, não sendo admissível a prevalência do rótulo sobre o conteúdo.*

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS NÃO LISTA RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS.**

*As informações constantes do “Relatório de Vínculos”, não tem o condão de imputar responsabilidade tributária prevista no CTN às pessoas físicas e jurídicas ali incluídas em razão de se enquadrarem na situação de “...pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não...”.*

**IMPUGNAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS FEITA EM PROCESSO DE DÉBITO: NÃO CABIMENTO.**

*O processo de exigência de crédito fiscal não é o fórum adequado para apresentação de impugnação a processo de Representação Fiscal para fins penais.*

**EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*Em razão de expressa disposição legal e do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da contribuição previdenciária, as empresas do mesmo grupo econômico respondem solidariamente pelas referidas contribuições.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

Dentre os principais argumentos para a incidência das contribuições previdenciárias sob os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, a DRJ identificou que a condição para o pagamento da verba garantida na CCT era a assiduidade de, no mínimo, 15 dias por mês, conforme disposto na sua cláusula quarta.

Sendo assim, concluiu que o pagamento assegurado pelo CCT exibida pela autuada não depende de critério relacionado ao trabalho, não tendo qualquer vinculação ao cumprimento de metas, resultados ou fatores ligados ao trabalho, razão pela qual o referido instrumento negocial não teria preenchido os requisitos do §1º do art. 2º e incisos, da Lei 10.101/00.

Além disso, aduziu que os parágrafos 7º e 12º da CCT autorizam “as empresas a terem planos próprios e compensá-los por conta do avençado naquele instrumento coletivo”. Entretanto, tal “autorização” é incapaz de suprir a ausência dos requisitos do §1º do art. 2º, e incisos, da Lei 10.101/00 no instrumento de negociação coletiva juntados aos autos, uma vez que, embora as Convenções Coletivas de Trabalho façam lei entre as partes signatárias do contrato de trabalho, não têm força normativa de alterar dispositivo legal e de excluir a parcela do campo legal de incidência tributária.

Alegou, ainda, que não poderia a CCT fazer das imposições legais letra morta, autorizando que o valor da Participação dos Lucros e Resultados, as metas ou resultados para o seu pagamento e os mecanismos de aferição do implemento dos mesmos fossem definidas, não através de comissão escolhida pelas partes ou através de acordo ou convenção coletiva, mas unilateralmente pelo empregador, como é o caso sob análise, cujas normas adjetivas e substantivas legalmente exigidas são encontradas apenas no “programa próprio da empresa”, denominado “PARTICIPAR”, conforme documento de fl. 97/121.

Logo, o conteúdo do “programa próprio da empresa” denominado “PARTICIPAR”, também não é capaz de suprir as exigências da Lei 10.101/00, eis que não resultou de negociação coletiva entre a empresa e os empregados, mas sim de estipulação unilateral do empregador.

Devidamente intimada em 21/03/2012 (AR fls. 751), a Recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 751/775 em 20/04/2012, rebatendo a decisão proferida pela DRJ com base nos mesmos argumentos já trazidos na impugnação ao lançamento, acrescentando apenas:

- A preliminar de impossibilidade de cobrança do principal em decorrência de uma obrigação instrumental não foi apreciada pela decisão de primeira instância, razão pela qual pugnou pela nulidade da decisão proferida pela DRJ, merecendo análise a questão debatida no presente tópico;
- Que a PLR distribuída aos empregados da empresa autuada teve por base um plano bem estruturado de participação nos lucros e resultados, e não a assiduidade do empregado, conforme aduzido pela DRJ, que decerto é um critério importante para aferição do merecimento, mas que nesse caso foi utilizada como mero critério de regulamentação da base da PLR ajustada.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Passamos, então, a análise das questões trazidas nos Recurso Voluntário, que ora serão examinadas.

### 1. Da preliminar de exclusão dos corresponsáveis:

A Recorrente requereu a exclusão dos nomes dos Diretores do Relatório Fiscal, uma vez que não restou comprovado que eles agiram com excesso de poder ou infringiram a lei.

A despeito disso, vale notar que a existência do Relatório de Representantes Legais não estabelece a vinculação dos representantes na condição de devedores. A responsabilização é da pessoa jurídica em que foi lavrado o Auto de Infração e não dos seus sócios e gerentes, que, por serem representantes legais do sujeito passivo, constam no relatório apenas para o cumprimento das formalidades exigidas pela Administração.

Inclusive, esse entendimento já foi pacificado por esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a edição da súmula nº 88. Vejamos:

*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.*

Sendo assim, considerando que a existência do relatório tem caráter meramente informativo, também entendo pela sua manutenção.

### 2. Da preliminar de inexistência de sujeição passiva solidária:

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 83), entendeu a fiscalização pela caracterização de grupo econômico, imputando a responsabilidade pelo crédito tributário lançado também à pessoa jurídica ARCELORMITTAL BRASIL S/A. Vejamos a conclusão alcançada pela Fiscalização:

*Foi lavrado o devido Termo de Sujeição Passiva Solidária contra a empresa: ARCELORMITTAL BRASIL S/A- CNPJ: 17.469.701/0001-77, por se tratar de Grupo Econômico, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), e nos termos da seguinte legislação: Lei nº 8.212 de 24.07.91, art. 30, IX; Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06.05.99, art. 222 (com a redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.01).*

Em que pesem os argumentos trazidos na impugnação, já mencionados em linhas acima, a decisão de primeira instância manteve a responsabilidade solidária declarada no auto de infração, tendo em vista que a referida solidariedade estaria prevista no art. 30, inciso IX da Lei 8.212/91 e que as empresas arroladas teriam interesse comum na situação que constitui o fato gerador, nos termos do art. 124, incisos I e II do CTN.

A Recorrente, por sua vez, aduziu a ausência de embasamento fático e jurídico na sujeição passiva solidária. Isso porque, a sujeição passiva solidária apenas restaria configurada diante de interesse jurídico resultante da realização comum ou conjunta do fato gerador da obrigação em discussão, jamais na hipótese de existir interesse econômico no resultado, como se dá quanto à sujeição passiva solidária de empresas de mesmo grupo econômico.

Como se sabe, art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91<sup>1</sup>, utilizado pela fiscalização como um dos fundamentos legais para a imputação da responsabilidade aqui comentada, define que as empresas que integram o grupo econômico respondem, entre si, solidariamente pela arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social.

Foi invocado também o artigo 124 do CTN, ao alegar que a caracterização de grupo econômico decorre da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais das contribuições sociais. Vejamos o que dispõe o artigo 124 do CTN:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Ocorre, no entanto, que, para a aplicação do referido dispositivo não basta a existência de “interesse comum” na conclusão do negócio. O interesse comum a que a lei se refere é o da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, o interesse no cumprimento da obrigação tributária. Por exemplo, dois coproprietários de imóvel têm interesse comum na propriedade do imóvel e, como tal, são corresponsáveis no pagamento do IPTU. Não é outro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

<sup>1</sup>Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei. Tal disposição foi reiterada no art. 222 do Decreto n. 3.048/99<sup>1</sup>, que dispõe: As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...] Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. [...]

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.**(Grifos nossos) [...] (REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009).

Desse modo, caberia à Fiscalização comprovar, através dos elementos de fato e de direito, como se chegou à conclusão da existência do grupo econômico.

Isto porque, nos casos de atuação de empresa, como responsável solidária, com fundamento no inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/91, existe a obrigatoriedade inicial de a fiscalização se desincumbir do ônus de comprovar que a empresa atuante e a empresa responsabilizada fazem parte, ou faziam parte, de um grupo econômico de empresas, apontando clara e precisamente, os elementos de fato e de direito que levaram o fiscal atuante a concluir pela formação do grupo.

No caso em tela, verifica-se que o fiscal atuante manteve-se silente quanto a tal necessidade de fundamentação, restringindo-se apenas a citar os dispositivos invocados para caracterizar a responsabilidade solidária atribuída aos grupos econômicos.

Ademais, o art. 142 do CTN<sup>2</sup> estabelece que o crédito tributário deva ser constituído em face do sujeito passivo da obrigação, logo, para imputá-lo também a outras

<sup>2</sup>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.

pessoas, que não o sujeito passivo, é preciso comprovar, de forma contundente, os elementos necessários à formação do grupo econômico. Nesse sentido, manifesta-se o Conselheiro Igor Araújo Soares, em artigo que analisa o tema.

*A necessidade de autuação clara e precisa da fiscalização encontra fundamento, ainda, no próprio Código de Processo Civil, no art. 333, I, que impõe ao autor o ônus em comprovar fato constitutivo de seu direito, no caso, o direito de crédito, bem como da condição de responsável solidário de qualquer pessoa física ou jurídica que venha a ser considerada como devedora dos cofres públicos.*

[...]

*O que há de se concluir, dessa forma, é a necessidade de constarem dos autos – especialmente do relatório fiscal, onde se deve pormenorizar toda a fundamentação de fato e de direito que irá sustentar a imposição da solidariedade pelo Fisco – a precisa demonstração das provas consideradas como aptas a determinar a unidade de comando estratégico<sup>3</sup>.*

Diante do exposto, em virtude de não ser elucidada de forma satisfatória a existência do grupo econômico por parte do fiscal autuante, entendo que deve ser acolhida a presente preliminar, para ser reconhecida a inexistência de solidariedade e ser excluído do polo passivo da autuação a empresa ARCELORMITTAL BRASIL S/A.

### **3. Da preliminar de nulidade da Representação Fiscal para fins penais:**

Requeru a Recorrente a impossibilidade de prosseguimento da representação fiscal para fins penais, pelo menos enquanto não encerrado o processo fiscal, haja vista a ausência de justa causa de uma eventual ação penal, fundada nas atuações ora impugnadas.

A decisão de primeira instância, contudo, deixou de apreciar a questão alegando que, além de se tratar de matéria estranha aos autos – a qual deveria ser arguida nos autos específicos da representação fiscal – o assunto fugiria à alçada das Delegacias de Julgamento.

Abstenho-me de apreciar também tais alegações, vez que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais, conforme estabelece súmula nº 28. Vejamos:

*Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Face o acima exposto, não conheço da preliminar aventada.

### **4. Da preliminar de impossibilidade de cobrança do principal em decorrência de uma obrigação instrumental. Nulidade da decisão de primeira instância.**

<sup>3</sup>SOARES, Igor Araújo (Conselheiro do CARF). A formação dos grupos econômicos de empresas e a responsabilidade tributária solidária ao adimplemento de contribuições sociais previdenciárias. Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF. Coordenadores Elias Sampaio Freire e Marcelo Magalhães Peixoto. Pg. 125.

Aduziu a recorrente não ser contribuinte das contribuições previdenciárias da parte dos empregados, sendo mera retentora das contribuições devidas pelos segurados.

Complementou que, considerando que o dever de retenção é meramente instrumental, ao não fazê-lo, não poderia a Fiscalização cobrar as contribuições da empresa, mas de cada segurado. Ademais, se entender que poderia cobrar das empresas tais contribuições não retidas, não poderia ter sido lavrado outro auto de infração cobrando uma multa pela não retenção.

Por fim, aduziu que a questão deixou de ser apreciada pela decisão de primeira instância, razão pela qual pugnou pela nulidade da decisão proferida pela DRJ, merecendo análise a questão debatida no presente tópico.

Inicialmente, quanto ao requerimento de nulidade da decisão proferida pelo órgão julgador de primeira instância, o Decreto nº 70.235/1972, ao dispor sobre o Processo Administrativo Fiscal, estabelece que as decisões só serão nulas quando proferidos por autoridade incompetente ou houver preterição de defesa. Vejamos:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

No caso em tela, não estar-se diante de nenhuma das duas situações acima elencadas. A despeito do órgão julgador de primeira instancia não ter apreciado o referido argumento, não há que se falar em preterição do direito de defesa da recorrente, visto que a matéria alegada não possui qualquer razoabilidade.

Sendo assim, em nome do princípio da celeridade e economia processual, não há porque obstar esse julgamento de segunda instancia para sujeitar tal alegação à apreciação da DRJ, visto que ela não irá reconhecer a procedência da alegação formulada.

Isto porque, a legislação previdenciária é clara ao estabelecer que cabe à empresa reter e recolher perante o INSS as contribuições a cargo dos seus empregados. Vejamos:

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

Dessa forma, não merece prosperar a preliminar aventada, visto que a legislação previdenciária ao eleger a empresa como responsável tributário para reter e repassar ao INSS as contribuições previdenciárias a cargo dos seus empregados deve ter contra si lavrado auto de infração quando descumprido tal obrigação.

## **5. Mérito- da Participação dos empregados nos lucros ou resultados:**

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988, no inciso XI, do art. 7º, **incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou**

resultados dos seus empregados. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais.

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu art. 28, §9º, alínea “j”, condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

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

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

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

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, é necessário que sejam preenchidos alguns requisitos mínimos dispostos no art. 2º da Lei 10.101/200:

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

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

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

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

Conforme já acima mencionado, no caso ora analisado, o fato gerador da referida autuação foi o total das remunerações pagas ou creditadas, a título de Participação nos Lucros ou Resultados no ano de 2007. Em regra, os pagamentos foram realizados nas

competências de abril e outubro de 2007, havendo pagamentos residuais nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, novembro e dezembro.

Inicialmente, é importante registrar que, em relação à constatação de pagamento residual da Participação nos Lucros e Resultados nos meses acima referidos, o fiscal apenas constata a existência de tais pagamentos, mas não motiva a autuação em eventual ofensa ao § 2º do art. 3º, que determina a periodicidade semestral dos pagamentos.

Esclarecida essa questão, passemos à análise das alegações trazidas pela fiscalização.

De acordo com o relatório fiscal, a fiscalização entendeu que:

- (i) a negociação do PLR (convenção coletiva) foi conduzida pelo sindicato patronal e o sindicato dos trabalhadores, não havendo, portanto, a participação direta dos empregados;
- (ii) no curso do procedimento fiscal, foi solicitado que a empresa esclarecesse: a) a avaliação das metas individuais de cada empregado; b) qual o percentual que cada empregado atingiu; c) o valor pago a cada empregado e o “plus” separados, não tendo a empresa se manifestado sobre as avaliações/aferições individuais dos desempenhos das metas. Diante disso, não teria ficado claro para a Fiscalização quais os critérios de avaliação/aferição individual dos indicadores propostos (metas) para os empregados receberem a PLR; e
- (iii) a empresa estabeleceu montante máximo para o pagamento do “PARTICIPAR 2007” superior ao valor sugerido pela CCT/2007.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), por seu turno, ao apreciar a matéria, acrescentou que a condição para o pagamento da verba garantida na CCT é a assiduidade de, no mínimo, 15 dias por mês e que o pagamento para a participação nos lucros e resultados não se confunde com o pagamento feito a título de assiduidade, de modo que o referido instrumento negocial não preenche os requisitos do §1º do art. 2º e incisos da Lei nº 10.101/2000, por não ter a CCT estabelecido regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros e resultados

Passemos, assim, à análise dos argumentos aduzidos pela fiscalização para, após, adentrar no julgamento proferido pela DRJ.

***a. A ausência de participação direta dos empregados na negociação da PLR:***

Como já visto, o fiscal autuante alegou que a negociação da PLR prevista na CCT foi conduzida pelo sindicato patronal e o sindicato dos trabalhadores, não havendo, portanto, a participação direta dos trabalhadores.

Ocorre, no entanto, que, como bem pontuado pelo Recorrente, a Lei nº 10.101/00, em seu art. 2º, estabelece que as empresas que distribuem a participação nos lucros e resultados lastreiem-se em uma negociação coletiva, podendo optar pelos seguintes instrumentos: comissão escolhida pelas partes, convenção coletiva de trabalho ou acordo coletivo. Vejamos:

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

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

A leitura do dispositivo acima denota uma acentuada preocupação do legislador em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes de mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles.

Dessa forma, verifica-se que, nos termos da lei, pode a empresa optar pela participação direta dos empregados, através de comissão escolhida por eles, sendo-lhe facultada também a possibilidade de participação indireta dos empregados por intermédio dos respectivos sindicatos.

Em se tratando de PLR previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, não é correto exigir a participação direta dos empregados, vez que estes estão representados pelo Sindicato da sua categoria.

Conforme consta no próprio Relatório Fiscal (fl. 36), o fiscal reconhece que a PLR paga pela empresa está prevista em instrumentos de Convenção Coletiva de Trabalho-CCT, data- base setembro de 2005/2007 e 2007/2009, convenção esta negociada entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E SIMILARES DO ESTADO DE MINAS GERAIS-SINDADOS/MG e o SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, INFORMÁTICA, SOFTWARE E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS- SIND INFOR. Não se exige, portanto, a presença direta dos empregados.

A esse respeito, é válida a transcrição de trecho do artigo do Ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire<sup>4</sup>, presidente desta 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*A jurisprudência das Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes e, atualmente, das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, com incumbência de julgar recursos referentes às contribuições previdenciárias é no sentido de que a Lei nº 10.101/2000- assim como a MP nº794/1994 e suas reedições- não traz regras detalhadas, **justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles, dando-lhes***

<sup>4</sup> A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições Previdenciárias (pg.9 a 50) em Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

***liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação. (grifos nossos)***

Face ao exposto, não merece prosperar a alegação do Fisco quanto à ausência de participação dos empregados, visto que a Convenção Coletiva de Trabalho foi devidamente elaborada com a participação dos respectivos sindicatos.

***b. A não apresentação dos critérios de avaliação/aferição individual das metas propostas.***

Como já mencionado, o fiscal autuante afirma que a Recorrente não apresentou as metas individualizadas por empregado e sua aferição, diante do que entendeu que não ficaram claros quais os critérios de avaliação/aferição individual dos indicadores propostos (metas) para os empregados no recebimento da PLR.

A Recorrente, por seu turno, afirma que não apresentou à fiscalização as aferições do cumprimento de metas individuais porque o programa não as estabeleceu. As metas foram fixadas e aferidas por gerência e de modo global, conforme documentação disponibilizada à fiscalização e anexada aos seus recursos.

De fato, analisando o Programa Participar, constata-se que foram estabelecidas metas claras e objetivas, as quais foram aferidas periodicamente. Porém, foram estabelecidas metas corporativas e metas por cada gerência, e não por empregado, razão pela qual não seria possível apresentar à fiscalização a avaliação individual dos empregados.

Conforme consta no Programa de Participação nos Lucros e Resultados, referente ao ano de 2007 (fls. 98/121), o desempenho do funcionário dependeria da soma dos resultados corporativos com o resultado de equipe.

Tais metas eram aferidas conforme indicadores previamente estabelecidos no Participar, como, por exemplo, a manutenção da rentabilidade mínima da empresa, a implantação de programas e projetos desenvolvidos por cada gerência. Para cada meta, era estabelecida uma pontuação específica, a qual era ponto de partida para a aplicação de fórmula de cálculo do PLR, fórmula esta também constante do programa.

Verifica-se, portanto, que a medição do desempenho é baseada em metas corporativas e por gerência, que, uma vez analisadas, dão origem ao percentual que será aplicado sobre o salário-base, também previamente definido, para a definição da participação nos resultados.

Vale notar que a Lei nº 10.101/00, ao estabelecer os critérios para elaboração dos Planos de Participação nos Lucros e Resultado, não definiu como exigência a necessidade de metas individuais para cada empregado, estabelecendo apenas a necessidade de tais metas serem claras e objetivas. Vejamos:

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

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

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

Observe-se que o legislador sequer exige que seja estabelecido necessariamente um programa de metas, resultados e prazos – como fez a Recorrente – mas admitiu outros critérios, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa. Ao admitir expressamente a adoção de critérios que tomam como base índices da empresa, a Lei deixa clara a possibilidade de serem criados critérios e condições globais, por grupo, e não unicamente individuais.

Por outro lado, as empresas têm valorizado cada vez mais o trabalho em equipe, em que todos os integrantes de determinado grupo devem conjuntamente trabalhar para se atingir um objetivo comum. A exigência de metas individualizadas não me parece razoável e nem mesmo desejável, levando em conta a estrutura de trabalho das empresas e a valorização da capacidade de o empregado trabalhar em equipe.

Ademais, se, por um lado, cabe ao Fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado, não cabe ao Fisco exigir também a observância de requisitos desprovidos de previsão legal.

A respeito da impossibilidade de se exigir critério não previsto em lei, vale observar trecho do voto do ilustre Conselheiro Rycardo Oliveira proferido no acórdão de nº 2401-00.828, desta 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF. Vejamos:

*Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais da aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.*

*Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisito/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrumadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao princípio da legalidade.*

*Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, in verbis:*

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*Suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*Outorga de isenção;*

*Dispensa do cumprimento de obrigações acessórias (...)*

*“Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”*

***Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção, in caso, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.***

*Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:*

*“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição de gozo da isenção.”*

*(PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. Atual- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008. P. 876).*

Em virtude de ausência de vedação legal, poderia a Recorrente ter elaborado o seu plano contendo regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, porém de forma coletiva, para cada equipe.

Desse mesmo entendimento compartilha o ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire<sup>5</sup>, ao aduzir que:

*A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão de fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício ou a **fixação de critérios de avaliação individual do trabalhador.***

*Existe, sim, a obrigatoriedade de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.(grifos nossos)*

Ademais, a jurisprudência também já se manifestou nesse sentido, vejamos:

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.***

*Não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros, quando atendidos os requisitos legais.*

<sup>5</sup>A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições Previdenciárias (pg. 9 à 50) em Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 29/09/2014 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 02/10/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO  
Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O programa da participação nos resultados e lucros, previsto no instrumento de negociação, prescinde de critérios de avaliação individual do trabalhador.*

*Recurso voluntário provido.*

*(Processo nº 35464.001900/2005-14, acórdão nº 205-00.563, da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira).*

Além disso, compulsando os documentos anexados, constata-se que a Recorrente ofereceu à fiscalização planilha de fls. 245/261, por meio da qual é possível se constatar o valor da meta, o percentual atingido e o valor recebido correspondente a cada empregado.

Ademais, verifica-se que às fls. 669/715 constam as apurações dos indicadores da empresa com os critérios objeto de avaliação para cada mês, chegando ao percentual acumulado por área.

Infere-se, então, que a alegação aduzida pelo Fisco não é suficiente para que se conclua que as parcelas pagas pela empresa aos seus trabalhadores a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” estão em desacordo com a legislação pertinente.

***c. No Programa Participar, a empresa estabeleceu valores superiores aos sugeridos pela CCT/2007 para pagamento da PLR***

Aduziu a fiscalização que a empresa estabeleceu montante máximo para pagamento do plano “Participar 2007” superior ao sugerido pela CCT/2007.

Ocorre, entretanto, que a possibilidade de pagamento superior ao sugerido na CCT/2007 era prevista na própria cláusula quarta, parágrafo 12º da Convenção, razão pela qual, além de não haver óbice, houve respaldo normativo para que a Recorrente efetuasse tais pagamentos. Vejamos o que determina a referida cláusula:

*Cláusula Quarta*

*Parágrafo 12º- Reafirma-se que o cumprimento das condições e obrigações previstas nesta cláusula satisfaz integralmente as disposições contidas na Lei nº 10.101/2001 e encerra discussões quanto ao exercício de 2007. **Assegure-se à empresa o direito de conceder valor superior ao ajustado no “caput” da presente cláusula quarta, desde que as épocas para pagamento das parcelas continuem sendo aquelas previstas no parágrafo 4º desta cláusula (ressalvado o disposto no parágrafo 5º) e, no prazo de 15 (quinze) dias subsequentes a cada pagamento em valor superior, a empresa disso dê ciência ao SINDADOS/MG e ao SINDINFOR.***

Dessa forma, constata-se que a CCT respaldava o pagamento de PLR, sendo que o próprio instrumento coletivo de trabalho fixava um valor mínimo, mas permitia à empresa o pagamento de valores a maior. Nesse caso, o sindicato deveria ser comunicado, o que foi feito conforme carta de fl. 263.

Ademais, é livre à empresa elaborar os seus próprios planos de pagamento de lucros e resultados, estabelecendo as metas, critérios de avaliação e valores a serem pagos, não existindo nenhuma vedação legal ao fato do plano Participar 2007 prever pagamento de valores superiores à CCT, desde que atendidos aos critérios estabelecidos.

Isto porque a Lei nº 10.101/00 deu total espaço para negociações que ajustem os interesses específicos das partes, na medida em que permite que estas escolham os critérios para pagamento da participação, não podendo a fiscalização interferir nos critérios legitimamente eleitos pelas partes. Ora, a vontade da fiscalização não pode substituir ou prevalecer sobre a vontade das partes.

Face ao exposto, também não merece prosperar a acusação fiscal, quanto a este particular.

#### ***d. A alteração do fundamento jurídico da autuação pela DRJ.***

Como se sabe, o lançamento é um procedimento vinculado e obrigatório da Administração Pública, a quem compete analisar os fatos e demonstrar a ocorrência do fato gerador diante da sua subsunção à norma e, em seguida, intimar o contribuinte dando início ao procedimento fiscal. O lançamento é regido pelo princípio da imodificabilidade, previsto nos arts. 145<sup>[1]</sup> e 146<sup>[2]</sup> do CTN.

O primeiro deles, o art. 145 do CTN, define que o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser alterado em razão da impugnação, recurso de ofício ou alguma das hipóteses legais previstas no art. 149 do CTN<sup>[3]</sup>, que correspondem ao limite temporal da revisão, a ocorrência de erro de fato, fraude ou falta funcional da autoridade ou omissão da formalidade funcional.

O art. 146 do CTN, por sua vez, estabelece limite quanto à possibilidade de alteração do lançamento, impedindo a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no momento do lançamento. Verifica-se, portanto, que o objetivo da norma é proteger o contribuinte, preservando a relação jurídica e o vínculo entre sujeitos fixado pelo lançamento.

Vejamos, então, a sucessão de fatos que ocorreu no presente processo.

Da análise do relatório fiscal, verifica-se que as alegações em relação à convenção coletiva e ao plano de metas para a distribuição da participação nos lucros foram nitidamente segregadas na autuação, isto é: primeiro, os fiscais alegaram que não houve a

<sup>[1]</sup> Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no [Art. 149](#).

<sup>[2]</sup> Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>[3]</sup> Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

participação direta dos empregados na elaboração da *convenção coletiva*; em seguida, alegaram que o *plano de metas* não estabeleceu critérios de avaliação a serem aplicados, de forma individual, aos empregados. E, por fim, entendeu que os valores pagos foram superiores aos estabelecidos em CCT.

**4.2.4. A PLR paga pela empresa está prevista em instrumentos de Convenção Coletiva de Trabalho — CCT, data-base setembro de 2005/2007 e 2007/2009 entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E SIMILARES DO ESTADO DE MINAS GERAIS — SINDADOS/MG e o SINDICATO DAS EMPRESAS DE PROCESSAMENTO DE DADOS, INFORMÁTICA,**

**SOFTWARE E SERVIÇOS EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS — SIND INFOR.(documentos anexos). Portanto, a forma de negociação do PLR foi conduzida pelo sindicato patronal e o sindicato dos trabalhadores. Não houve portanto a participação direta dos empregados.**

**4.2.5. Além da previsão em CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO — CCT, a Empresa apresentou também "Programa de Participação nos Lucros e Resultado 2007" — "PARTICIPAR 2007" (documento anexo).**

**4.2.5.1. Neste programa estão definidos os objetivos, os participantes de forma global — diretores, gerentes, profissionais de nível superior — PNS — e técnicos, as metas de resultado global e por gerência e os critérios para a concessão da participação, o modelo de acompanhamento e o cálculo do valor da participação.**

**4.3. Entretanto, foi solicitado à empresa por meio de Termos de Intimação Fiscal - T.I.F. que esclarecesse: a) a avaliação das metas individualizadas de cada empregado; b) qual o percentual que cada empregado atingiu, c) o valor pago a cada empregado e o "plus" separados. A empresa informou, por meio de relação (documento anexo) que apenas 02 (dois) empregados não atingiram o 100% (cem por cento) das metas estabelecidas, mas apenas 90%(noventa por cento) da meta de cada um. A empresa não se manifestou sobre as avaliações/aferições individuais do desempenho das metas.**

(...)

**4.4. B Importante destacar que a Participação nos Lucros ou Resultados prevista na Convenção Coletiva de Trabalho — CCT, "CLAUSULA QUARTA - corresponde a 1/12 (um doze avos) de 20% (vinte por cento) do valor do salário reajustado no mês de setembro/2007, por mês ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de efetivo trabalho durante o exercício de 2007 (1 °/janeiro a 31/dezembro), sem prejuízo do período de afastamento por motivo de férias ou ausências aceitas pela empresa observando-**

*4.4.1. A empresa estabeleceu que o montante máximo para o pagamento do "PARTICIPAR 2007", valores superiores aos sugeridos pela CCT/2007. Para gerente, salários base; para líderes: 3 salários base e para profissionais de nível superior e técnicos: 2,5 salários base.:*

Ocorre, no entanto, que, no momento em que a DRJ apreciou a questão, ela entendeu por bem manter a autuação com base em fundamento distinto daquele trazido no momento do lançamento. Vejamos.

Da leitura do trecho acima transcrito, nota-se que as falhas indicadas pela fiscalização foram: **(i)** a ausência de regras que possibilitassem a avaliação individual dos empregados, em relação ao plano de metas; **(ii)** a ausência de participação direta dos empregados na elaboração da convenção coletiva; **(iii)** o pagamento de PLR em valor superior ao estabelecido na CCT.

Entretanto, a DRJ, ao julgar pela manutenção do lançamento, entendeu que houve falha na elaboração do plano de metas por conta da ausência de participação dos sindicatos na elaboração das regras para distribuição da participação dos lucros e resultados.

*Nos autos não consta qualquer indício de que o programa "Participar" tenha sido elaborado por comissão escolhida pelas partes, com representante do sindicato ou por convenção ou acordo coletivo de trabalho.*

Pelo que se vê, a DRJ alterou por completo o fundamento da autuação, o qual deixou de ser ausência de avaliação individual das metas e ausência de participação direta dos empregados na elaboração das normas de distribuição do PLR previstas na Convenção Coletiva, para se tornar a ausência de participação do sindicado na elaboração do Participar, o que, em momento algum, foi questionado pela autuação.

Até porque, da análise da autuação, verifica-se que os próprios fiscais entenderam que a participação do sindicato, por si só, não seria requisito suficiente para não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos a título de PLR, sendo necessária, no entender dos fiscais, a participação direta dos empregados.

Daí se vê que, com base no próprio entendimento sustentado pelos fiscais, jamais a ausência de participação dos sindicatos seria utilizada para fundamentar a autuação.

Sendo assim, em observância ao exposto nos arts. 145 e 146 do CTN, já analisados, não é possível aceitar que o fundamento da autuação seja alterado.

A decisão proferida pelo órgão julgador de primeira instância também inova ao afirmar que a condição para o pagamento da verba garantida em CCT foi a assiduidade de, no mínimo, 15 dias por mês, por ser este o único requisito previsto na CCT a ser analisado no momento da distribuição dos lucros e resultados.

Quanto a esse argumento, também deixo de me pronunciar, vez que em momento algum o auditor fiscal autuante aponta como falha no programa de PLR instituído através da CCT a eleição da assiduidade como critério para pagamento dos lucros ou resultados.

#### **4. Conclusão**

Diante do acima exposto, rejeito as preliminares de exclusão da lista de corresponsáveis e de nulidade da Representação Fiscal para fins penais, acolho a preliminar de

Processo nº 10680.725102/2010-63  
Acórdão n.º **2401-003.538**

**S2-C4T1**  
Fl. 14

---

inexistência de sujeição passiva solidária e, no mérito, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, para determinar a não incidência de contribuições previdenciárias sob os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD nº 37.315.648-0.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Ouso discordar do brilhante voto da Ilustre Relatora, porém, apenas na parte relativa à colocação no polo passivo da empresa Acelormittal Brasil S/A, para a qual foi atribuída a responsabilidade solidária pela satisfação do crédito lançado, em razão da suposta formação de grupo econômico com a empresa autuada.

Para a Relatora, o fisco não se desincumbiu do ônus de demonstrar a existência de grupo econômico composto pelas duas empresas, bem como não comprovou que estas tiveram interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores que ensejaram a lavratura.

Verifico que tanto no Termo de Sujeição Passiva Solidária, como no relatório fiscal, de fato, o fisco limitou-se a mencionar que a justificativa para a atribuição da responsabilidade solidária era a existência de grupo econômico.

Essa fato, todavia, tornou-se incontroverso no processo, haja vista que a recorrente em nenhum momento argüiu que não fazia parte do mesmo conglomerado empresarial que a empresa Acelormittal Brasil S/A.

A única alegação para afastar a solidariedade foi no sentido de que este vínculo somente poderia ser firmado caso se comprovasse que as duas empresas atuaram para configuração da situação jurídica que deu azo à ocorrência da hipótese de incidência tributária.

O art. 121 do CTN, que trata da sujeição passiva na relação jurídico-tributária, distingue duas espécies de sujeito passivo. O **contribuinte** é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que dá ensejo ao fato gerador, enquanto que o **responsável** é aquele que, não sendo contribuinte, deve suportar o ônus da obrigação tributária em razão de expressa disposição legal.

Na sequência do mesmo Código, o art. 124 apresenta o instituto jurídico da responsabilidade solidária tributária. Ali são elencadas duas possibilidades: a) a solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador e b) a dita **solidariedade legal**, que se refere aos casos em que a própria lei determina a vinculação das pessoas ao crédito tributário na condição de devedoras solidárias.

O inciso IX do art. 30 da Lei n. 8.212/1991, invocado pelo fisco no presente lançamento, é um caso típico da responsabilidade tributária por determinação legal. O dispositivo em tela determina que as empresas que integram grupo econômico respondem solidariamente pelas obrigações para com a Seguridade Social. Assim, para que haja a responsabilidade solidária é suficiente que o fisco demonstre a configuração do grupo de empresas.

Processo nº 10680.725102/2010-63  
Acórdão n.º **2401-003.538**

**S2-C4T1**  
Fl. 15

---

Conforme já afirmei, a existência do grupo econômico é fato que tornou-se incontroverso na presente lide, assim, é legítima a atribuição da responsabilidade solidária à Acelormittal Brasil S/A,

Kleber Ferreira de Araújo.

CÓPIA