



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.722099/2018-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.307 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. SÚMULA CARF Nº 27.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil possui a atribuição legal de fiscalizar e de constituir o crédito tributário pelo lançamento, independentemente do domicílio fiscal ou da localização dos estabelecimentos do contribuinte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, constam claramente as metas e objetivos (produção) necessários para recebimento da benesse.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza-se grupo econômico sempre que duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial. Impõe-se a responsabilidade solidária pelo cumprimento das obrigações previdenciárias quando os elementos descritos pela fiscalização são suficientes para demonstrar a existência de grupo econômico de fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial aos recursos voluntários para excluir do lançamento os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados descritos no Quadro I do voto (acordos que não tiveram aditivos), exceto em relação pagamentos realizados para os funcionários desligados das empresas antes da assinatura dos acordos. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Thiago Duca Amoni, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir os pagamentos realizados aos funcionários desligados e afastar a responsabilidade solidária. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento aos recursos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleber Alex Friess. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo conselheiro Thiago Duca Amoni (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier.

Relatório

CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 8ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, Acórdão nº 02-88.932/2018, às e-fls. 6.065/6.095, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidente sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em relação ao período de 01/2014 a 08/2016, conforme Relatório Fiscal, às fls. 19/54 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no Auto de Infração em análise.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a verificação dos fatos geradores iniciou-se na CNH Industrial Latin América Ltda (CNPJ sob o nº 60.850.617/0001-28), em junho de 2016. Entretanto, como em 13/1/2017, a empresa foi extinta e incorporada pela Iveco Latin América Ltda (que teve sua denominação social alterada para CNH Industrial Brasil Ltda), aquele procedimento fiscal foi encerrado e a verificação dos tributos/contribuições e períodos correspondentes, iniciada na incorporada foi completada na incorporadora CNH Industrial Brasil Ltda, que nos termos dos artigos 1.116 a 1.118 do Código Civil é a sucessora em todos os direitos, deveres e obrigações.

As contribuições lançadas foram apuradas com base nas folhas de pagamento e planilhas disponibilizadas pelo contribuinte, com suporte nos acordos coletivos específicos relativos aos programas PLR da CNH Industrial Latin América Ltda e da Iveco Latin América Ltda e nas GFIP.

Os valores comandados nas folhas de pagamento sob os eventos 2641 – Adiantamento PLR, 2642 – Adiantamento PPR; 2648 – Participação Resultados; 2650 – Programa Part. Resultados; 2660 – Complemento PLR; 2662 – Dif. Particip. Resultados; 3993– PLR Adiantada; 2265 - Saldo Negativo de PLR; 2973 – Part. Result. Demitidos e 4003 - Saldo Negativo de PLR, não foram computados na composição das bases-de-cálculo, utilizadas pela empresa para fins de recolhimento das contribuições sociais mensais.

Durante a ação fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar, dentre outros, os documentos relativos ao pagamento de PLR a seus empregados (Resumos mensais das Folhas de pagamento, Instrumentos regulamentadores da PLR, acordos, comprovação de que os instrumentos de negociação estavam de acordo com a lei, planilha com os valores pagos a cada empregado, etc).

Após análise dos documentos apresentados em atendimento às intimações (acordos de regulamentação da PLR para os exercícios de 2013 a 2016, com efeitos financeiros nos exercícios 2014 a 2016, e planilhas identificadas por estabelecimento/unidade, demonstrando por competência, o valor da participação de cada trabalhador, data de pagamento e o código e descrição de cada rubrica comandada nas folhas de pagamento a este título), verificou-se que a PLR foi paga com base em Acordos firmados durante o exercício a que se referem (as regras dos programas de participação foram estabelecidas quando já havia transcorrido vários meses compreendidos no período definido como base de avaliação dos resultados e aferição das metas pactuadas).

Em seu relatório, a fiscalização indicou os instrumentos de negociação analisados, identificando as infrações cometidas relacionadas a PLR distribuída pela Iveco Latin América Ltda (denominação anterior da autuada): os Regulamentos foram assinados após os meses definidos como base de apuração, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição. Além disso, as signatárias, ao final de cada exercício, alteraram as metas e indicadores, para baixo, concordando em estabelecer novas regras mediante Termos Aditivos aos Acordos Coletivos para PLR, de forma a justificar a distribuição da PLR.

Diante disso, a fiscalização concluiu que os valores a título de PLR foram pagos aos empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, e que, portanto, integram a base de cálculo das contribuições devidas.

Para apuração das contribuições lançadas (Gilrat) foi aplicada, sobre os salários de contribuição apurados a alíquota de 1%, resultante da diferença das alíquotas definidas conforme o enquadramento no CNAE, segundo a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa, constantes do Anexo V do Decreto nº 3.048/1999 na redação do Decreto nº 6.042/2007 e do Decreto nº 6.957/2009.

Segundo a fiscalização as referidas contribuições foram lançadas no presente processo, pois a Iveco Latin América Ltda está discutindo judicialmente a diferença da alíquota Gilrat em virtude das alterações trazidas pelo do Decreto nº 6.957/2009.

E, como em decisão judicial do Tribunal Regional da 1ª Região proferida no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0022960-33.2010.4.01.000, interposto pela Iveco Latin América Ltda, foi deferido o efeito suspensivo, para determinar a suspensão da exigência da diferença da contribuição (Gilrat), resultante das alterações trazidas pelo Decreto nº 6.957/2009, os créditos lançados (correspondentes à diferença de alíquotas definidas pelo Decreto nº 6.042/2007 e pelo Decreto nº 6.957/2009), foram constituídos separadamente, para prevenir a decadência e devem ter sua cobrança sobrestada.

O fiscal registrou, ainda, que foram observados o auto enquadramento efetuado pela Iveco Latin América Ltda, conforme declarado em GFIP. E o Fator Acidentário de Prevenção – FAP relativo aos exercícios de 2013 a 2016 foi aplicado de acordo com o índice definido pelo Ministério da Previdência Social – MPS para os referidos exercícios.

Foram elaborados os Anexos I a VIII (fls. 56/1.643), onde constam: competência, CNPJ e cidade de localização da unidade, o nome, matrícula, nº de inscrição NIT/PIS/PASEP e

categoria de cada trabalhador, o código e descrição dos eventos com respectivos valores comandados nas folhas de pagamento por conta de benefícios concedidos sob a forma de PLR, bem como, os valores líquidos de PLR recebidos, alíquotas e contribuição apurada.

De acordo com a fiscalização, foi constatada a caracterização da sujeição passiva solidária das empresas CNH Industrial N.V. e a Iveco España, S.L., nos termos do art. 124, incisos I e II do CTN e a responsabilidade dos sucessores, nos termos do CTN, artigos 129 e 132. Diante disso, as duas empresas foram identificadas como responsáveis solidárias (conforme Demonstrativo de Responsáveis Tributários, fl.4) e foram cientificadas da exigência tributária.

A contribuinte e os solidários, regularmente intimados, apresentaram impugnações, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte/MG entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **afastando a incidência da multa de ofício**, conforme relato acima.

Regularmente intimados e inconformados com a Decisão recorrida, a atuada e os solidários, apresentaram Recursos Voluntários, às e-fls. 6.112 e ss, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisam as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso, senão vejamos:

Recurso da atuada (CNH Industrial Brasil LTDA)

Fiscalização sobre pagamentos efetuados a título de PLR

Argumenta que após a análise de mais de trinta convenções, a fiscalização entendeu que havia sido cometida uma única irregularidade em todos os acordos, qual seja, não teria ocorrido o prévio e necessário estabelecimento das metas, indicadores e mecanismos de aferição para o pagamento da PLR dos anos de 2014/2016. Alega, contudo, que o requisito da "pactuação prévia das regras da PLR" foi observado, diferentemente do que concluiu a autoridade fiscal.

(...)

Impossibilidade jurídica do lançamento tributário contra os estabelecimentos filiais.

Argumenta que, conforme jurisprudência do STJ, em matéria de contribuições incidentes sobre a folha de salários (que são apuradas e recolhidas de forma individualizada por estabelecimento), os estabelecimentos de uma pessoa jurídica são considerados como contribuintes autônomos. Assim, justamente em virtude dessa separação, uma ação judicial proposta pela matriz não aproveita as demais filiais. Cita jurisprudência.

Afirma que, partindo-se desta lógica, se para discutir a incidência da contribuição previdenciária é necessário considerar cada estabelecimento de uma empresa como um contribuinte independente, o mesmo deve ser feito para a prática de atos de cobrança.

Diz que, portanto, para cobrar as contribuições supostamente devidas relativas aos estabelecimentos distintos da matriz (CNPJ nº 01.844.555/0001-82), a fiscalização deveria ter lavrado documentos específicos para cada um deles. Mas, como não o fez, as exigências relativas a estes estabelecimentos (filiais) devem ser canceladas por vício formal de ausência de prática do lançamento tributário de ofício (arts. 142 e 149 do CTN).

Assevera que, em decorrência disso, a DRF de Belo Horizonte não detinha competência administrativa para fiscalizar e lançar tributos de estabelecimentos localizados fora de

seu âmbito territorial de atuação (quais sejam, as filiais), mas somente do estabelecimento matriz, situado em Nova Lima/MG (único sujeito à jurisdição da DRF/BHE).

MÉRITO

Valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Aduz que a base de todo o trabalho fiscal está na suposta ausência de pactuação prévia da PLR paga nos exercícios de 2014 a 2016 (acordos firmados de 2013 a 2016), pois segundo a fiscalização, para serem válidos, os acordos de PLR devem ser firmados antes de iniciado o período (ano) a que se referem, o que não teria ocorrido. E argumenta que, portanto, a questão central da sua defesa está em definir se esse requisito de fato existe e, em caso positivo, qual é a sua amplitude.

A Lei nº 10.101/00 e a necessidade de pactuação prévia das regras de PLR.

Cita a Lei nº 10.101/2000 e afirma que nenhum dos dispositivos legais pertinentes ao assunto impõe de modo expresso que a negociação da PLR seja feita previamente ao período a que se refere.

Concorda que a lei não fala em qualquer anterioridade da negociação, mas apenas exige que esta ocorra com a participação de todos os envolvidos (empresa, trabalhadores e sindicatos), e que sejam fixadas regras claras e objetivas para aferição e pagamento da parcela.

Cita jurisprudência administrativa sobre esse ponto.

Afirma que, por mais que a Lei nº 10.101/2000 não disponha expressamente sobre o momento da pactuação da PLR (marco para a celebração do respectivo acordo), ela aponta o caminho para que se possa fazê-lo, porquanto determina o que é realmente fundamental para a fixação e pagamento da PLR. Aduz que, além da efetiva negociação entre as partes envolvidas e do estabelecimento de regras claras e objetivas, o diploma legal define, em seu art. 10, quais são os traços essenciais da PLR: é "(...) instrumento de integração entre o capital e o trabalho", que deve funcionar como um "(...) incentivo à produtividade".

Argumenta que para o legislador, mais importante do que fixar um marco para pactuação da PLR foi determinar que ela representasse a interação entre a empresa e trabalhadores e que pudesse promover a produtividade. Aduz que, por esse motivo, pode-se dizer que não há data específica para o início e fim da negociação da PLR, não sendo admitido, apenas, que a PLR não seja fruto do debate concreto entre empregador e empregados e, igualmente, não tenha condições de estimular ou propiciar a produtividade.

(...)

Aduz que, é por isso que o momento ideal para a pactuação da PLR não é necessariamente o "mês anterior" (antes de começar o período/ano de referência) e que este momento há de ser o que concomitantemente permita a fixação das metas e o seu cumprimento pelos empregados.

Alega que, por esse motivo, o Carf tem decidido que a pactuação da PLR deve ser encerrada até o pagamento da primeira parcela, e não antes de iniciado o período/ano de referência. Destaca que, seguindo a mesma lógica, mas de forma um pouco mais restritiva, alguns acórdãos afirmam que o acordo de PLR pode ser firmado até o fim do primeiro semestre do ano de referência, prazo este que se estenderá para o fim do 3º trimestre na hipótese de o empregador provar que as negociações já estavam em curso e que os empregados já tinham conhecimento dos resultados e critérios pretendidos. Cita decisões do Carf.

Conclui que, portanto, o fundamento principal da atuação não se sustenta, pois a Lei nº 10.101/2000 não proíbe que os acordos de PLR sejam firmados no curso do ano a que se referem, sendo esse entendimento confirmado pela jurisprudência administrativa.

Reafirma que o momento adequado para o início e término da pactuação deve ser estabelecido de acordo com os detalhes de cada situação concreta. E aduz que demonstrará como as circunstâncias de seu ramo econômico (fabricação de máquinas e equipamentos pesados), as condições de mercado, a atuação dos sindicatos e também a própria tradição do setor fizeram com que os seus acordos de PLR pudessem e tivessem de ser assinados apenas no momento em que de fato foram.

A regularidade, quanto ao momento de sua celebração, dos acordos de PLR ora autuados.

Assevera que há linearidade e consistência nos acordos de PLR firmados nos últimos anos por seus estabelecimentos, inclusive quando ainda operavam sob as razões sociais "CNH Latin América Ltda." e "Iveco Latin América Ltda.".

Afirma que desde 2011, as características das negociações para a celebração dos acordos de PLR e as próprias regras fixadas são muito semelhantes entre as unidades autuadas, considerada a realidade de cada estabelecimento. Diz que, para facilitar essa verificação, elaborou, por estabelecimento autuado, planilha com o resumo dos principais aspectos dos acordos de PLR celebrados de 2011 em diante.

Aduz que tais observações são relevantes para que demonstrar que existem práticas adotadas quanto aos critérios para a pactuação e para a concessão da PLR. Aduz que as negociações normalmente ocorrem no 2º trimestre de cada ano, sendo os acordos celebrados neste mesmo período, e que as regras fixadas para o pagamento da parcela não costumam variar (conforme demonstram as tabelas elaboradas). Diz que os critérios sempre consideram um volume mínimo de produção de mercadorias, a qualidade destas e do próprio processo produtivo, graus de eficiência e segurança na fabricação e índices de absenteísmo dos trabalhadores.

Alega que, basicamente, a cada um desses parâmetros é atribuída uma pontuação, a qual é obtida com o atingimento do patamar mínimo estabelecido; que essa pontuação também pode variar em se considerando internamente cada critério e que apenas o absenteísmo parte da individualidade de cada empregado, podendo reduzir a PLR a que tem direito se for verificado nos patamares estabelecidos. Diz que o critério nuclear para pagamento da PLR é o volume de produção (é o que atribui mais pontos e é também aquele a partir do qual os demais são construídos, em uma relação de adjacência parcial).

Argumenta que nos casos dos autos (acordos de 2013/2016) a concessão da participação nos lucros, além de outras regras acessórias, estava principal e fortemente vinculada ao número de mercadorias produzidas no período de referência.

(...)

Acrescenta, ainda, que os acordos de PLR são celebrados em tempo razoável para que os trabalhadores possam conhecer os seus objetivos e regras e se organizarem para cumpri-los.

Destaca que todos os acordos autuados foram negociados e assinados no segundo trimestre dos anos a que se referiam, com exceção de apenas três deles, que foram assinados nos primeiros dias do mês de julho.

Repisa que, além disso, a PLR é sempre paga em duas parcelas: um adiantamento (que ocorre alguns dias depois da assinatura do acordo), e a participação propriamente dita (da qual subtrai-se o valor do adiantamento).

Assevera que, portanto, há um prazo razoável para que seus empregados se organizem para cumprir as metas estabelecidas e, dessa forma, façam jus à PLR.

Acrescenta que a maior parte das metas é fixada para todo o conjunto de trabalhadores (são globais) e que os acordos de PLR, ao longo dos anos, pouco se alteraram em relação aos seus antecessores, sendo possível que os trabalhadores tenham uma expectativa de como será o acordo de PLR antes de mesmo de começar o ano de referência, e que após a sua celebração ainda dispõem de bom prazo para cumpri-los.

Conclui que, dessa forma, não é possível sustentar que não houve a pactuação prévia necessária ao pagamento da PLR, conforme entendeu a fiscalização, pois todos os acordos foram firmados em prazo razoável, no momento mais adequado para que isso ocorresse e após efetiva negociação com o Sindicato da categoria.

Reafirma que a Lei nº 10.101/2000 não estabelece prazo expresso para que a pactuação ocorra, e diz que tal diploma normativo foi inteiramente respeitado, inclusive em suas finalidades de integração entre o trabalho e o capital e estímulo da produtividade.

Em seguida, passa à análise específica de cada Acordo de PLR.

“Iveco latin América Ltda”

(...)

“CNH Latin América Ltda”, estabelecimento de Curitiba

(...)

“CNH Latin América Ltda”, estabelecimento de Contagem

(...)

“CNH Latin América Ltda”, estabelecimento de Piracicaba

(...)

“CNH Latin América Ltda”, estabelecimento de Sorocaba

(...)

Pedidos

Requer o cancelamento da multa de ofício e o cancelamento da autuação em relação aos estabelecimentos filiais e, no mérito, requer o cancelamento integral do AI, por todos os argumentos apresentados.

Recurso da CNH Industrial N. V. e Iveco Espanã S. L.

PRELIMINARMENTE: a invalidade do auto de infração pela insuficiência de fundamento legal.

Alegam que a responsabilidade tributária não é matéria de livre criação e alteração pelo legislador ordinário. E que o tema, por sua relevância, goza de tratamento especial atribuído pela Constituição, a qual condiciona a sua regulação às leis complementares.

Argumentam que o CTN, ao dispor sobre a solidariedade, em seu art. 124, determina que esta ocorrerá em duas situações: a) entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da respectiva obrigação; e b) entre as pessoas expressamente designadas por lei.

Dizem que tal dispositivo prevê, portanto, duas modalidades de solidariedade: a) solidariedade de fato e b) solidariedade de direito. E afirma que no caso em questão, não está configurada qualquer dessas hipóteses.

Afirmam que antes de se analisar a questão da solidariedade em si, deve ser considerada, primeiramente, a invalidade da autuação, tendo em vista a insuficiência da fundamentação legal apontada pela fiscalização.

Argumentam que no demonstrativo de responsáveis tributários, a fiscalização enquadrando as impugnantes na responsabilidade solidária de direito, trazendo como enquadramento legal o art. 124, II, do CTN e como motivação a caracterização de grupo econômico. Contudo, asseveram que esse dispositivo só tem eficácia em conjunto com outra norma, pois prevê que a solidariedade deve ser determinada em situações "expressamente designadas por lei".

Dizem que, portanto, para que fosse determinada a solidariedade, de acordo com a referida previsão do CTN, o Fisco deveria apontar específica e expressamente em qual lei a solidariedade está fundamentada, uma vez que só a disposição do CTN não é

suficiente para a compreensão e delimitação da situação do caso concreto como hipótese de solidariedade.

Afirmam que tal entendimento foi recentemente acolhido pelo Carf e citam trecho da decisão.

(...)

Dizem que, da análise do AI e do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que nem mesmo a fiscalização parece saber, ao certo, a razão pela qual atribuiu responsabilidade solidária às impugnantes. Primeiro, sustenta seu entendimento na solidariedade de direito, prevista no art. 124, II, do CTN. Depois, alega haver constatado "interesse comum" na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, da mesma lei.

Concluem, dessa forma, que as razões apresentadas pela fiscalização são desconectadas da fundamentação legal atribuída à autuação.

MÉRITO. A inexistência de responsabilidade solidária.

Argumentam que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar que as impugnantes devem ser responsabilizadas solidariamente, quer pela "configuração de grupo econômico", seja por possuírem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, a cargo da CNH Industrial do Brasil Ltda. (contribuinte autuado).

Dizem que não foram devidamente demonstrados pela fiscalização quais os fatos que evidenciam a configuração de grupo econômico ou qual a participação das empresas listadas como solidárias na ocorrência do fato gerador. E, afirmam que sem tal demonstração, não há que se falar em solidariedade, já que o ônus da comprovação de tais contextos é da autoridade que lavrou o auto de infração, que deve agir de acordo com os princípios da Administração Pública (isonomia, transparência, eficiência, legalidade e o da moralidade).

Citam decisão do Carf a respeito do ônus da prova incumbido ao Auditor Fiscal.

Reafirmam que não houve comprovação de que os responsáveis lançados como solidários teriam interesse comum na prática do fato gerador ou estariam vinculados a este por lei, uma vez que a autuação se restringiu a trazer aspectos genéricos que supostamente relacionavam as impugnantes, como a marca compartilhada e a participação societária, mas que em nada demonstram o interesse comum ou a formação de grupo econômico (suposta vinculação legal).

A inaplicabilidade da responsabilidade solidária de fato.

Afirmam que para configuração da responsabilidade solidária prevista no art.124 do CTN, inciso I, é necessário "interesse comum na situação que constitua o fato gerador", e que isso não restou comprovado pela fiscalização.

Argumentam que, segundo doutrina e jurisprudência do STJ e do Carf, o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação indicada como fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. Cita doutrina e jurisprudência.

Alegam que, nessa linha de raciocínio, só será determinado o interesse jurídico em comum quando na obrigação existe mais de um credor ou mais de um devedor. Ou seja, a solidariedade só se configura quando todos os responsáveis praticaram o mesmo ato em conjunto.

Afirmam que elas só têm participação societária na CNH Brasil Industrial e que a relação entre elas tem um cunho absolutamente econômico, não havendo realização conjunta do fato gerador ora autuado.

Concluem que não há relação das impugnantes com qualquer aspecto do fato gerador das contribuições previdenciárias supostamente devidas pela atuada, devendo ser afastada, portanto, a ocorrência de solidariedade de fato.

Da inaplicabilidade da responsabilidade solidária de direito.

Afirmam que as hipóteses de solidariedade previstas no art.124 do CTN, inciso II, devem estar "expressamente designadas por lei" e que, no presente auto, não houve a demonstração de uma designação legal específica, tendo sido indicado como motivação a "configuração de grupo econômico"

Contestam que não restou comprovada ou configurada a formação de grupo econômico e, portanto, não há que se falar na chamada solidariedade de direito, prevista no art. 124, II, do CTN.

Argumentam que a jurisprudência do Carf consolidou-se no sentido de que a demonstração de caracterização de grupo econômico depende da existência de unicidade de comando entre as empresas (é necessário demonstrar a existência, entre as empresas, a articulação de recursos e esforços de forma coordenada para a consecução de objetivos comuns, bem como confusão patrimonial).

(...)

Afirmam que a "desconsideração da personalidade jurídica" pretendida pela fiscalização somente é possível caso fique comprovado o abuso da personalidade jurídica, sendo necessário o uso da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para a consecução de fraude, sem a qual a responsabilização das empresas não poderá ocorrer. Portanto, a responsabilização solidária de empresas que não utilizaram a estrutura para ganho fraudulento carece de suporte fático para a subsunção ao disposto no art. 50 do Código Civil.

Dizem que entender de outra forma é admitir que a pena ultrapasse a pessoa do acusado ou que patrimônio de outrem responda por dívida de terceiro, o que é notoriamente vedado pelo Direito pátrio.

Concluem que, quer de uma forma (solidariedade de fato), quer de outra (solidariedade de direito), não está configurada, no presente caso, nenhuma hipótese de solidariedade.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE – COMPETÊNCIA PARA LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A contribuinte invoca nulidade do lançamento em virtude da fiscalização não ter lavrado um auto de infração para cada estabelecimento e da ausência de competência da DRF de Belo Horizonte para fiscalizar e lançar tributos de estabelecimentos localizados fora de seu âmbito territorial de atuação (filiais).

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Não sendo o bastante, a lei não estabelece qualquer restrição para o exercício das atribuições de fiscalizar ou de constituir o crédito tributário (ou mesmo de realizar julgamento administrativo) das Autoridades Fiscais e Aduaneiras.

Portanto, para atividade de lançamento de crédito tributário, o Auditor-Fiscal não está limitado a uma determinada região do território nacional, a uma determinada matéria ou a determinados contribuintes. Ele é competente para efetuar lançamento de crédito tributário contra qualquer contribuinte em todo o território nacional, de qualquer tributo administrado pela RFB.

Assim, o Auditor Fiscal lotado em qualquer Unidade da Receita Federal do Brasil detém competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário em relação a qualquer contribuinte domiciliado na esfera de jurisdição da União.

A divisão das competências das Unidades da RFB é de caráter meramente administrativo, ou, noutros termos, é medida que se impõe em face da necessidade de organização interna, racionalização de tarefas etc.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF n.º 27, que assim dispõe:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Ademais, inexistente qualquer norma que disponha sobre a obrigatoriedade de que seja lavrado um AI distinto para cada estabelecimento.

Portanto, não resta dúvida sobre a validade do presente Auto de Infração.

A constituição do crédito tributário por meio do ato administrativo de lançamento tributário foi efetuada por autoridade fiscal competente, no exercício regular de suas funções, não havendo que se falar em incompetência da autoridade autuante ou nulidade da autuação.

Neste diapasão, afasto a preliminar.

MÉRITO

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo nos programas próprios de PLR (exercícios de 2013 a 2016). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei n.º 10.101/2001, pois, em síntese:

- os regulamentos/acordos de PLR foram assinados após transcorridos vários meses dos períodos definidos como bases de apuração, caracterizando a ausência do prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição;

- ao final de cada exercício, quando constatavam que os acordos não tinham sido cumpridos em relação às condições necessárias para distribuição da PLR, as partes alteraram as metas e indicadores, estabelecendo novas regras mediante Termos Aditivos, de forma a justificar o pagamento da referida verba;

- a CNH Latin América Ltda garantia em seus acordos a distribuição da PLR a funcionários desligados da empresa antes da assinatura dos regulamentos (que sequer conheceram as regras, objetivos e metas a serem atingidos, e que, portanto, não se sujeitaram a qualquer mecanismo de aferição, pois até serem demitidos, não havia um termo de pactuação assinado);

- nos acordos de PLR de 2015 e 2016 da unidade da CNH Latin América Ltda de Curitiba não consta definição de objetivos a serem alcançados (os instrumentos se limitaram estabelecer as bases de cálculo do valor da PLR por faixas de volumes de produção, havendo distribuição de PLR até mesmo sem que nada fosse produzido);

- os acordos de PLR de 2015 e 2016 da unidade da CNH Latin América Ltda de Sorocaba, foram formalizados nos exercícios seguintes, por ocasião dos pagamentos das parcelas finais, com revisão das metas para baixo.

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é im procedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (*grifos nossos*)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão 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 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.

[...]

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da

exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n.º 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n.º 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

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 de 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 requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese dos autos, tendo em vista as particularidades despendidas, dividiremos nossa análise por temática, senão vejamos:

Da Negociação Prévia

A autuada argumenta que a pactuação da PLR deve ser estabelecida de acordo com os detalhes de cada situação concreta (considerando as circunstâncias do ramo econômico,

as condições de mercado, a atuação dos sindicatos, a tradição do setor etc.) e que o momento ideal para celebração do acordo é aquele que, concomitantemente, permite a fixação das metas de modo factível e possibilita o seu cumprimento. Acrescenta que as negociações ocorrem durante o primeiro semestre e não no fim do ano anterior, pois nesta época elas não se mostrariam apropriadas e também devido às práticas sindicais adotadas no setor.

Diz que as metas de produtividade estabelecidas em seus acordos partem de previsões anuais de produção que são feitas mensalmente e que tais previsões mensais vão se aproximando da realidade com o caminhar dos meses. E afirma que esse é o principal motivo para que a negociação da PLR tenha início apenas no segundo trimestre de cada ano (para permitir a fixação de metas de produção que estejam mais próximas da realidade, de forma a viabilizar o seu adimplemento pelos trabalhadores).

Afirma que observa os dois principais requisitos legais relativos à necessidade de ajuste prévio da PLR: os acordos são concluídos no momento em que os objetivos possam ser realmente alcançados e as regras efetivamente cumpridas e quando os debates (negociações) necessários à pactuação possam ser concretamente efetivados entre as partes.

Conclui que todos os acordos foram firmados em prazo razoável, no momento mais adequado para que isso ocorresse e após efetiva negociação com o Sindicato da categoria. Reafirma que a Lei n.º 10.101/2000 não estabelece prazo expresso para que a pactuação ocorra, e diz que tal diploma normativo foi inteiramente respeitado, inclusive em suas finalidades de integração entre o trabalho e o capital e estímulo da produtividade.

Pois bem!

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucionais acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei n.º 10.101/00. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior? – Nenhuma!!!

Sobre o tema, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênias para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão n.º 2202-005.195. cujo adoto como razões de decidir:

(...) Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" ou de "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"³ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁴. Para a

doutrina jus trabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", podese esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

(...)

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

No caso concreto, todos os acordos foram firmados em meados do segundo trimestre do período de apuração, senão vejamos os exemplos:

	Estabelecimento	Vigência	Data	Doc. Fls.
CNH Latin	Contagem	01/01/2013 a 31/12/2013	24/04/2013	4.982 a 4.987

CNH Latin	Piracicaba	01/01/2014 a 31/12/2014	07/05/2014	5.055 a 5.062
CNH Latin	Sorocaba	01/01/2015 a 31/12/2015	22/05/2015	5.117 a 5.121
Iveco Latin	Betim	01/01/2016 a 31/12/2016	20/07/2016	5.460 a 5.479

De mais a mais, frise-se ainda que os acordos de PLR ao longo do tempo são muito semelhantes quanto aos seus aspectos essenciais, o que permite sustentar que os empregados já estavam familiarizados com os seus critérios.

Portanto, nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

Aditamentos. Revisão de Metas.

Em relação aos aditamentos celebrados, a defesa esclareceu que isso ocorreu por ter percebido (a partir das previsões de produção mensais), que a possível produção de veículos havia diminuído consideravelmente e que os instrumentos refletiram, portanto, a nova realidade identificada a partir das previsões subseqüentes. Afirma que se restringiram a uma adequação de metas, preservando as demais cláusulas dos Acordos e que, contaram com a concordância do Sindicato. Salienta que os aditivos foram feitos antes do término do período de apuração e antes do pagamento da PLR propriamente dito.

Quanto ao tema, vejamos o teor da acusação fiscal:

2.1.1.5.2.1.2 – Referidos regulamentos, tendo como signatários a IVECO LATIN AMERICA LTDA e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Sete Lagoas, além terem sido assinados após transcorrido considerável lapso de tempo do período estabelecido como base de aferição dos resultados, estes foram aditados ao final de cada exercício, **após a constatação de que as metas não foram cumpridas, com repactuação destas, já tendo conhecimento dos volumes e índices atingidos, de forma a garantir, a qualquer custo, o pagamento das participações nos lucros ou resultados**, conforme se depreende da leitura dos instrumentos a seguir:

(...)

2.1.1.5.2.1.4 – Quanto aos aditamentos, é importante notar que foram formalizados, após transcorrido quase todo o período de apuração (às vésperas de efetuar o pagamento da parcela final), quando, inclusive, já havia sido feito o pagamento da primeira parcela da PLR, houve caso de repactuação inclusive no início do exercício seguinte, constatando que o acordo não foi cumprido em relação as condições necessárias para distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, as partes, mediante instrumentos “Aditivos”, objetivando justificar a distribuição da PLR a qualquer custo, decidindo pela alteração das metas e indicadores, para baixo, concordaram em estabelecer os instrumentos intitulados “Termo Aditivo ao Acordo Coletivo para Participação nos Lucros ou Resultados”.

2.1.1.5.2.1.4.1 – Pela semelhança repetitiva de suas cláusulas, tomamos como exemplo, o PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO ACORDO COLETIVO PARA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – 2015, celebrado em 11 de janeiro de 2016, ressalte-se, no mês de pagamento da parcela final), para transcrição parcial das seguintes cláusulas:

(...)

2.1.1.5.2.1.4.2 – Da leitura das cláusulas do referido Aditivo e comparação dos novos índices de qualidade e volumes de produção definidos nas tabelas acima com os

inicialmente negociados conforme constam das tabelas constantes do ACORDO COLETIVO PARA PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, assinado em 30 de junho de 2015, cópias em anexo, resta claro que que a própria empresa reconhece que as metas não foram cumpridas as quais foram revisadas com base na aferição prévia dos resultados, de forma a possibilitar a distribuição da PLR.

2.1.1.5.2.1.5 – Importante observar ainda que, relativamente ao Acordo de PLR do exercício de 2015 do CNPJ 60.850.617/0001-28, com repercussão em todos os estabelecimentos da IVECO nos exercícios de 2015 (adiantamento) e 2016 (parcela final), assinado pelas partes, portanto, se constituiu no instrumento que deu conhecimento aos colaboradores da empresa quanto aos critérios de aferição a serem observados visando atingimento das metas pactuadas, constata-se uma grave inconsistência no que se refere a pontuação prevista para atingimento das metas e objetivos negociados, onde a pontuação resultante da performance das metas para 2015, conforme o que consta do referido Acordo, pode, no máximo, dar ao trabalhador uma pontuação de 85 pontos, enquanto que, de acordo com as planilhas de apuração das participações apresentadas, a pontuação considerada foi de 100 pontos, conforme comparativo, a seguir:

(...) (grifamos)

Depreende-se da transcrição encimada que a autoridade lançadora lastreou sua motivação em dois pilares, quais sejam: (i) data de assinatura; e (ii) revisão das metas “para baixo”.

Neste tópico, centramos nossa análise no conteúdo dos aditivos, por ser motivo suficiente para o deslinde da controvérsia.

Conforme já exposto, a negociação das metas não pode estar atrelada ao pagamento. O pagamento que deve estar atrelado ao cumprimento do que foi negociado previamente.

Dessa feita, em que pesem as alegações da defesa, e até mesmo a intenção do contribuinte em “ajustar” os acordos para que pudessem ser efetivamente cumpridos pelos trabalhadores, tem-se que, o estabelecimento de novas regras (novas metas para baixo), contraria o que foi explicitado, em relação à negociação prévia e cumprimento da Lei nº 10.101/2000.

Ademais, ao que parece, ficou nítido que a intenção do aditivo foi baixar as “amarras” /metas para se pagar o valor. Ou seja, não havia verdadeiramente metas a serem alcançadas estabelecidas previamente.

Não estou aqui dizendo que alguma alteração, decorrente do cenário econômico, etc., no meio do caminho, em tese, por si só não seria capaz de desnaturar a PLR, mas neste caso específico, restou clara a intenção do pagamento de toda forma, independentemente de qualquer critério.

Portanto, quanto a este aspecto, deve ser mantida a incidência de contribuições previdenciárias.

Acordos de PLR da CNH Latin América Ltda, estabelecimento de Curitiba. Definição de objetivos. Valor mínimo.

Em relação à unidade de Curitiba, a autuada afirma que os Acordos de 2015/2016 previam metas a serem alcançadas. Cita, a título de exemplo, que, no Acordo de 2015, em sua Cláusula Sexta, foi estabelecida, claramente, a meta de produção de 14.670 máquinas.

Pois bem. Ao contrário do que alegado pelo Fisco e corroborado pela autoridade julgadora de primeira instância, os Acordos firmados por este estabelecimento preveem, sim, metas claras a serem alcançadas. A título de exemplificação, no Acordo de 2015, é estabelecida claramente a meta de produção de 14.670 máquinas:

CLÁUSULA SEXTA – DA PLR

Empresa e Sindicato ajustam entre si, excepcionalmente no ano de 2015, adotar somente o indicador VOLUME DE PRODUÇÃO de colheitadeiras e tratores completos no ano de 2015, volume aqui estabelecido de 14.670 máquinas cujo resultado ao final de 2015 será balizados para pagamento conforme abaixo: (...)

Ademais, como já mencionado em tópico anterior, os acordos de PLR ao longo do tempo são muito semelhantes quanto aos seus aspectos essenciais, o que permite sustentar que os empregados já estavam familiarizados com os seus critérios.

Já no que diz respeito ao pagamento mínimo, neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, mantém a integração capital e trabalho, demais disto é moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado à ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, por corolário lógico, terá alguma contribuição para o trabalho, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas como, de certo modo, terá contribuído para a empresa receberá um modesto valor atendendo ao fim do direito social em foco. Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta.

Por sua vez, do ponto de vista do lucro/resultados, foco na integração trabalho e capital, o pagamento da PLR atrelado ao auferimento de lucros/resultados, prevendo-se em contrário a ausência da verba, não pode ter por abusiva a previsão de um pré-determinado mínimo valor assegurado à classe trabalhadora, sobretudo em valor ínfimo como, em regra, é estabelecido e em prol de toda a categoria, não invalidando o efetivo pagamento.

Neste sentido, tem-se manifestado a jurisprudência do CARF por meio do Acórdão n.º 2402-006.431, conforme ementa parcialmente transcrita:

(...) CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CCT. OBSERVÂNCIA. ACORDO PRÓPRIO 2004. INOBSERVÂNCIA.

1. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas.
2. As cláusulas das CCTs, as quais se repetiram no transcorrer dos anos, eram claras o suficiente para serem interpretadas e aplicadas pela empresa, sendo igualmente claras para serem interpretadas pela administração fiscal.
3. O plano próprio 2004 não contém regras claras e objetivas, o que infringe o disposto no § 1º do art. 2º da Lei, de forma a viabilizar a incidência das contribuições lançadas a seu respeito, negando-se provimento ao recurso neste particular.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FIXA MÍNIMA. POSSIBILIDADE.

O pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa, sendo que a pré-determinação de um valor, sobretudo em valor irrisório (como o foi), não invalida o efetivo pagamento da participação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros. (...)

No mesmo sentido, observamos o Acórdão n.º 2202-005.192, assim ementado:

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetiva assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

Funcionários desligados da empresa

Em seu recurso, a autuada afirma que, em relação aos empregados desligados da empresa antes da assinatura dos acordos, para os quais a fiscalização entendeu que haveria uma garantia ao recebimento da PLR independentemente do cumprimento de requisitos, essa não seria a melhor interpretação. Aduz que, até mesmo para esses empregados, o pagamento da PLR estava condicionado ao atingimento das metas traçadas e acrescenta que, além disso, a percepção da PLR era direito apenas proporcionalmente aos meses trabalhados.

Argumenta que se isso for um problema, ele não tem o condão de macular todos os pagamentos de PLR e que apenas os pagamentos de PLR feitos a tais empregados (desligados nos meses de assinatura dos acordos) devem ser tributados.

Pois bem! Compartilho do entendimento da contribuinte a esse respeito. É que não existe previsão na lei de regência sobre a impossibilidade de pagamento a título de PLR aos empregados desligados da empresa antes do fim do período de apuração.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a parcela Participação nos Lucros e Resultados é calculada sobre o lucro da empresa, com base no tempo em que o trabalhador prestou serviços durante o período de apuração, que é, geralmente, anual. Se o ex-empregado contribuiu para a obtenção dos resultados positivos da empresa, terá direito a receber a parcela mesmo que não esteja mais trabalhando no local na data prevista para a distribuição dos lucros. Nesse sentido, as normas coletivas ou regulamentares não podem instituir vantagem que condicione o recebimento da PLR à vigência do contrato de trabalho na data prevista para a distribuição dos lucros, pois essa prática fere o princípio da isonomia.

Neste diapasão, o trabalhador que deixa a empresa durante o período aquisitivo da Participação sobre Lucros e Resultados tem direito a receber parcela proporcional do adicional ao tempo em que atuou na companhia. O valor é devido pois o empregado contribuiu para o resultado positivo do empregador.

Mais a mais, o Tribunal Superior do Trabalho editou a Súmula 451 que versa exatamente sobre o tema, senão vejamos:

Súmula 451 do TST

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. RESCISÃO CONTRATUAL ANTERIOR À DATA DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS. PAGAMENTO PROPORCIONAL AOS MESES TRABALHADOS. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. Fere o princípio da isonomia instituir vantagem mediante acordo coletivo ou norma regulamentar que condiciona a percepção da parcela participação nos lucros e resultados ao fato de estar o contrato de trabalho em vigor na data prevista para a distribuição dos lucros. Assim, inclusive na rescisão contratual antecipada, é devido o pagamento da parcela de forma proporcional aos meses trabalhados, pois o ex-empregado concorreu para os resultados positivos da empresa.

Observa-se da Súmula encimada que o empregado tem o DIREITO a receber o valor de PLR proporcional aos meses trabalhados no período aquisitivo, ou seja, entendimento contrário ao da acusação fiscal.

Portanto, com razão a recorrente neste capítulo.

Conclusão da PLR

Por todo exposto, deve ser excluída a tributação acerca dos valores pagos a título de PLR dos acordos que tiveram como motivação a negociação prévia, definição de metas (valor mínimo) e o pagamento aos empregados desligados, listados no quadro abaixo:

QUADRO I

ESTABELECIMENTO	LOCALIDADE	ANO
IVECO (matriz e filiais)	Sete Lagoas	2013
IVECO	Sorocaba	2014
IVECO	Betim	2015
IVECO	Betim	2016

CNH LATIN	Contagem	2013
CNH LATIN	Contagem	2014
CNH LATIN	Contagem	2015
CNH LATIN	Contagem	2016
CNH LATIM	Curitiba	2013
CNH LATIM	Curitiba	2014
CNH LATIM	Curitiba	2015
CNH LATIM	Piracicaba	2013
CNH LATIM	Piracicaba	2014
CNH LATIM	Piracicaba	2015
CNH LATIM	Piracicaba	2016
CNH LATIM	Sorocaba	2013
CNH LATIM	Sorocaba	2014

Devendo ser mantido o lançamento apenas em relação aos acordos que foram feitos aditivos com o intuito de possibilitar o pagamento da PLR a todo custo.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

As responsáveis solidárias alegam insuficiência de fundamentação legal para atribuição de responsabilidade solidária, afirmando que a indicação do art. 124, II, do CTN, sem indicação da lei específica em que está designada a solidariedade, não é suficiente para a validade da autuação e configura cerceamento do direito de defesa.

Afirmam que o enquadramento legal se refere à solidariedade de direito, e que no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização tenta demonstrar que houve a "constatação de interesse comum", requisito que se aplica à atribuição da solidariedade de fato, prevista no art.124, I, do CTN (que não foi citado no enquadramento legal).

Asseveram que não foram demonstrados fatos que evidenciam a configuração de grupo econômico ou a participação das empresas na ocorrência do fato gerador.

Afirmam que apenas possuem participação societária na CNH Brasil Industrial, sendo a relação entre elas de cunho absolutamente econômico, não havendo realização conjunta do fato gerador ora autuado.

Argumentam que a caracterização de grupo econômico depende da existência de unicidade de comando entre as empresas (articulação de recursos e esforços de forma coordenada para a consecução de objetivos comuns, bem como confusão patrimonial) e que isso não restou demonstrado pela fiscalização, tendo sido indicado como motivo apenas a participação societária na empresa autuada e compartilhamento das marcas.

Concluem que, quer de uma forma (solidariedade de fato), quer de outra (solidariedade de direito), não está configurada, no presente caso, nenhuma hipótese de solidariedade.

Pois bem, segundo a fiscalização, a CNH Industrial N.V. era controladora da CNH Industrial Latin América Ltda e a Iveco España, S.L. era controladora da Iveco Latin América Ltda e foram caracterizadas como responsáveis solidárias, diante das seguintes constatações:

[...]

3.9.2 - A constatação do interesse comum ficou patente com a utilização das marcas CNH e IVECO pelas empresas objeto desta ação fiscal e pelas suas Controladoras acima identificadas conforme se verifica em consulta aos dados de inscrição e situação cadastral (Cartão CNPJ) no Site da RFB.

3.9.2.1 – Além da utilização da marca comercial comum (CNH), conforme se verifica da Cláusula 5ª da 48ª Alteração Contratual da CNH Industrial Latin América Ltda (incorporada por CNH Industrial Brasil Ltda) consta que o percentual de participação da CNH Industrial N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) sobre o seu capital votante era de 85,66%, o que demonstra que, no período de ocorrência do fato gerador, a Fiscalizada estava sob o controle da Holding, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.9.2.1.1 – Conforme consta do artigo 6º, da 63ª Alteração Contratual da CNH Industrial Brasil Ltda, incumbe à sócia controladora “CNH Industrial N.V.” designar de 5 a 12 de seus administradores/diretores.

3.9.2.2 – Da mesma forma, além da utilização da marca comercial comum (IVECO), conforme se verifica das Alterações Contratuais (47ª, 48ª e 49ª) da empresa IVECO Latin América Ltda, incorporadora da CNH Latin América Ltda, com alteração, de sua razão social, em sequência, para CNH Industrial Brasil Ltda”, consta segundo o art. 4º da 59ª Alteração Contratual da IVECO LATIN AMÉRICA LTDA, que a empresa IVECO SPANA, S.L detêm um percentual de participação sobre o seu capital votante o equivalente a 73,96%, demonstrando também, que no período de ocorrência do fato gerador, a Fiscalizada estava sob o seu controle, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.9.2.2.1 – Conforme consta do artigo 6º, da 59ª Alteração Contratual da IVECO LATIN AMÉRICA LTDA, incumbe à sócia controladora “IVECO SPANA, S.L” designar de 5 a 12 de seus administradores/diretores.

Ao que se percebe a fundamentação para inclusão dos responsáveis no pólo passivo do presente lançamento deu-se, sobretudo, pela indicação dos mesmos possuírem interesse comum na ocorrência do fato gerador, de modo que deveria o ilustre fiscal autuante, sob pena, inclusive do cerceamento de defesa, ter demonstrado a contento quais os motivos que o levaram a concluir, *in casu*, pela ocorrência de interesse comum, nos termos da legislação.

Ocorre que, ao meu ver, não restou caracterizado a ocorrência do interesse comum, senão vejamos:

A despeito de se tratar de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatórios do Estado, é bem verdade que o artigo 124 do CTN cuidou de alinhar os requisitos atinentes a tal instituto. E para fins de análise do artigo 124, I do CTN, que é o que nos interessa para o deslinde do caso concreto, deve-se dar ênfase à *solidariedade passiva*, que ocorre com a presença de *mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional*. A premissa que deve ser destacada aí é a de que deve existir “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal e que, por consequência, passam à condição de devedores solidários. Confira-se, então, o que dispõe o artigo 124, I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Note-se que a disposição genérica “interesse comum” adotada pelo legislador do CTN não é suficientemente adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas será considerada como sujeito passivo da obrigação.

A dúvida central que o presente comando jurídico desperta pode ser fixada na seguinte pergunta: qual conteúdo semântico deve ser atribuído à locução “interesse comum”? Ao associar a locução “interesse comum” à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o consequente da regra-matriz de incidência tributária. O interesse comum cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica.

O mero interesse social, moral, econômico no pressuposto fático do tributo, portanto, não autoriza a aplicação do artigo 124, I do CTN. O “interesse comum” ali prescrito equivale ao interesse jurídico comum, que é aquele que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo ou, ainda, quando mais de uma pessoa realizam o verbo eleito como critério material do tributo.

Dito de outro modo, o “interesse comum” a que alude o artigo 124, I do CTN não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Essa é a linha que vem sendo adotada nesse Egrégio Tribunal, conforme depreende-se das ementas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/06/2011 a 30/11/2012

[...]

ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. INTERESSE COMUM.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária, contida no art. 124, I, do CTN, exige a presença de interesse jurídico comum, ou seja, que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou mesmo o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica afasta a aplicação do mencionado dispositivo legal.

(Processo n. 13888.720501/2014-23. Acórdão n. 2401-004.858, Conselheiro Relator Carlos Alexandre Tortato. Sessão de 05.06.2017. Publicado em 03.08.2017).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN.

O artigo 124, I, do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) ou o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (e, no caso do responsável, da pressuposta previsão legal que o indique como tal). Tal "interesse comum" deve ser jurídico e não meramente econômico. Para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência (...). [...]

(Processo n. 15540.720472/2013-75. Acórdão n. 2201-004.632, Conselheiro Relator Marcelo Milton da Silva Risso. Sessão de 07.08.2018. Publicado em 06.09.2018)

Portanto, a aplicação da responsabilidade passiva prevista no artigo 124, I do CTN exige a presença do interesse jurídico comum, que corresponde à hipótese em que as pessoas sejam sujeitos da relação que deu azo à ocorrência do fato gerador, o que, tecnicamente, não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Além do mais, para que a fiscalização possa atribuir responsabilidade solidária a terceiro deverá comprovar que o suposto solidário praticou atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa.

À toda evidência que essa não é a hipótese dos autos. A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN foi atribuída a CNH Industrial N.V. e a IVECO Espanã S.L., tendo em vista que, segundo a fiscalização, pela utilização da marca comercial e detinham um elevado percentual de participação no capital votante.

Neste diapasão, resta claro que o suporte fático eleito pela autoridade lançadora apresenta viés econômico e, por isso mesmo, não se subsume à hipótese legal. Não restam dúvidas de que, nesse ponto, não houve subsunção do fato à norma.

Ademais, a respeito da existência de grupo econômico, no Relatório Fiscal, o fiscal autuante simplesmente cita o artigo 30, XI da Lei nº 8.212/91, não detalhando os fatos que o levaram a concluir pela existência da unicidade de comando, confusão patrimonial e contábil.

Com a devida vênia, o nobre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, fora por demais superficial.

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai do julgado abaixo transcrito, da lavra da ilustre Conselheira Ana Maria Bandeira, ainda quando integrante do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, *in verbis*:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - RETENÇÃO 11% - GRUPO ECONÔMICO DE FATO - SUCESSÃO DE FATO

O contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher a importância em nome da prestadora

A formação de grupo econômico de fato deverá estar plenamente demonstrada pela participação de pessoas físicas, em duas ou mais empresas, nos mesmos percentuais considerados para a conceituação de empresas coligadas, controladas ou controladoras, constantes da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 1976

A ocorrência de sucessão deve estar bem caracterizada e ainda que assim esteja, se o sucedido continuar a exercer atividade no mesmo ramo, não se configura a responsabilidade solidária, mas a subsidiária

Não pode subsistir o lançamento de créditos de uma pessoa jurídica contra outra, onde não esteja demonstrada a vinculação para tal

CONHECIDO - PARCIALMENTE PROVIDO. (*grifamos*) (*Processo n.º 35067.002367/2003-29 – NFLD n.º 35.538.089-7 - Acórdão n.º 1044/2005 – Sessão de 24/05/2005*)

Como se observa, é bem verdade que a legislação de regência autoriza à autoridade lançadora, à juízo próprio, caracterizar grupo econômico de fato. Entrementes, tal procedimento deverá ser devidamente fundamentado, indicando e comprovando a fiscalização quais os motivos que a levaram a desconsiderar os atos realizados pelos administrados. Trata-se, pois, de atividade fiscal excepcional, devendo, portanto, estar devidamente motivada.

Não se pode inverter o ônus da prova, quando inexistir dispositivo legal assim contemplando, a partir de uma presunção legal. *In casu*, havendo indícios quanto a existência de grupo econômico, caberia a fiscalização se aprofundar no exame das provas, como ocorre em inúmeras oportunidades, sendo defeso, no entanto, presumir pela existência de grupo econômico de fato.

Ademais, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção no caso de pretensão grupo econômico de fato, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos, podendo/devendo para tanto, inclusive, intimar todas as partes interessadas.

Na esteira desse raciocínio, afasto a responsabilidade solidária imputadas as empresas CNH INDUSTRIAL N.V e IVECO ESPANÂ S.L. pela inexistência de grupo econômico e, muito menos, interesse comum.

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS para rejeitar à preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados que não tiveram aditivos (vide QUADRO I) e afastar a responsabilidade solidária, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para divergir de uma parte de seu voto, particularmente quanto à exclusão dos pagamentos realizados aos segurados empregados desligados da empresa antes da assinatura do acordo e quando afasta a responsabilidade solidária das empresas CNH Industrial N. V. e Iveco España S. L.

É a partir da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, que fica caracterizada a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o respectivo período a que se refere.

Ainda que se possa cogitar que, em alguma medida, o ex-empregado concorreu para o alcance das metas e resultados do período, previamente à assinatura do acordo o trabalhador possui mera expectativa de direito.

Por certo, distinta é a hipótese do segurado empregado desligado da empresa após a assinatura do acordo, porém antes do término do período de aferição dos lucros ou resultados. Nessa situação, o empregado terá garantido, pelo menos parcialmente, os direitos previstos no acordo coletivo cujo benefício integral depende da manutenção do vínculo de trabalho.

Acrescento que, no presente caso, o pagamento da verba aos trabalhadores desligados é aparentemente qualificado como mera liberalidade, na medida em que o ex-empregado dispõe de um prazo curto para requerer a parcela, devendo por iniciativa própria entrar em contato com a empresa, sob pena de desobrigá-la do pagamento.

Nesse sentido, o acordo coletivo de 2013 da CNH Latin América Ltda, situada em Curitiba (PR), firmado no mês de maio/2013 (fls. 2.077):

(...)

2- VALORES DA PARTICIPAÇÃO

(...)

O empregado desligado, contrato de prazo determinado ou indeterminado, nos 5 primeiros meses do ano de 2013 (janeiro a maio), tem o direito a receber como PLR 2013 um proporcional de 1/5 (um cinco avos) do valor de antecipação, nos meses trabalhados ou fração igual ou superior a 15 dias trabalhados neste período. O empregado desligado deverá entrar em contato com a Empresa no período de 01 de Dezembro de 2013 à dia 14 de Fevereiro de 2014 solicitando o pagamento da PLR 2013 devida. Através deste contato ele receberá um n.º de protocolo da solicitação do pagamento. Este n.º será a sua comprovação da solicitação, por isso caso não faça contato até esta data de 14 de Fevereiro de 2014 ou não tenha o n.º de protocolo a Empresa estará desobrigada de tal pagamento.

(...)

Evidentemente, a irregularidade assinalada pela fiscalização não tem o condão de macular todos os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, mas tão somente a respectiva parcela vinculada aos trabalhadores desligados até o mês de assinatura do acordo, paga nessas condições pela empresa.

Quanto à responsabilidade solidária, a fiscalização identificou a existência de grupo econômico de fato, nos termos do inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 30 (...)

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

Em um primeiro momento, a narrativa fiscal procurou caracterizar o interesse comum. Todavia, não só, pois a descrição dos fatos é suficiente clara para atestar também o grupo econômico, permitindo às empresas arroladas como responsáveis tributários compreender os motivos da sujeição passiva e apresentar todos os elementos de fato e de direito contra o vínculo de solidariedade. No presente caso, a redação do Termo de Verificação Fiscal não trouxe qualquer prejuízo à defesa.

De resto, a manutenção dos vínculos de responsabilidade solidária para as empresas justifica-se pelas razões expostas pelo acórdão recorrido, cujos excertos são reproduzidos na sequência deste voto (fls. 6.083/6.086):

(...)

Conforme relato fiscal, houve identificação de grupo econômico de fato e não de direito. Portanto, as alegações relativas à aplicação da Lei das S.A não tem o condão de afastar a responsabilidade das empresas.

A caracterização das empresas como responsáveis solidárias está claramente demonstrada no Termo de Verificação Fiscal, no qual foram indicados, além da fundamentação legal, os motivos de fato que embasaram a conclusão fiscal.

Ao contrário do que foi alegado pela defesa, a fiscalização indicou, corretamente, a fundamentação legal para atribuição da responsabilidade solidária. Foram indicados (no Termo de Verificação Fiscal), como fundamentos legais da sujeição passiva solidária o CTN, artigo 124, incisos I e II e a Lei nº 8.212/1991, artigo 30, inciso IX. E como fundamentação da responsabilidade tributária dos sucessores, o CTN, artigos 129 e 132.

Dessa feita, não há que se falar, como defendem as impugnantes, em insuficiência legal para atribuição de responsabilidade solidária, invalidade da autuação ou cerceamento do direito de defesa, pois, conforme observado, além do CTN, artigo 124, incisos I e II, foi indicada a lei específica em que está designada a solidariedade de direito, qual seja, a Lei nº 8.212/1991, artigo 30, inciso IX.

Embora o Demonstrativo de Responsáveis Tributários (fl. 4) indique apenas a configuração de grupo econômico (responsabilidade solidária de direito), no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização indica todo o enquadramento legal e descreve todos os fatos que levaram à conclusão de que restou caracterizada tanto a solidariedade de direito como a solidariedade de fato, sendo possível às impugnantes compreenderem os motivos pelos quais foram arroladas como responsáveis solidárias e apresentarem defesa.

Em relação à caracterização de grupo econômico e responsabilidade solidária, é importante observar o seguinte:

A CLT estabelece que:

(...)

Por sua vez, a IN RFB nº 971, de 13/11/2009, publicada no DOU de 17/11/2009 (vigente em relação ao período considerado na autuação e atualmente em vigor), determina que:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

De acordo com o relato fiscal, verifica-se que a existência de grupo econômico de fato e de interesse comum foi constatada pela análise documental e informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Segundo a fiscalização, a CNH Industrial N.V. era controladora da CNH Industrial Latin América Ltda e a Iveco España, S.L. era controladora da Iveco Latin América Ltda e foram caracterizadas como responsáveis solidárias, diante das seguintes constatações:

[...]

3.8.2 - A constatação do interesse comum ficou patente com a utilização das marcas CNH e IVECO pelas empresas objeto desta ação fiscal e pelas suas Controladoras acima identificadas conforme se verifica em consulta aos dados de inscrição e situação cadastral (Cartão CNPJ) no Site da RFB.

3.8.2.1 – Além da utilização da marca comercial comum (CNH), conforme se verifica da Cláusula 5ª da 48ª Alteração Contratual da CNH Industrial Latin América Ltda (incorporada por CNH Industrial Brasil Ltda) consta que o percentual de participação da CNH Industrial N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) sobre o seu capital votante era de 85,66%, o que demonstra que, no período de ocorrência do fato gerador, a Fiscalizada estava sob o controle da Holding, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.8.2.1.1 – Conforme consta do artigo 6º, da 63ª Alteração Contratual da CNH Industrial Brasil Ltda, incumbe à sócia controladora “CNH Industrial N.V.” designar de 5 a 12 de seus administradores/diretores.

3.8.2.2 – Da mesma forma, além da utilização da marca comercial comum (IVECO), conforme se verifica das Alterações Contratuais (47ª, 48ª e 49ª) da empresa IVECO Latin América Ltda, incorporadora da CNH Latin América Ltda, com alteração, de sua razão social, em sequência, para CNH Industrial Brasil Ltda”, consta segundo o art. 4º da 59ª Alteração Contratual da IVECO LATIN AMÉRICA LTDA, que a empresa IVECO SPANA, S.L detêm um percentual de participação sobre o seu capital votante o equivalente a 73,96%, demonstrando também, que no período de ocorrência do fato gerador, a Fiscalizada estava sob o seu controle, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.8.2.2.1 – Conforme consta do artigo 6º, da 59ª Alteração Contratual da IVECO LATIN AMÉRICA LTDA, incumbe à sócia controladora “IVECO SPANA, S.L” designar de 5 a 12 de seus administradores/diretores.

3.8.3 – A legislação previdenciária assim dispõe no “art. 30, inciso IX, da Lei nº. 8.212/91”, diante da constatação da existência de grupo econômico:

“IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei”.

[...]

Observa-se, portanto, que a participação societária da CNH Industrial N.V na CNH Industrial Latin América Ltda e a participação societária da Iveco España, S.L. na Iveco Latin América Ltda revelam que a atuada estava sob o controle da Holding.

Ademais, restou comprovado, conforme consta nos instrumentos contratuais, que tanto a CNH Industrial N.V, quanto a Iveco España, S.L. eram consideradas como sócias controladoras e detinham poderes de designar os administradores/diretores da controlada, o que demonstra a unicidade de direção e a atuação conjunta das empresas integrantes do grupo.

(...)

Dessa feita, não há como considerar, como quer a defesa, que a relação entre elas era apenas de cunho econômico e que não existia unicidade de comando entre as empresas.

A existência de um grupo econômico não foi constatada pela apreciação individual dos fatos arrolados pela fiscalização, mas se evidencia do conjunto de informações que retratam a conexão entre todas as pessoas jurídicas arroladas. Ou seja, combinadas as informações a respeito de todas essas pessoas jurídicas, identificam-se situações que revelam comunhão de interesses e direção, de forma direta, entre as impugnantes e a atuada.

Sendo assim, havendo grupo econômico de fato, deve-se verificar a legislação aplicável relativamente aos tributos que foram lançados.

(...)

Considerando que as empresas do mesmo grupo econômico foram expressamente designadas pela Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 30, inciso IX, como solidariamente obrigadas entre si pelas contribuições sociais previdenciárias previstas na mesma Lei,

não restam dúvidas que o presente caso configura a hipótese de solidariedade de direito prevista no CTN, artigo 124, inciso II, citado.

(...)

Verifica-se, portanto, que a responsabilização das empresas deu-se em função de integrarem grupo econômico e não em razão da desconsideração da personalidade jurídica da atuada.

Dessa feita, não procedem as alegações contrárias à identificação das empresas CNH Industrial N.V. e Iveco España S.L. como integrantes do mesmo grupo econômico da empresa atuada e como responsáveis solidárias das obrigações tributárias tratadas nos autos.

(...)

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL aos recursos voluntários em menor extensão, para excluir do lançamento fiscal os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados descritos no Quadro I (acordos que não tiveram aditivos), exceto em relação aos pagamentos realizados para os funcionários desligados das empresas antes da assinatura dos acordos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess