

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

Processo nº 15504.722290/2017-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.635 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. ENUNCIADO 8 DE SÚMULA VINCULANTE STF. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. REGRA ESPECIAL DO ART. 150, § 4º., CTN. ENUNCIADO 99 DE SÚMULA CARF.

No lançamento de crédito tributário relativo a contribuições sociais previdenciárias deve ser observado o prazo quinquenal para a constituição de créditos tributários, previsto no CTN, vez que inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º. do Decreto-Lei n. 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Comprovado nos autos recolhimento antecipado de contribuições sociais previdenciárias vinculadas ao universo de empregados, que inclui aqueles beneficiados por pagamentos indevidos a título de PLR, objeto do lançamento, há de se reconhecer o advento da decadência pela regra especial do art. 150, § 4º., do CTN, c/c Enunciado n. 99 de Súmula CARF, vez que ausente dolo, fraude ou simulação.

PRELIMINAR. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO LANÇAMENTO EM FACE E ESTABELECIMENTOS FILIAIS. INCOMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA DA UNIDADE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Em se tratando de contribuições sociais previdenciárias, a atuação da Receita Federal do Brasil encontra-se centralizada na matriz de acordo com o disposto nos arts. 489 s 493 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, de modo que a autoridade fiscal da Unidade da Receita Federal do Brasil da circunscrição do domicílio fiscal da matriz da pessoa jurídica possui legitimidade para fiscalizar e efetuar o lançamento em face desta e das suas filiais, ainda que situadas em outras localidades do país.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõem prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000.

A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n. 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

CONTESTAÇÃO DO FAP. EFEITO SUSPENSIVO. MEDIDA LIMINAR SUSPENSIVA. PROCESSO JUDICIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Suspensa a exigência da contribuição incidente sobre os riscos ambientais do trabalho (RAT), em virtude de discussão da alíquota devida, por medida liminar concedida no âmbito de agravo de instrumento em processo judicial, não há que se falar da incidência de multa de ofício, na parte do lançamento relativa àquela contribuição, forte no art. 63 da Lei n. 9.430/1996 c/c Enunciado n. 17 de Súmula CARF.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE. ART. 30, IX, DA LEI N. 8.212/91. ART. 124, II, DO CTN.

Caracterizado a existência de grupo econômico, com provas substanciais nos autos do processo administrativo fiscal, decorre a solidariedade quanto à obrigação tributária de natureza previdenciária, forte no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91 c/c art. 124, II, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte (CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.), para reconhecer a ocorrência da decadência em relação à competência 01/2013 e para cancelar a multa de ofício referente ao recálculo do SAT/RAT discutido judicialmente e com exigibilidade suspensa por liminar, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário das responsáveis solidárias (CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L.), também por voto de qualidade, negou-se provimento, sendo vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Wilderson Botto (suplente convocado), Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 2506/2543), da pessoa jurídica fiscalizada (CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.), e de recurso voluntário (e-fls. 2546/2567), dos responsáveis solidários (CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L.), em face do Acórdão n. 02-88.933 - 8ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE (e-fls. 2462/2493) - que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 1824/1859) da pessoa jurídica fiscalizada (CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.), apresentada em **06/03/2018** (e-fl. 1260), bem assim a impugnação (e-fls. 2073/2090) da responsável solidária IVECO ESPANA, S.L, apresentada em **07/03/2018** (e-fl. 2071), e a impugnação (e-fls. 2419/2436) da responsável solidária CNH INDUSTRIAL N.V., apresentada em **07/03/2018** (e-fl. 2200), e manteve o lançamento constituído em **05/02/2018** (e-fls. 1253/1258) e consignado no **Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador - no valor total de R\$ 27.550.515,69** (e-fls. 02/28) - com fulcro em contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não declarada em GFIP, incidente sobre valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, em desacordo com a Lei n. 10.101/2000 (**competências 01/2013 a 12/2013**), conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 29/656).

Cientificada do teor da decisão de primeira instância em **28/12/2018** (e-fl. 2501), a impugnante, agora Recorrente, CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA, interpôs recurso voluntário em **28/01/2019** (e-fl. 2504), esgrimindo, em apertada síntese, em sede de preliminares i) decadência da competência de jan./2013 (aplicação do art. 150, § 4º., do CTN; ii) impossibilidade jurídica do lançamento tributário contra os estabelecimentos filiais da Recorrente; e, no mérito, que os acordos de PLR firmados com os seus empregados obedeceram aos requisitos da Lei n. 10.101/00, bem assim o cancelamento da multa de ofício em relação à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), suspensa por medida judicial.

As responsáveis solidárias CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L. foram cientificadas do teor da decisão de primeira instância em **11/01/2019** (e-fls. 2502/2503) e apresentaram recurso voluntário conjunto (um único recurso voluntário para ambas) em **29/01/2019** (e-fls. 2544/2545), esgrimindo, em apertada síntese, em sede

preliminar, invalidade do auto de infração pela insuficiência de fundamento legal; e, no mérito, a inexistência de responsabilidade a elas atribuída.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972.

Passo à análise.

Para uma melhor contextualização da presente lide, resgato o relatório da decisão recorrida, no essencial:

[...]

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls.29/61:

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 2012/2013, com efeitos financeiros no exercício de 2013, 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 em dois grupos: a) infrações relacionadas a PLR distribuída pela Iveco Latin América Ltda (denominação anterior da autuada) e b) infrações relacionadas a PLR distribuída pela CNH Industrial Latin América Ltda (empresa que foi incorporada pela autuada), concluindo que:

a) em relação à PLR distribuída pela Iveco Latin América Ltda: 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 em relação ao acordo firmado em 2012, as signatárias, constatando que o acordo de PLR da Iveco Latin América (Sete Lagoas) não foi cumprido em relação as condições necessárias para distribuição da PLR, alteraram as metas e indicadores, para baixo, concordando em estabelecer novas regras mediante Termo Aditivo ao Acordo Coletivo para PLR, de forma a justificar a distribuição da PLR.

b) em relação à PLR distribuída pela CNH Industrial Latin América Ltda:

os Regulamentos foram assinados após transcorridos os períodos definidos como bases de apuração, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição.

A fiscalização verificou, ainda, que em relação aos funcionários desligados antes da assinatura dos Regulamentos, constam nesses instrumentos cláusulas estabelecendo a garantia de que todos estes trabalhadores fazem jus ao recebimento deste benefício (os funcionários demitidos, mesmo não tendo conhecimento das regras, objetivos e metas a serem atingidos tinham direito de receber as verbas de 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.

A fiscalização elaborou os Anexos I a XIII (fls. 63/647), 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.

Sujeição passiva solidária

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.

[...]

Nas suas razões de decidir, a instância julgadora de primeira instância assim se posicionou em face das impugnações apresentadas:

[...]

Conforme relatado, o auto de infração de que trata o presente processo refere-se a contribuições incidentes sobre valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de PLR, os quais, de acordo com a fiscalização, teriam sido pagos ou creditados em desacordo com a legislação.

Em sua defesa, CNH Industrial N.V e Iveco España, S.L. contestam a atribuição de responsabilidade solidária pela autuação. E a autuada alega, em suma: a) decadência dos valores lançados na competência 01/2013; b) impossibilidade de se exigir as contribuições lançadas dos estabelecimentos distintos do autuado e incompetência da DRF de Belo Horizonte para fiscalizar e autuar esses mesmos estabelecimentos; c) que o pagamento da PLR ocorreu de acordo com a lei (tendo sido observado o requisito da "pactuação prévia das regras da PLR") e d) que a contribuição Gilrat deve ser recalculada devido a processo judicial.

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.

Acrescentam que são empresas estrangeiras e que, nos termos do art. 265, §12, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), a caracterização de grupo econômico ou grupo societário só se configura quando a empresa controladora é sediada em território nacional.

Afirmam que a “desconsideração da personalidade jurídica” somente é possível caso fique comprovado o abuso da personalidade jurídica, o que não aconteceu.

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.

Em que pesem todas as alegações apresentadas, tem-se que não assiste razão às impugnantes para exclusão de sua responsabilidade.

Inicialmente é importante destacar que, 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.

Nesse ponto, tem-se que, embora tenha identificado a existência de grupo econômico de fato e de ter indicado no Termo de Verificação Fiscal os motivos e fundamentos legais que levaram à caracterização das empresas como responsáveis solidárias, com base no CTN, artigo 124, incisos I e II, a fiscalização deixou de indicar a lei específica da solidariedade de direito, qual seja Lei nº 8.212/1991, artigo 30, inciso IX.

Assim, mesmo diante de todos os esclarecimentos apresentados pela fiscalização (que indicam a caracterização tanto a solidariedade de direito como a solidariedade de fato), e, mesmo sendo possível às impugnantes compreenderem os motivos pelos quais foram arroladas como responsáveis solidárias em ambas as hipóteses (CTN, artigo 124, inciso I e II), para evitar a ofensa ao princípio do direito de defesa, reconhece-se a insuficiência de fundamentação legal para atribuição de responsabilidade solidária com base no CTN, artigo 124, inciso II, sem indicação da lei específica.

Contudo, conforme será demonstrado a seguir, deve ser mantida a atribuição da responsabilidade solidária de fato, com base no CTN, artigo 124, inciso I. 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 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 CTL estabelece que:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

§2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (redação vigente na época da ocorrência dos fatos geradores) Redação dada pela Lei nº 13.467/2017:

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo

econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

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. e a Iveco España, S.L. 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 DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA, apresentada por CNH Industrial Latin América Ltda (incorporada por CNH Industrial Brasil Ltda) para o Ano-calendário: 2013, da “Ficha 60 – Identificação de Sócios ou Titular”, consta que naquele exercício o percentual de participação da CNH Industrial N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) sobre o capital votante da declarante 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.

3.9.2.2 – 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 que a empresa IVECO SPAIN, S.L detém um percentual de participação sobre o capital votante da IVECO Latin América Ltda equivalente a 85,66%, o que demonstra que, no período de ocorrência do fato gerador, a

Fiscalizada estava sob o seu controle, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.9.2.3 – É de se observar ainda que, de acordo com o Organograma do grupo empresarial, fornecido à Fiscalização em atendimento a intimação, a empresa CNH INDUSTRIAL N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) é controladora integral da empresa IVECO SPAIN, S.L.

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 autuada estava sob o controle da Holding.

Além disso, a utilização da marca comercial comum revela uma convergência de interesses relativos às atividades operacionais, pois, não é crível que uma empresa ceda sua marca à outra(s) empresa(s) sem que existam interesse comum, unicidade de gerenciamento e condução dos negócios de forma coordenada por todas elas.

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 autuada.

Relativamente à responsabilidade solidária, o CTN, em seu artigo 124 estabelece:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

[...]

Sendo assim, verifica-se, no caso concreto, a configuração da solidariedade de fato prevista no CTN, artigo 124, inciso I, uma vez que, por força do disposto na CLT, artigo 2º, § 2º, o empregador, que admite e paga as remunerações que se constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, é, em última análise, o próprio grupo econômico. Evidente, pois, que as empresas do grupo econômico têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes tanto sobre os valores pagos aos segurados empregados, quanto às incidentes sobre os valores pagos aos contribuintes individuais.

Portanto, 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 autuada e como responsáveis solidárias das obrigações tributárias tratadas nos autos.

Decadência.

Quanto ao argumento da defesa de que ocorreu a decadência referente à competência 01/2013, observa-se que quando ocorrer lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento aplica-se o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Embora a autuada alegue que mesmo que não tenha recolhido as contribuições previdenciárias sobre as parcelas pagas a título de PLR, na competência 01/2013, houve o pagamento de tais tributos, observa-se que a empresa não reconhecia tais verbas como integrantes do salário de contribuição dos segurados.

Portanto, diante do fato de que não houve antecipação do pagamento do tributo ora lançado (pois o sujeito passivo sequer reconhecia a base de cálculo ora apurada como salário de contribuição), aplica-se o disposto no CTN, artigo 173, inciso I.

Logo, o presente lançamento, ocorrido em 28/1/2018 (ciência em 5/2/2018), poderia retroagir a 12/2012 (vencimento da obrigação em 01/2013). A partir desta data, o lançamento poderia ser constituído.

Portanto, para a competência mais antiga lançada no presente AI, 01/2013, o prazo decadencial começou a fluir em 1/1/2014, extinguindo-se o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em 31/12/2018, não tendo se operado a decadência em relação aos valores lançados.

Competência para lançamento tributário.

Quanto à invocada 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), tem-se que não assiste razão à impugnante.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que a competência para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício é do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, e não do órgão jurisdicionante.

O exercício de tal competência decorre do exercício das atribuições do Auditor Fiscal, que tem o dever/poder atribuído pelo CTN, artigo 142:

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

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

Já a Lei nº 10.593/2002, artigo 6º determina que:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais* c) *executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados*
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal* e) *proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária* f) *supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

Note-se que 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.

Em consonância com o disposto, observa-se o que determina o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 9º:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Além disso, assim estabelece a Súmula nº 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf:

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

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.

Valores pagos a título de "Participação nos Lucros e Resultados.

Em relação à incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de PLR, tem-se que:

A Lei nº 8.212/1991, artigo 28, incisos I, dispõe:

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

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

Conforme se depreende da leitura do citado dispositivo legal, a lei utiliza um critério amplo ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, considerando como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Contudo, a referida lei, em seu artigo 28, § 9º, enumera, de forma exaustiva, as rubricas que não integram o salário de contribuição e algumas rubricas que, somente sob determinadas condições, também são excepcionadas da incidência de contribuição previdenciária, tais como, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Em sua defesa a autuada alega 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 improcedente. Todavia tais alegações não procedem.

O direito dos empregados à Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é uma garantia constitucional prevista no

inciso XI do artigo 7º da CF/1988. No entanto, o direito às referidas parcelas, sem vinculação à remuneração, não é auto-aplicável, sendo sua eficácia limitada à edição de lei.

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; (grifo nosso)

A regulamentação de tal direito ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794/1994 (que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências), reeditada várias vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000.

Assim, conforme disposto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para que não integre o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados deve atender às determinações da Lei nº 10.101/2000 que, em seu artigo 2º, caput, e §§ 1º e 2º dispõe:

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. (grifo nosso)

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

Verifica-se, portanto, que nos termos da legislação citada, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias de verbas pagas, creditadas ou devidas, com o título de “participação de lucros ou resultados”, deve constar, nos instrumentos de

negociação coletiva que formalizam as negociações relativas a PLR, no mínimo, de forma clara e objetiva, elementos que permitam ao empregado identificar os direitos substantivos de participação (o que lhe será atribuído relativamente a lucros ou resultados alcançados no período a que se refere o acordado), as regras para aquisição desses direitos (o que deve fazer para participar dos lucros e resultados da empresa), inclusive com mecanismos de acompanhamento de informações relacionadas ao cumprimento do acordado, a periodicidade de distribuição da PLR, ao período de vigência e prazo para revisão do acordo, podendo ser considerados, para esse mister, (a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; (b) programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente. E para que se atenda à legislação que disciplina a PLR não basta o cumprimento formal do disposto no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. Isso porque só pode ser considerada participação nos lucros ou resultados, o valor pago como instrumento de integração de capital e trabalho e como incentivo à produtividade.

Ou seja, de acordo com os dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, a participação nos lucros ou resultados somente existirá em caso de vinculação entre os direitos de participação e as condutas dos empregados incentivados a buscar produtividade, aliando os interesses do “capital” (empregador) e do “trabalho” (empregado).

É por essa razão que a referida lei exige que o empregado possa conhecer previamente a extensão do direito que persegue (valor e condições de pagamento da PLR) e as regras para aquisição desse direito (regras acerca das metas, resultados a serem perseguidos), pois, sem isso, não há como haver integração entre capital e trabalho, nem influência sobre a conduta do trabalhador na busca de incremento de produtividade.

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo nos programas próprios de PLR (2012/2013). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei nº 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;*
- no final do exercício de 2012, quando constataram que o acordo de PLR da Iveco Latin América (Sete Lagoas) não tinha sido cumprido em relação às condições necessárias para distribuição da PLR, as partes alteraram as metas e indicadores, estabelecendo novas regras mediante Termo Aditivo, 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);

Em sua defesa, a autuada rebate tais constatações.

Negociação Prévia.

A autuada afirma que houve negociação prévia.

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.

Assevera 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 e acrescenta que há linearidade e consistência nos acordos de PLR firmados nos últimos anos por seus estabelecimentos e que as características das negociações para a celebração dos acordos e as próprias regras fixadas são muito semelhantes, 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 de um bom prazo para cumpri-los. 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 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 capita e estímulo da produtividade.

Contudo, suas alegações não merecem prosperar.

Da análise dos documentos anexados aos autos, verifica-se que, embora os programas de PLR possam ter sido assinados previamente ao pagamento da referida verba, eles não foram pactuados antes do início do período de apuração a que se referem, não havendo que se falar em uma negociação prévia entre as partes.

Em que pesem as considerações trazidas pela defesa em relação ao momento de celebração dos acordos, a negociação das metas não é (e nem pode estar) atrelada ao pagamento, mas o contrário. O pagamento deve obedecer ao que foi negociado previamente.

Todas as regras, metas, condições e os critérios para o pagamento de PLR devem ser sempre conhecidos pelos empregados e negociados antes do início do período de apuração dos lucros ou resultados. E, para isso, deve haver a formalização do acordo de PLR.

A formalização não pode ocorrer em um momento posterior ao da contratação das metas/percentuais de desempenho.

De fato, acordos entre empregadores, empregados e sindicatos são originários de negociações que muitas vezes podem ser complexas e demandar tempo.

Contudo, isso também não justifica o fato de que a formalização do acordo possa ser feita posteriormente ao período de apuração.

A formalização deve ser feita no momento da estipulação das regras e metas, justamente para garantir o direito das partes. O “limite temporal” para elaboração do acordo assegura às partes o que foi negociado entre elas.

Não há que se falar, portanto, que a formalização do acordo possa ser flexibilizada e que o acordo possa ser firmado após iniciado o período de apuração das metas, como aduz a defesa, pois, não haveria como garantir que as regras e metas não seriam alteradas nesse período.

Dessa feita, não basta que os empregados tenham conhecimento das “linhas gerais” do programa de PLR, mesmo quando o teor dos acordos permanece praticamente o mesmo dos anteriores. As regras devem ser negociadas e definidas previamente e para tanto, devem ser formalizadas antes do período de apuração.

De fato, a Lei nº 10.101/2000 não prevê data limite ou sanção para tal encargo. Contudo, em seu artigo 1º, estabelece que a verba PLR é instrumento de integração entre capital e trabalho, instituída para que o empregado se anime a produzir mais (incentivo à produtividade).

Logo, a negociação há que ser prévia. Pois, não haveria que se falar em integração capital/trabalho ou incentivo à produção, se a negociação fosse posterior.

Poder-se-ia falar em negociação posterior se estivessemos falando em “prêmio”, não de participação no lucro ou resultados, que traz insito a natureza condicional do atingimento de metas e resultados ligado à ação dos empregados.

De fato, também não há vedação legal para que o acordo de PLR seja celebrado dentro do mesmo exercício. Contudo, a lei condicionou o recebimento do lucro ou resultado de tal sorte que, quando o empregado recebe a participação merecida e pré-acordada, sabe que a mesma ocorreu em face da observância do implemento da condição negociada com o empregador.

Dessa feita, para que o pagamento da PLR esteja de acordo com a Lei nº 10.101/2000, mesmo que o acordo seja celebrado dentro do mesmo exercício, deve ser realizado antes do início do período de apuração dos resultados.

Contudo, conforme constatado pela fiscalização e conforme se verifica da análise dos documentos anexados aos autos, os instrumentos de negociação foram formalizados após o início do período de apuração dos resultados (que previa como uma das metas o volume de produção anual).

Por exemplo, os seguintes Programas de Participação nos Resultados PPR, só foram assinados após o início do período de vigência/apuração de resultados:

	Estabelecimento	Vigência	Data	Doc fis.
CNH Latin América Ltda	Contagem	1/1/2012 a 31/12/2012	11/6/2012	784 a 789
CNH Latin América Ltda	Contagem	1/1/2013 a 31/12/2013	24/4/2013	790 a 795
CNH Latin América Ltda	Curitiba	1/1/2012 a 31/12/2012	14/6/2012	796 a 802
CNH Latin América Ltda	Curitiba	1/1/2013 a 31/12/2013	16/5/2013	803 a 809
Iveco Latin América Ltda	Sete Lagoas	1/1/2012 a 31/12/2012	12/7/2012	1.159 a 1.164
Iveco Latin América Ltda	Sete Lagoas	1/1/2013 a 31/12/2013	15/7/2013	1.166 a 1.172

Portanto, diferentemente do que afirma a defesa, os acordos não atendem ao disposto na legislação, que (conforme citado pelo próprio contribuinte) determina que a negociação para o pagamento da PLR deve ocorrer em tempo razoável tanto para possa ser efetivamente concluída, quanto para que os trabalhadores possam conhecer seus objetivos e regras e se organizarem para cumpri-los a contento.

Aditamento. Revisão de metas.

Em relação ao aditamento/aditivo celebrado pela Iveco Latin América (Sete Lagoas), a defesa esclareceu que isso ocorreu por ter percebido (a partir das previsões de produção mensais), que a possível produção de veículos havido diminuído consideravelmente e que os instrumentos refletiram, portanto, a nova realidade identificada a partir das previsões subsequentes. Afirma que se restringiu a uma adequação de metas,

preservando as demais cláusulas do Acordo e que, contou com a concordância do Sindicato. Salienta que o aditivo foi feito antes do término do período de apuração e antes do pagamento da PLR propriamente dito.

Contudo, conforme 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” o acordo para que pudesse ser efetivamente cumprido pelos trabalhadores, tem-se que, o estabelecimento de novas regras (novas metas), no decorrer do período de apuração, contraria o que foi explicitado em relação à negociação prévia e cumprimento da Lei nº 10.101/2000.

Funcionários desligados da empresa.

Em sua impugnação, 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.

Quanto a tais argumentos, é importante destacar que, os demais fatos apurados pela fiscalização (e confirmados pela análise dos documentos anexados aos autos), por si só, já comprovam que a verba paga a título de PLR estava em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

E que o fato de em alguns acordos constarem cláusulas que garantiam aos funcionários desligados antes da assinatura dos instrumentos o recebimento deste benefício, corrobora tal conclusão.

Mesmo considerando os argumentos da defesa (de que para esses empregados o pagamento da PLR também estava condicionado ao atingimento das metas e, apenas proporcionalmente aos meses trabalhados), verifica-se que a parcela intitulada PLR foi paga em desacordo com a legislação.

Os acordos foram firmados após o início do período de apuração das metas e garantia o direito ao recebimento de PLR a funcionários desligados da empresa antes de sua assinatura. Portanto, não há que se falar que tais funcionários tinham

conhecimento das regras, objetivos e metas que precisariam atingir para terem direito ao recebimento da PLR.

Nesse ponto, vale a pena transcrever parte do acordo coletivo de PLR de 2012 da CNH Latin América Ltda, situada em Curitiba, firmado em junho de 2012 (documento de fls.796/802):

2- VALORES DA PARTICIPAÇÃO

[...]

O empregado desligado, contrato de prazo determinado ou indeterminado, nos 5 primeiros meses do ano de 2012 (janeiro a maio), temo direito a receber como PLR 2012 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 até dia 31 de julho de 2012 solicitando o pagamento da PLR 2012 devida. Caso não faça até esta data a Empresa estará desobrigada de tal pagamento.

O empregado desligado, contrato de prazo determinado ou indeterminado, no mês de junho de 2012, antes da assinatura deste acordo, tem o direito a receber como PLR 2012 um valor integral da antecipação da PLR 2012. O empregado desligado deverá entrar em contato com a Empresa até dia 31 de julho de 2012 solicitando o pagamento da PLR 2012. Caso não faça até esta data a Empresa estará desobrigada de tal pagamento.

O empregado desligado, contrato de prazo determinado ou indeterminado, após o mês de junho de 2012, tem o direito a receber como PLR 2012 um proporcional do valor final da PLR 2012, proporcional aos meses trabalhados por mês ou fração igual ou superior a 15 dias trabalhados neste período. O valor será pago após a apuração do seultado anual, dia 31 de Dezembro de 2012, descontado o valor pago como adiantamento caso empregado tenha recebido, não sendo devido qualquer valor complementar. O empregado desligado deverá entrar em contato com a Empresa até dia 15 de Fevereiro de 2013 solicitando o pagamento da PLR 2012 devida. Caso não faça até esta data a Empresa estará desobrigada de tal pagamento.

[...]

PLR. Salário de contribuição.

Verifica-se, portanto, que os Programas de PLR do contribuinte, de fato, não atendem o disposto na legislação e que os valores pagos a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, estando, pois, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Contribuição Gilrat.

A defesa pede, subsidiariamente, o recálculo da contribuição Gilrat, tendo em vista a discussão judicial de que trata a Ação Ordinária nº 0001180-47.2010.4.01.3812.

Conforme alegado, a impugnante teria ingressado com a referida ação judicial, questionando a majoração da alíquota da contribuição Gilrat de 2% para 3%, devido ao reenquadramento do setor no grau de risco "grave", nos termos do Decreto nº 6.957/2009.

Afirma que em antecipação de tutela, requereu a suspensão da aplicação da alíquota de 3%, a fim de poder se valer do percentual de 2% até o fim do processo judicial e informa que, embora o juízo de 1º grau tenha indeferido o pleito, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em julgamento do recurso de Agravo de Instrumento nº 0022960-33.2010.4.01.0000, concedeu a medida requerida, em 7/7/2010.

Conforme consulta realizada ao sítio da internet do Tribunal Regional da 1ª Região, a Iveco Latin América ajuizou a Ação Ordinária nº 0001180-47.2010.4.01.3812 (2010.38.12.000545-1) em trâmite perante a Vara Única da Subseção Judiciária de Sete Lagoas/MG e, segundo movimentação processual (fls.2.451/2.453) o pedido de tutela antecipada foi indeferida em 7/4/2010.

Diante disso, em 27/4/2010, a Iveco interpôs agravo de instrumento (nº 22960-33.2010.4.01.0000) com pedido de efeito suspensivo, pleiteando a reforma da decisão que indeferiu o pedido liminar que objetivava a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária sobre os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), com as alterações promovidas pelo Decreto 6.957/2009, que regulamentou o art. 10 da Lei 10.666/2003.

E, conforme decisão judicial proferida em 7/7/2010 (fls.2.454/2.459):

[...]

Presente a plausibilidade da pretensão deduzida neste recurso, a suspensão da exigibilidade da contribuição incidente sobre os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), com as alterações trazidas pelo Decreto 6.957/2009, é medida que se impõe e encontra respaldo no art. 151, V, do Código Tributário Nacional. (grifo nosso) Via de consequência, nos termos do art. 206 do CTN, os valores controversos não devem constituir óbice à expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, bem assim justificativa para a inclusão do nome da agravante no CADIN.

Assim, defiro o efeito suspensivo ativo, para determinar a suspensão da exigência da contribuição incidente sobre os Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), com as alterações trazidas pelo Decreto 6.957/2009, abstendo-se a agravada de negar a expedição de CPD-EN e incluir o nome do SESI no CADIN, tão-somente em relação aos valores ora controvertidos.

Segundo movimentação processual (fls.2.460/2.461), verifica-se que o citado Agravo de Instrumento encontra-se concluso para relatório e voto e que a decisão proferida permanece em vigor.

Portanto, observa-se que, de fato, desde 2010, a autuada encontra-se amparada por decisão judicial que suspende a exigibilidade da contribuição. Contudo, tal decisão não impede o lançamento.

Em que pese o direito da empresa de se socorrer da via judicial, a fiscalização deve observar o princípio da legalidade e não pode se abster de efetuar o lançamento do crédito tributário (que deve ser constituído, inclusive, para prevenir a decadência), sob pena de responsabilidade funcional, sendo este ato vinculado e obrigatório, nos termos do CTN, artigo 142, parágrafo único.

A possibilidade de realizar o lançamento também foi objeto de Súmula do Carf:

Súmula CARF nº 48

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Dessa feita, não há que se falar em retificação ou cancelamento dos valores lançados.

Contudo, deverá ser acompanhado o andamento do processo judicial, com vistas a dar continuidade aos procedimentos de cobrança referentes à contribuição para Gilrat lançada.

Jurisprudência.

Finalmente, esclareça-se que as decisões do Carf citadas pela defesa não foram exaradas com força vinculante para RFB.

Conclusão.

Pelo exposto, voto pela improcedência das impugnações e pela manutenção dos créditos constituídos por meio do AI tratado no presente processo e da responsabilidade solidária atribuída às empresas CNH Industrial N.V e Iveco Spaña, S.L.

[...]

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente e as responsáveis solidárias reproduzem, em linhas gerais, os mesmos argumentos aduzidos nas impugnações, já enfrentadas pelo órgão julgador de primeira instância.

Pois bem.

1. Do recurso voluntário da CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.

Em alegações anotadas no recurso voluntário, a pessoa jurídica fiscalizada - CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA. - suscita, em sede de preliminares, a decadência da competência janeiro/2013, pela aplicação da regra especial do art. 150, § 4º., do CTN, e a impossibilidade jurídica do lançamento tributário contra os seus estabelecimentos filiais; e, no mérito, que os acordos de PLR firmados com os seus empregados obedeceram aos requisitos da Lei n. 10.101/00.

1.1 - Das preliminares

Quanto à preliminar de decadência, com fulcro em recolhimento antecipado a atrair a regra especial do art. 150, § 4º, do CTN e do Enunciado n. 99 de Súmula CARF, verifica-se, da análise dos autos, a ocorrência de recolhimentos consignados em Guias da Previdência Social (GPS) - Código de Pagamento 2100 - referentes à competência 01/2013 (e-fls. 1891/1937) e vinculados ao universo de empregados, que inclui aqueles beneficiados por pagamentos indevidos a título de PLR, objeto do lançamento.

Nessa perspectiva, há de se admitir o advento de decadência em face da competência **01/2013**, tendo em vista que o crédito tributário em litígio aperfeiçoou-se em **05/02/2018** e não há notícia nos autos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No que diz respeito à preliminar de impossibilidade jurídica do lançamento tributário contra os seus estabelecimentos filiais, bem assim à incompetência administrativa da DRF/Belo Horizonte para fiscalizar e lançar os tributos em apreço, não assiste razão à Recorrente, vez que em se tratando de contribuições previdenciárias, a atuação da Receita Federal do Brasil encontra-se centralizada na matriz de acordo com o disposto nos arts. 489 s 493 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, de modo que a autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil da circunscrição do domicílio fiscal da matriz da pessoa jurídica possui, sim, legitimidade para fiscalizar e efetuar o lançamento em face desta e das suas filiais, ainda que situadas em outras localidades do país:

[...]

Art. 489. A partir do 91º (nonagésimo primeiro) dia após a publicação desta Instrução Normativa:

I - o cadastro previdenciário e a base do CNPJ terão o mesmo estabelecimento como centralizador e matriz;

II - o cadastro previdenciário assumirá como centralizador o estabelecimento matriz constante na base do CNPJ, com exceção dos órgãos públicos da administração direta; e

III - o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário passará a ser denominado matriz e regido pelos atos próprios da RFB.

§ 1º Para os órgãos públicos da administração direta, a base do CNPJ assumirá como matriz o estabelecimento centralizador constante no cadastro previdenciário.

§ 2º No caso de coincidência entre estabelecimento centralizador, constante no cadastro previdenciário, e estabelecimento matriz, constante na base do CNPJ com endereços divergentes, o endereço a ser considerado será aquele cuja data de atualização é a mais recente.

Art. 490. Até o 90º (nonagésimo) dia da publicação desta Instrução Normativa, os dispositivos que mencionam estabelecimento matriz devem ser entendidos como mencionando estabelecimento centralizador, com exceção do art. 489.

Art. 491. O estabelecimento matriz será alterado de ofício pela RFB, quando for constatado que os elementos necessários à Auditoria-Fiscal na empresa se encontram, efetivamente, em outro estabelecimento.

Art. 492. A empresa deverá manter à disposição do AFRFB, no estabelecimento matriz, os elementos necessários aos procedimentos fiscais, em decorrência do ramo de atividade da empresa e em conformidade com a legislação aplicável.

Art. 493. É vedado atribuir-se a qualidade de matriz a qualquer unidade ou dependência da empresa não inscrita no CNPJ, bem como àquelas não pertencentes à empresa.

[...]

1.2 - Do mérito

No mérito, a Recorrente aduz, em linhas gerais, que os acordos de PLR firmados com os seus empregados obedeceram aos requisitos da Lei n. 10.101/00, bem assim requer o cancelamento da multa de ofício em relação à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), suspensa por medida judicial.

Quanto à necessidade de pactuação prévia das regras de PLR, assim se manifesta a Recorrente:

[...]

*Em resumo, portanto, a tudo que foi exposto, tem-se que o fundamento nuclear do presente Auto de Infração (e as razões da DRJ para mantê-lo) não se sustenta, pois a **Lei n. 10.101/00 não proíbe que os acordos de PLR sejam firmados no curso do ano a que se referem**, entendimento que é confirmado pela jurisprudência administrativa. O momento adequado para o início e término da pactuação será estabelecido de acordo com os detalhes de cada situação concreta (absolutamente ignorados pela DRJ/BHE, repita-se), não havendo resposta pronta e prévia para esse ponto em nossa legislação.*

Noutros termos, o que a lei exige é a existência de regras entabuladas a partir da negociação entre empresa e sindicato da respectiva categoria. Isto é, exige-se uma antecedência relativa, pois o momento ideal de pactuação é aquele que concomitantemente permita a fixação das metas e o seu cumprimento pelos empregados, mas não necessariamente o período anterior de referência. (grifos originais)

[...]

Por sua vez, quanto à regularidade do momento de celebração dos acordos de PLR a Recorrente esclarece:

[...]

Aqui está ponto relevantíssimo para o que se está a alegar neste Recurso. A Recorrente sabe, por experiência, que as suas previsões mensais vão se aproximando da realidade (do que realmente será produzido naquele ano) com o caminhar dos meses.

Isto é, as previsões realizadas a partir do terceiro/quarto/quinto mês são aquelas que tradicionalmente acabam por se concretizar. E isso decorre não só de sua observação, mas também da própria racionalidade inerente a estimativas dessa natureza: com o decorrer do ano, variáveis ainda incertas antes de seu início vão se mostrando mais claras, concretizando-e, como são a demanda do mercado consumidor e a expectativa de crescimento econômico do país. A propósito, é quase um senso comum que os indicadores nacionais se tornam mais nítidos após o período de recessos, férias e feriados que compreendem os meses de janeiro e fevereiro.

Considerando-se um exemplo prático, a fim de tornar esta exposição mais palpável, cabe analisar os dados para o estabelecimento de Curitiba no ano de 2012 (confronto dos acordos de PLR — doc. n. 08 — e da tabela com os "POs" — doc. n. 12).

De acordo com o Acordo de PLR aplicável ao ano de 2012, as metas ótimas de produção de mercadorias foram fixadas em 2.000 unidades para as Colheitadeiras ("Combines") e em 13.600 unidades para os Tratores ("Tractors"), os quais são veículos de fabricação regular do estabelecimento mencionado. Essas metas tomaram por base a previsão ("PO") válida para o mês de maio de 2012 (o "P05"), que, respectivamente, apontava 2.042 Colheitadeiras e 13.627 Tratores. Ao final do ano, as metas foram superadas por uma margem não muito alta: as primeiras máquinas alcançaram a cifra de 2.103 unidades, enquanto que as segundas atingiram o número 13.604.

Veja-se que as metas de produção foram realmente fixadas em patamares passíveis de realização, tanto é que acabaram efetivamente cumpridas. Mas o interessante é notar que tal provavelmente não teria ocorrido se as previsões feitas em janeiro do mesmo ano de 2012 tivessem sido adotadas. Consoante se verifica da tabela de "POs", a previsão para as Colheitadeiras era de 2.134 unidades e aquela para os Tratores a quantidade de 15.908 máquinas. Ou seja, nesse caso, por mais que a expectativa para as Colheitadeiras já estivesse próxima do real, aquela para os Tratores ainda estava sensivelmente longe da realidade. Nesse caso, portanto, uma pactuação antecipada da PLR acabaria por prejudicar o trabalhador, distanciando-se dos objetivos de estímulo inerentes a tal instituto jurídico.

*Esse é o principal motivo, portanto, para que a negociação da PLR a ser paga pela Recorrente tenha início apenas no segundo trimestre de cada ano; justamente para permitir a fixação de metas de produção que estejam mais próximas da realidade, de forma a viabilizar o seu adimplemento pelos trabalhadores. Retome-se, aqui, o dito acima sobre os requisitos legais para a estipulação dos critérios para a concessão da participação nos lucros: é necessário que estes sejam fixados em prazo razoável para que possam ser observados, **mas ao mesmo tempo, eles devem ser estabelecidos apenas naquele momento em que o seu cumprimento se tornará factível.** De fato, de nada adianta fixar com maior anterioridade as regras da PLR se elas não forem passíveis de ser seguidas.*

Mas a negociação da PLR da Recorrente não acontece nessa época do ano apenas por esse motivo (por mais que ele tenha relevância destacada). Nessa questão também influenciam as práticas sindicais adotadas no setor.

Em primeiro lugar, é importante observar que a Recorrente negocia com um dos sindicatos mais fortes e tracionais do país: justamente aqueles que representam os trabalhadores dos setores industriais metalúrgicos, de máquinas e energia elétrica. E isso significa que as negociações nem sempre são tranquilas ou céleres, podendo tomar certo período de tempo por razões das mais variadas, entre o próprio volume de trabalho a que o sindicato está submetido (são inúmeras as empresas desses segmentos econômicos), a realização de reivindicações em relação à própria PLR ou até mesmo pela existência de reclamações indiretas feitas oportunamente.

Em segundo lugar, não se pode perder de vista que o início das negociações apenas no segundo trimestre de cada ano já faz parte do costume do setor. Conforme se verifica da documentação juntada nesta defesa (tanto os acordos, como os documentos relativos às negociações e também as planilhas resumo), há alguns anos que a Recorrente discute e assina seus acordos de PLR em tal período do ano, sendo essa prática inclusive adotada por outras empresas do setor (registre-se, inclusive, que os pactos de PLR de outras empresas do mesmo ramo econômico também são geralmente firmados na mesma época, em razão das particularidades do setor e das negociações com os sindicatos).

Já em terceiro lugar, há razão que inclusive se encontra conectada com a anterior e decorre tanto de um bom senso da Recorrente e do próprio Sindicato, como da experiência com as especificidades desse segmento da economia. As negociações são feitas pela Recorrente apenas ao longo do primeiro semestre do ano, e não no fim do anterior, também porque nesta última época elas não se mostrariam apropriadas. Como já pontuado, são recorrentes férias coletivas ou paralizações nos finais de ano, sobretudo em tempos de economia oscilante como os que o país tem vivido. Além disso, é justamente no fim do ano que se concentram os principais feriados nacionais e também o período

mais longo de férias escolar. É comum, portanto, que nos meses de novembro, dezembro, janeiro e fevereiro, um número menor de empregados esteja na fábrica. E esse fato é suficiente para não recomendar que negociações tão importantes como a de PLR aconteçam no período.

Deveras, é muito provável que, se assim o acontecesse, os próprios Sindicatos levantariam suas restrições.

O que interessa, no entanto, depois de dito tudo isso, é que a Recorrente efetivamente negocia os seus Acordos de PLR e, por assim proceder, sujeita-se aos desafios daí oriundos, entre os quais certamente está uma eventual demora no processo ou na recomendação de uma melhor época para que este ocorra. E mais: inicia suas negociações em momento em que pode realmente estabelecer os principais critérios para pagamento de sua PLR, que são os patamares de produção que poderão ser atingidos pelos trabalhadores.

Verifica-se, dessa forma, tendo em vista a exposição feita no subtópico anterior, que dois dos principais requisitos legais afeitos à suposta necessidade de ajuste prévio da participação no lucro são observados pela Recorrente, os quais foram aqueles indicados nas alíneas (b) e (c): acordo de PLR deve ser concluído quanto (b) em momento em que esses objetivos possam ser realmente alcançados e tais regras efetivamente cumpridas e (c) no qual se possa dizer que os debates (negociações) necessários à pactuação foram concretamente efetivados entre os atores envolvidos (empresa, trabalhadores e sindicato).

[...]

Na sequência, a Recorrente discorre acerca da regularidade, quanto ao momento de celebração de cada acordo específico, objeto da autuação em lide.

Por fim, a Recorrente, de forma subsidiária, pleiteia o cancelamento da multa de ofício em relação ao crédito tributário com exigibilidade suspensa, em virtude de recálculo da contribuição ao SAT/RAT:

[...]

Superada a argumentação de mérito, a Recorrente defendeu a necessidade de recálculo da exigência a título da contribuição ao SAT/RAT, já que ela, à época "Iveco Latin America Ltda.", ingressou, em 30/03/2010, com a Ação Ordinária n. 0001180-47.2010.4.01.3812 (doc. n. 23 da Impugnação), com o objetivo de questionar a majoração da alíquota da Contribuição do SAT/RAT para o seu segmento econômico, de 2 para 3%, o que adveio do reenquadramento do setor no grau de risco "grave" (antes, classificava-se no grau "médio"), nos termos do Decreto n. 6.957/09.

Em antecipação de tutela, a Recorrente requereu a suspensão da aplicação da alíquota de 3%, a fim de poder se valer do percentual de 2% até o fim do processo judicial.

*Embora o Juízo de 1º grau tenha indeferido o pleito, o **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, em julgamento do recurso de Agravo de Instrumento n. 0022960-33.2010.4.01.0000, interposto pela Impugnante, **concedeu a medida requerida**, em 07/07/2010.12*

Por essa razão, a Recorrente requereu o recálculo dos montantes autuados, de forma a respeitar a decisão judicial mencionada.

A DRJ/BHE, porém, entendeu que a "fiscalização deve observar o princípio da legalidade e não pode se abster de efetuar o lançamento do crédito tributário (que deve ser constituído, inclusive, para prevenir a decadência), sob pena de responsabilidade funcional, sendo este ato vinculado e obrigatório, nos termos do CTN, artigo 142, parágrafo único". Por essa razão, conclui não haver que se falar em retificação ou cancelamento dos valores lançados, mas determinou a suspensão da cobrança da parte relativa à contribuição em discussão judicial.

Sem razão, porém. Por força da decisão judicial, a contribuição ao SAT/RAT

que poderia ser cobrada seria apenas aquela à alíquota de 2% (e não a de 3%, como fez a Fiscalização). E, uma vez realizada a cobrança de forma equivocada, o seu cancelamento se impõe.

De qualquer modo, caso se entenda que este valor poderia ser cobrado para o fim de prevenir a decadência, ainda assim o recálculo da autuação se impõe. É que a DRF/BHE, além de exigir o tributo e os juros de mora, aplicou a multa proporcional (de ofício), com fundamento no art. 68 da Lei n. 4.502/64 e no art. 44, I, da Lei n. 9.430/96, correspondente a 75% do valor da contribuição supostamente não recolhida.

Ou seja, ainda que possível à Administração Fazendária exigir o tributo, a imposição da multa de ofício é indevida, já que, como sabido e consabido, o caput do art. 63 da Lei n. 9.430/96 veda que a Autoridade Fiscal, ao constituir crédito tributário com exigibilidade suspensa (art. 151, IV e V, do CTN), imponha ao contribuinte multa de ofício.

Veja-se o teor do citado artigo:

[...]

E não é preciso dizer muito sobre a questão. O entendimento exposto acima já foi consolidado no âmbito do CARF, tendo o Tribunal administrativo editado a Súmula n. 17, que possui efeito vinculante à administração tributária federal, nos termos do art. 75 do Regimento Interno do CARF13 e da Portaria MF n.

383/10.1' *Veja-se que a sua redação praticamente repete os termos do dispositivo legal supramencionado:*

[...]

No caso dos autos, a aplicabilidade da mencionada súmula é inquestionável:

a suspensão da exigibilidade do tributo exigido se deu por força de decisão judicial proferida no Agravo de Instrumento n. 22960-33.2010.4.01.0000 em 07/07/2010 e reconhecida pela própria decisão da DRJ/BHE.

Este foi, aliás, o entendimento da mesma 82 Turma da DRJ/BHE ao julgar a Impugnação apresentada pela Recorrente no PTA n. 15504.722099/2018-38, julgado conjuntamente com o presente PTA. Isto é, reconhecendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lá constituído, determinou a exclusão da multa de ofício. Veja-se:

"Dessa feita, verifica-se que, o caso em tela, enquadra-se na hipótese prevista na Lei nº 9.430/1996, artigo 63, para a qual não é cabível aplicação da multa de ofício.

O lançamento foi realizado para prevenir a decadência de crédito com exigibilidade suspensa na forma do CTN, artigo 151, inciso V (conforme destacado na decisão judicial) e a suspensão de exigibilidade do débito ocorreu antes do início do procedimento fiscal." (DRJ/BHE, 82 Turma, Acórdão 02-88.932, PTA n. 15504.722099/2018-38, sessão de 20 de dezembro de 2018)

Diante desse cenário, o acórdão da DRJ! deve ser ao menos parcialmente reformado, já que, ante a ilegalidade da autuação fiscal neste ponto, por violação ao art. 63 da Lei n. 9.430/96 e por desrespeito à Súmula Vinculante do CARF n. 17, a multa de ofício imposta à Recorrente, relativamente à parcela da exigência que se encontra com exigibilidade suspensa, deve ser cancelada.

[...]

Pois bem.

1.2.1 - Da obediência do PLR aos requisitos da Lei n. 10.101/00

A CF/88 instituiu entre os direitos sociais dos trabalhadores a possibilidade de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, desvinculando estas parcelas da sua remuneração, a teor do art. 7º., XI.

Assim, uma vez estabelecido que a parcela relativa à participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração do trabalhador, o referido dispositivo constitucional afastou, por consequência, a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, alínea "a", da CF/88 sobre tais valores.

Alinhando-se ao comando constitucional, a Lei n. 8.212/1991 estabeleceu, em seu art. 28, § 9º, alínea "j", que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição.

A regulamentação da participação nos lucros ou resultados é objeto da Lei n. 10.101/2000, que conferiu eficácia à previsão constitucional consignada no art. 7º, XI, *in fine*.

O art. 2º. da Lei n. 10.101/2000 enumera os principais procedimentos a serem observados para a participação nos lucros ou resultados, *verbis*:

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;*~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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 sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Por sua vez, o art. 3º. da referida lei determina as condições para efetivação da distribuição dos lucros, inclusive o tratamento tributário a ser conferido, bem assim a sua periodicidade, *verbis*:

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.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

~~*§ 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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*~~

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

~~§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.~~

~~§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada, com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de uma parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela~~

~~progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 11. A partir do ano-calendário de 2014, inclusive, os valores da tabela progressiva anual constante do Anexo serão reajustados no mesmo percentual de reajuste da Tabela Progressiva Mensal do imposto de renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas. (Incluído dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101/2000, deduz que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) prévio estabelecimento de metas,

indicadores e mecanismos de aferição; iv) momento do arquivamento do acordo; v) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Na espécie, verifica-se que os contornos desta lide, no que diz respeito à adequação da PLR à Lei n. 10.101/2000, foram delineados pela autoridade lançadora, conforme resume a decisão de primeira instância, em três pilares principais:

- i) 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;
- ii) no final do exercício de 2012, quando constataram que o acordo de PLR da Iveco Latin América (Sete Lagoas) não tinha sido cumprido em relação às condições necessárias para distribuição da PLR, as partes alteraram as metas e indicadores, estabelecendo novas regras mediante Termo Aditivo, de forma a justificar o pagamento da referida verba; e
- iii) 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);

Da análise dos acordos coletivos de trabalho acostados aos autos (e-fls. 784/826; 904/933; 1417/1477; 1860/1890), referentes aos PPR 2012 e 2013, verifica-se que todos foram firmados durante o exercício aos quais vinculam-se a PLR, entre os meses de abril e julho dos respectivos anos-calendário, com efeitos retroativos a 1º. de janeiro.

É dizer, as regras do PPR foram consolidadas e estabelecidas quando já havia transcorrido de 4 (quatro) a 7 (sete) meses do período definido como base de avaliação dos resultados e aferição de metas.

Nessa perspectiva, resta inequívoca transgressão à Lei n. 10.101/2000, vez que as cláusulas que estabelecem os requisitos para a fruição do direito à PLR, bem assim a definição dos valores devidos, devem, necessariamente, ser previamente fixadas, não suprimindo esse requisito a alegação de que os empregados já conheciam, em virtude de acordos pretéritos, o conteúdo de tais cláusulas.

Outrossim, é de se destacar que a exigência de pactuação prévia não se constitui requisito extralegal, mas sim pressuposto lógico antecedente à fruição do direito em apreço.

De se observar que o art. 28, § 9º., alínea "j", da Lei n. 8.212/1991 excepciona a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos a título de

PLR, desde que estes, por óbvio, o pagamento de tais rendimentos tenham obedecido à liturgia da lei específica, no caso, a Lei n. 10.101/2000.

Todavia, conforme já relatado, na espécie, os acordos coletivos de trabalho, no que diz respeito à PLR, não preenchem os requisitos da Lei n. 10.101/2000, vez que ausente negociação prévia, devendo, assim, sobre os rendimentos pagos a esse título (PLR), incidir contribuições previdenciárias em conformidade com as hipóteses de incidência tributária consignadas na Lei n. 8.212/1991.

Por oportuno, convém resgatar a situação informada pela autoridade lançadora, e anotada no TVF, que ao final do exercício 2012, quando a Iveco Latin América (unidade de Sete Lagoas), constatou que o acordo de PLR não tinha sido cumprido em face das metas/resultados estipulados (que já haviam sido definidos vários meses após o início do respectivo período-base), as partes alteraram as metas e indicadores, estabelecendo novas regras mediante Termo Aditivo (e-fls. 1432/1433), assinado em 20/09/2012 (faltando apenas 3 meses para o encerramento do período-base), de forma a justificar o pagamento da referida verba:

[...]

2.1.1.5.2.1.2 – Referidos regulamentos, intitulados como “ACORDO COLETIVO PARA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS”, tendo como signatários a IVECO LATIN AMERICA LTDA e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Sete Lagoas, foram assinados em 12 de julho de 2012 (exercício 2012 com efeitos financeiros em 2013) e 15 de julho de 2013 (exercício 2013 com efeitos financeiros em 2013).

2.1.1.5.2.1.3 – Ademais, após transcorrido quase todo o período de apuração (aproximadamente 10 meses), em 20 de setembro de 2012, quando, inclusive, já havia sido feito o pagamento da primeira parcela da PLR, constatando que o acordo não foi cumprido em relação as condições necessárias para distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, as partes, mediante o instrumento intitulado “ADITIVO - ACORDO COLETIVO PARA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS”, objetivando justificar a distribuição da PLR a qualquer custo, decidindo pela alteração das metas e indicadores, para baixo, concordaram em estabelecer o Termo Aditivo ao Acordo Coletivo para Participação nos Lucros ou Resultados, celebrado em 12 de Julho de 2012, mediante as seguintes cláusulas e condições, de cujo texto, transcrevemos partes:

“Considerando a baixa no mercado de caminhões no ano de 2012;

Considerando a queda no volume de produção de aproximadamente 30% em 2012, acentuada em especial no mês de setembro;

Considerando a revisão do plano anual de produção que, excepcionalmente este ano, passa de 38.000 para 32.800, as partes estabelecem e fixam o seguinte:

Ia - METAS E INDICADORES

A tabela para apuração da participação constante no Acordo Coletivo para Participação nos Lucros e Resultados, da unidade veículos, passa a vigorar com os seguintes indicadores:

Veículos				
PLR 2012	Produção (Unidades Entregues)			
IQ	29.800 - 30.800	30.801- 31.800	31.801- 32.800	> 32.800
116-125	150%	170%	190%	210%
101-115	170%	190%	210%	230%
81-100	190%	210%	230%	240%
< ou = 80	200%	220%	240%	260%

[...]

*2.1.1.5.2.1.4 – Dessa forma, considerando que as regras foram pactuadas com as assinaturas dos Acordos somente em meados de julho de cada exercício, ou seja, sem o **prévio estabelecimento de metas**, portanto, quando já havia transcorrido mais da metade dos períodos definidos como bases de apuração, e mais, que após decorridos quase 10 meses, em 20 de setembro, as metas e indicadores foram adequadas para baixo, de forma a possibilitar o pagamento da PLR sem o atingimento das metas, é de se inferir que referidas parcelas comandadas nas folhas de pagamento por conta de Participação nos Lucros ou Resultados foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica, no presente caso, conforme art. 2º, da Lei nº. 10.101/2000, segundo previsão do RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.*

[...]

Outrossim, resta consignado nos autos que a CNH Latin América Ltda garantia em seus acordos a distribuição da PLR a empregados desligados da empresa antes mesmo da assinatura dos regulamentos. Tais empregados 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 acordo assinado. Tal situação resta caracterizada nos acordos coletivos para os PPR/PLR 2012 e 2013 (e-fls. 1435/1477).

É relevante destacar que a aplicação dos requisitos para pagamento de verbas a título de PLR estabelecidos na Lei n. 10.101/2000 não se submetem às condições específicas e setoriais do segmento econômico no qual se insere a pessoa jurídica patrocinadora do programa de participação nos resultados, devendo, ao contrário, aquela à lei se adaptar para o cumprimento das condições nela estabelecidas.

Nesse contexto, entendo que neste ponto não merece reparo a decisão recorrida.

1.2.2 - Do recálculo da contribuição ao SAT/RAT. Cancelamento da multa de ofício em relação ao crédito tributário com exigibilidade suspensa.

Subsidiariamente, a Recorrente reclama pelo recálculo da contribuição SAT/RAT com o afastamento da multa de ofício em face do lançamento na parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), *verbis*:

[...]

Superada a argumentação de mérito, a Recorrente defendeu a necessidade de recálculo da exigência a título da contribuição ao SAT/RAT, já que ela, à época "Iveco Latin America Ltda.", ingressou, em 30/03/2010, com a Ação Ordinária n. 0001180-47.2010.4.01.3812 (doc. n. 23 da Impugnação), com o objetivo de questionar a majoração da alíquota da Contribuição do SAT/RAT para o seu segmento econômico, de 2 para 3%, o que adveio do reenquadramento do setor no grau de risco "grave" (antes, classificava-se no grau "médio"), nos termos do Decreto n. 6.957/09.

Em antecipação de tutela, a Recorrente requereu a suspensão da aplicação da alíquota de 3%, a fim de poder se valer do percentual de 2% até o fim do processo judicial.

*Embora o Juízo de 1º grau tenha indeferido o pleito, o **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, em julgamento do recurso de Agravo de Instrumento n. 0022960-33.2010.4.01.0000, interposto pela Impugnante, concedeu a medida requerida, em 07/07/2010.*

[...](grifos originais)

Muito bem.

Conforme se observa, a Recorrente requereu judicialmente a suspensão da majoração de 2% para 3% da alíquota para contribuição o SAT/RAT, sendo-lhe concedida medida liminar pelo TRF da 1ª. Região no âmbito do Agravo de Instrumento n. 0022960-33.2010.4.01.0000 (processo originário 0001180-47.2010.4.01.3812 (2010.38.12.000545-1) **em 07/07/2010**, determinando a suspensão da exigência da contribuição incidente sobre os riscos ambientais do trabalho (RAT), com as alterações trazidas pelo Decreto n. 6.957/2009, nos termos da decisão proferida pela Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso.

Em consulta, nesta data, ao sítio do TRF - 1ª. Região - na internet, verifica-se que foi negado provimento ao Agravo de Instrumento n. 0022960-33.2010.4.01.0000, nos termos de decisão proferida pela Excelentíssima Juíza Federal Clemência Maria Almada Lima de Ângelo, publicada no e-DJF-1 em **28/06/2019**, consoante entendimento sumarizado na ementa abaixo:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PEDIDO DE

ANTECIPAÇÃO DA TUTELA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 273 do CPC/73. AGRAVO NÃO PROVIDO

1. De início, importa ressaltar que: “A lei regente do recurso é a que está em vigor na data da publicação da sentença ou decisão” (súmula nº 26/TRF1). A decisão agravada foi proferida na vigência do CPC/1973, logo aplica-se este estatuto processual.

2. O CPC/73, em seu art. 273, apresenta os requisitos para a concessão da tutela antecipada: “Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.”

3. Assevera o STF, no RE 343.446/SC – este em repercussão geral - que estão definidos na legislação todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida, e que a regulamentação complementar não ofende o art. 5º, II, e 150, I da CF/88: EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

4. Alega a agravante que a Emenda Constitucional nº 20/98, que trouxe novas regras acerca do custeio dos acidentes de trabalho, tornaria o julgado acima imprestável para fundamentar a

decisão recorrida. Ocorre que as alterações trazidas pela EC em questão não vão de encontro ao que preleciona a Jurisprudência do Supremo. Primeiramente, por mera questão temporal, visto que a entrada em vigor da EC n. 20/98 se deu antes do julgado. Ademais, ao contrário do que afirma a recorrente, a contribuição matéria do agravo não se reveste de inconstitucionalidade após a Emenda. Neste sentido, inclusive, vêm decidindo os tribunais pátrios: “...1 - A DESPEITO DO ESTABELECIDO NO ART. 195, PARÁGRAFO 4º DA CF, POR FORÇA DO ART. 12 DA EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98, “SÃO EXIGÍVEIS AS CONTRIBUIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI, DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL E DOS DIVERSOS REGIMES PREVIDENCIÁRIOS”, FATO ESTE, QUE LEVA A CONCLUIR TER HAVIDO PELA ATUAL CONSTITUIÇÃO, RECEPÇÃO DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI E DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL, INCLUSIVE, A DESTINADA AO SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO - SAT, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 8.212/91. 2 - TENDO A ATUAL CONSTITUIÇÃO FEDERAL, COM A NOVA REDAÇÃO OPERADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98, RECEPCIONADO A CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO, CARECE DE FUNDAMENTAÇÃO QUALQUER DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE TAL CONTRIBUIÇÃO. 3 - APELAÇÃO IMPROVIDA, PARA MANTER A SENTENÇA.” (TRF-5 - AMS: 81424 CE 0006937-97.2000.4.05.8100, Relator: Desembargador Federal Petrucio Ferreira, Data de Julgamento: 15/10/2002, Segunda Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 28/04/2003 - Página: 995)

5. Ainda que se desconsiderasse o RE 343.446/SC, este Eg. Tribunal Regional Federal já se manifestou pela possibilidade de redução ou majoração das alíquotas do SAT/RAT por ato regulamentar com base na autorização prevista na Lei 10.666/2003, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RISCO AMBIENTAL DE TRABALHO (RAT). FIXAÇÃO DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. 1. No julgamento do RE 684261/PR, sob a sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil de 1973 (Repercussão Geral), o egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu que: “Embora o acórdão impugnado trate da Lei nº 10.666/03, percebe-se, em verdade, não se tratar de inovação legislativa, pois essa lei em sentido estrito disciplinou a redução das alíquotas da contribuição ao SAT de acordo com o fator acidentário de prevenção, em substituição aos parâmetros anteriormente fixados pelo Decreto nº 2.173/97. De igual maneira, a tese abarcada nas razões do extraordinário não difere da enfrentada pelo Pleno no RE nº 343.446. Destarte, como bem assentado no voto do Ministro Carlos Velloso em destaque supra, não há se falar em ofensa ao princípio da legalidade, pois os elementos essenciais à constituição da contribuição estão estabelecidos

em norma primária, relegado ao campo de atuação do Poder Executivo apenas os critérios técnicos para aferição do enquadramento das empresas das faixas de alíquotas previstas em lei. Ex positis, manifesto-me pela existência de repercussão

geral da questão constitucional suscitada no recurso extraordinário e, reiterando a jurisprudência do Tribunal, manifestada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446, nego seguimento ao extraordinário, com fundamento nos artigos 543-A e 543-B, § 3º, ambos do Código de Processo civil" (Relator Min. Luiz Fux, DJe 01/07/2013, Tribunal Pleno).

2. No mesmo sentido decidiu este egrégio Tribunal: "O FAP - Fator Acidentário de Prevenção, que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho, está previsto no artigo 10 da Lei nº 10.666/2003, que dispõe no sentido de que as alíquotas de contribuição ao RAT poderão ser reduzidas ou majoradas por ato regulamentar. 2. O STF entendeu constitucional a regulamentação do SAT, atual RAT, por regulamento do Poder Executivo (STF, RE nº RE 343.446, DJ 20.3.2003, Rel. Min. Carlos Velloso), princípio também aplicável aos regulamentos do FAP - Fator Acidentário de Prevenção. [...]" (AC 0044862-56.2012.4.01.3400/DF, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 de 05/09/2014). 3. Apelação não provida. (AC 0004263-95.2015.4.01.3812 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, Rel.Conv. JUÍZA FEDERAL MARIA CECÍLIA DE MARCO ROCHA (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 01/12/2017)

6. Destaque-se que as alíquotas da contribuição ao Seguro contra Acidentes do Trabalho estão fixadas nas alíneas 'a', 'b' e 'c', do inciso II, do artigo 22, da Lei 8.212, de 1991, com os acréscimos ou reduções previstas no artigo 10 da Lei nº 10.666, de 2003, cabendo às normas regulamentares somente a aplicação dos critérios técnicos apontados na lei, o que, a princípio, não inova no mundo jurídico. A delegação é razoável, uma vez que não haveria condições de o Poder Legislativo apreciar questões de complexidades técnicas e estatísticas.

7. Destarte, percebe-se que não há a verossimilhança necessária para que seja concedida tutela antecipada visando suspender a contribuição ao SAT/RAT, mesmo para as questões que independam de prova pericial.

8. Agravo a que se nega provimento.

Nº Lote: 2019062909 - 3 0 - **AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0022960-33.2010.4.01.0000/MG** (d) (grifei)

Todavia, o lançamento em litígio foi lavrado em 28/01/2018 e aperfeiçoado com a ciência da Recorrente em **05/02/2018**, portanto, quando ainda vigorava a decisão liminar suspensiva.

Nessa perspectiva, considerando-se que o lançamento, na parte referente à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do

grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), inclusive, abrangeu multa de ofício, é forçoso reconhecer que, a teor do art. 63 da Lei n. 9.430/1996 c/c Enunciado n. 17 de Súmula CARF, a referida multa de ofício é inaplicável na espécie, devendo assim ser afastada.

2. Do recurso voluntário das responsáveis solidárias (CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L.)

As responsáveis solidárias CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L. apresentaram recurso voluntário conjunto (um único recurso voluntário para ambas), esgrimindo, em apertada síntese, em sede preliminar, invalidade do auto de infração pela insuficiência de fundamento legal; e, no mérito, a inexistência de responsabilidade solidária a elas atribuída.

2.1 - Da preliminar

As Recorrentes alegam insuficiência de fundamentação legal para a responsabilidade tributária a elas atribuída, conforme destaque nos excertos do recurso voluntário, abaixo transcrito:

[...]

O Código Tributário Nacional — que foi, não é demais rememorar, recepcionado pela vigente ordem constitucional como lei complementar — 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.

O dispositivo em foco acabou por prever duas modalidades de solidariedade, doutrinariamente alcunhadas por (a) solidariedade de fato e (b) solidariedade de direito. No caso em questão, diga-se logo, não está configurada qualquer dessas hipóteses, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido.

No entanto, no caso dos autos, antes mesmo de se analisar se configurada alguma das hipóteses da solidariedade, as Recorrentes levantaram questão anterior:

a invalidade da autuação, neste ponto, tendo em vista a insuficiência da fundamentação legal apontada pela Fiscalização.

O acórdão recorrido, porém, afastou o argumento desenvolvido, ao fundamento de que "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".

Entretanto, como se demonstrará, a decisão da DRJ/BHE deve ser reformada. É que, ao contrário do que se afirmou, o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal não indicaram, de forma clara, os motivos da atribuição da responsabilidade solidária. O que se tem é justamente o oposto: a fundamentação legal utilizada em cada um foi diferente e apenas trouxe confusão e incerteza às verdadeiras razões para sua atribuição. Tanto foi assim que o acórdão recorrido buscou, a todo tempo, desvendar a real intenção da Autoridade Autuante. E, isso, naturalmente, evidencia — e apenas corrobora — que a autuação fiscal, da forma que foi feita, trouxe fundamentação legal insuficiente.

Com efeito, no demonstrativo de responsáveis tributários, a Fiscalização enquadrrou as Recorrentes na responsabilidade solidária de direito, trazendo como enquadramento legal o art. 124, II, do CTN e como motivação a caracterização de grupo econômico.

Contudo, como sabido, esse dispositivo só tem eficácia em conjunto com outra norma, já que prevê que a solidariedade deve ser determinada em situações "expressamente designadas por lei".

Dessa forma, para que seja determinada a solidariedade, de acordo com a referida previsão do CTN, soa natural a necessidade de que o Fisco aponte específica e expressamente em qual lei a solidariedade apontada está fundamentada.

Em outras palavras, a utilização do art. 124, II, do CTN no enquadramento legal de um auto de infração só é válida se a Fiscalização indicar outro dispositivo que complemente o sentido do inciso II. Isto é, o Fisco deve indicar a previsão legal da solidariedade em que se funda a atribuição concreta da responsabilidade solidária, 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.

[...]

Ou seja, a indicação, como fundamento legal da atribuição de responsabilidade solidária, do art. 124, II, do CTN, sem que seja indicada a lei específica em que designada a solidariedade, não é suficiente para a validade da autuação.

A invalidade da autuação, quanto a essa questão, se justifica, na medida em que, sem que seja exposto qual o dispositivo legal tido como fundamento da atribuição da responsabilidade solidária, não é possível que as Recorrentes consigam exercer, de forma plena, sua defesa. Ou seja, a indicação de um dispositivo genérico, sem combinação com o dispositivo específico, tem por consequência o cerceamento do direito de defesa das autuadas, já que não é possível delimitar em que

termos o caso concreto incorreria na aplicação da responsabilidade solidária.

[...]

Portanto, a insuficiência na indicação da fundamentação legal da autuação é, por si, hábil a desconstituir a atribuição de responsabilidade solidária no caso dos autos, por força do que dispõe o art. 10, IV, do Decreto n. 70.235/72.

De mais a mais, a invalidade no caso concreto se reforça quando, no relatório 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.

Ou seja, embora o enquadramento legal seja referente à solidariedade de direito, que ainda assim está incompleto pela ausência de dispositivo legal complementar que possibilite a aplicação da solidariedade a um caso concreto, o Termo de Verificação Fiscal traz alegações com base na solidariedade de fato, que sequer tem fundamento legal demonstrado na autuação.

É dizer: da análise do Auto de Infração 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 Recorrentes. 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. Conclui-se, dessa forma, que as razões apresentadas pela Fiscalização são desconectadas da fundamentação legal atribuída à autuação.

A hesitação da Fiscalização é tão evidente, que foi preciso que a DRJ/BHE ajudasse a desvendar a real fundamentação legal da responsabilidade solidária atribuída às Recorrentes. Mas ao fazê-lo, o acórdão cai no mesmo equívoco da autuação: busca fundamentar a responsabilidade solidária por qualquer meio, ora elegendo a responsabilidade de fato, ora defendendo a existência de responsabilidade de direito.

Na realidade, ao assim agir, a DRJ/BHE está apenas atribuindo, neste momento, a fundamentação legal que entende correta e complementando a autuação fiscal, o que, como se sabe, não é competência do órgão julgador.

Diante do exposto, a autuação que atribuiu responsabilização solidária às Recorrentes — e a tentativa da DRJ/BHE de complementá-la — é inválida em razão da insuficiência de fundamento legal e da inépcia do Termo de Verificação Fiscal, uma vez violados os princípios do contraditório e da ampla defesa, com o consequente cerceamento de defesa.

De qualquer modo, ainda que superada toda a alegação anterior, o que se admite apenas por argumentar, e mesmo sem

saber ao certo a fundamentação legal da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída, as Recorrentes passam a demonstrar o equívoco do acórdão recorrido, na medida em que não há, no caso concreto, qualquer das hipóteses da solidariedade, seja a de direito (prevista no art. 124, II, do CTN), seja a de fato (prevista no art. 124, I, do mesmo diploma legal).

[...](grifei)

Não assiste razão às Recorrentes, vez que, independentemente de está ou não adequada (adequação esta que será apreciada no mérito) há, sim, fundamentação legal da imputação da responsabilidade solidária em questão, conforme a autoridade lançadora discrimina no item 3.9 do TVF.

Nessa perspectiva, não merece reparo a decisão recorrida.

2.2 - Do mérito

No mérito, as Recorrentes alegam a inexistência de responsabilidade solidária a elas atribuída, nos seguintes termos, transcritos no essencial:

[...]

Em resumo, as Recorrentes alegaram que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar que elas deveriam ser responsabilizadas solidariamente, quer pela "configuração de grupo econômico", seja por possuir interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, a cargo da CNH Industrial do Brasil Ltda. (contribuinte autuado no Auto de Infração em epígrafe).

Ou seja, defendeu-se que não foi devidamente demonstrado pela Fiscalização quais os fatos que evidenciam a configuração de grupo econômico, já delineados pela jurisprudência do CARF, ou qual a participação das empresas listadas como solidárias na ocorrência do fato gerador. E, sem tal demonstração, não haveria que se falar em solidariedade, já que o ônus da comprovação de tais contextos é da autoridade que lavrou o auto de infração.

Com efeito, atribuir ao contribuinte o ônus de afastar aquilo que a autoridade lançadora não comprovou (especialmente em se tratando de solidariedade, cuja hipótese de aplicação é restrita às situações do art. 124 do CTN) não é conduta condizente com os princípios da Administração Pública, em especial os da isonomia, transparência, eficiência e moralidade. Frise-se, a Administração Pública, como estabelece o art. 37 da Constituição, deve se pautar por princípios basilares, como o da legalidade e o da moralidade.

Isso significa que a Fiscalização deveria se esforçar para evidenciar os elementos por meio dos quais compreendeu que as Recorrentes seriam não apenas responsáveis, mas que sua

responsabilidade seria solidária à do contribuinte autuado, o que não fez nestes autos.

Em julgamento sobre o tema, o ônus da prova foi incumbido ao Auditor Fiscal, conforme recente decisão tomada pela 12 Turma da 22 Câmara da 22 Seção do CARF. Veja a ementa do acórdão:

[...]

Entretanto, como dito, a decisão recorrida entendeu que tal demonstração estava, sim, constante do Termo de Verificação Fiscal. Repetindo os mesmos fundamentos do TVF, o acórdão recorrido afirmou que, "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 autuada".

Sem razão, porém. No presente caso, diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, 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 — assim como o acórdão recorrido — se restringiu a trazer aspectos genéricos que supostamente relacionavam às Recorrentes, 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).

Dessa forma, a partir do que se desenvolve abaixo, será evidenciado o desacerto do acórdão recorrido e as razões pelas quais este CARF deve reforma-lo.

3.2.1. A inaplicabilidade da responsabilidade solidária de fato.

A responsabilidade solidária no Direito Tributário está prevista no art. 124 do CTN, que em seus incisos traz as hipóteses de configuração dessa responsabilidade.

Para a configuração da previsão do inciso I é necessário "interesse comum na situação que constitua o fato gerador".

Sobre esse ponto, o acórdão afirmou existir interesse comum na situação que constitui o fato gerador entre as Recorrentes e a Autuada, sob os seguintes fundamentos:

"Sendo assim, verifica-se, no caso concreto, a configuração da solidariedade de fato prevista no CTN, artigo 124, inciso I, uma vez que, por força do disposto na CLT, artigo 2º, § 2º, o empregador, que admite e paga as remunerações que se constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, é, em última análise, o próprio grupo econômico.

Evidente, pois, que as empresas do grupo econômico têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes tanto sobre os valores

pagos aos segurados empregados, quanto às incidentes sobre os valores pagos aos contribuintes individuais."

Ou seja, para o acórdão recorrido, o interesse comum estaria configurado, tendo em vista que o empregador, que admite e paga as remunerações que constituem os fatos geradores ora controvertidos, seria, em última análise, o próprio grupo econômico. Entretanto, diferentemente do que se decidiu, demonstrar-se-á a seguir que não restou comprovada ou configurada a chamada solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do CTN.

*Com efeito, já é assente na doutrina e na jurisprudência do STJ e do CARF que 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**. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra a situação que a lei qualifica como fato gerador.*

[...]

Como não poderia deixar de ser, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconhece também que em casos como o tal, o responsável tributário solidário por interesse comum (solidariedade de fato) deverá ter relação jurídica direta com o fato previsto na regra matriz de incidência tributária. Confira-se:

[...]

*Igualmente, no âmbito do CARF, tem-se o mesmo entendimento. No já citado Acórdão 1401-002.066, explicitou-se a obrigatoriedade da constatação de **interesse jurídico comum** para a aplicação da solidariedade. Veja-se:*

[...]

*E, 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**.*

Nesse sentido, é solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras, a situação que constitui o fato gerador. Exemplo clássico disso é a solidariedade dos coproprietários de um imóvel no que concerne ao pagamento do IPTU. Nesse caso, é nítido que o fato gerador foi realizado em conjunto.

O caso dos autos é diferente da situação narrada anteriormente. As Recorrentes só têm participação societária na CNH Brasil Industrial e a relação entre elas tem um cunho absolutamente econômico. Não há — e até por isso não houve a demonstração

por parte da Fiscalização — a realização conjunta do fato gerador ora autuado.

Sendo assim, não há sequer relação das Recorrentes com qualquer aspecto do fato gerador das contribuições previdenciárias supostamente devidas pela Autuada.

*E, como dito, diante da inexistência de qualquer demonstração, no TVF, pela DRF/BHE, coube à DRJ/BHE dar novos contornos à questão. Entretanto, não se pode aceitar a afirmativa — genérica e superficial — do acórdão recorrido de que **"o empregador, que admite e paga as remunerações que se constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias, é, em última análise, o próprio grupo econômico"**.*

Isto é, diante dessa afirmação, deve-se questionar a sua origem e os seus fundamentos. Naturalmente, nem no TVF nem no acórdão recorrido é possível localizar qualquer indício ou elemento que faça prova do alegado.

Por essa razão, deve-se aplicar, aqui, o entendimento firmado no Acórdão n. 2201-003.868, proferido pela 12 Turma da 22 Câmara da 22 Seção, no sentido de que não basta "a mera indicação superficial da existência de grupo econômico". Veja-se as razões adotadas pelo órgão julgador:

[...]

Dessa forma, considerando que a Fiscalização não se desincumbiu do ônus de indicar como as Recorrentes se beneficiaram de alguma forma ou transgrediram as normas legais tidas por violadas, o acórdão recorrido deve ser reformado, afastando-se, portanto, a ocorrência de solidariedade de fato no presente caso, pela ausência de interesse das Recorrentes no fato gerador da autuação.

3.2.2. Da inaplicabilidade da responsabilidade solidária de direito.

Por sua vez, as hipóteses de solidariedade previstas no inciso II do art. 124 do CTN devem estar "expressamente designadas por lei". No presente auto, não houve a demonstração de uma designação legal específica, mas foi trazida como motivação a "configuração de grupo econômico". A suposta existência de configuração de grupo econômico, aliás, foi o fundamento central do acórdão recorrido. Confira-se:

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

Além disso, a utilização da marca comercial comum revela uma convergência de interesses relativos às atividades operacionais, pois não é crível que uma empresa ceda sua marca à outra(s)

empresa(s) sem que existam interesse comum, unicidade de gerenciamento e condução dos negócios de forma coordenada por todas elas."

Isto é, o acórdão, concordando com o trabalho fiscal, entendeu que a caracterização de grupo econômico, a atrair automaticamente a responsabilidade solidária, estaria fundada (i) pela participação societária das Recorrentes na autuada, o que, supostamente, demonstraria "a unicidade de direção e a atuação conjunta das empresas integrantes do grupo" e 00 pela "utilização da marca comercial comum", que revelaria uma convergência de interesses relativos às atividades operacionais.

Contudo, com o devido respeito, esses elementos não bastam para restar comprovada ou configurada a formação de grupo econômico e, conseqüentemente, não há que se falar na chamada solidariedade de direito, prevista no art. 124, II, do CTN.

*Sobre a caracterização de grupo econômico, a jurisprudência do CARF, baseada primordialmente no art. 22, §22, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e no art. 494 da Instrução Normativa RFB n. 971/09,5 consolidou-se no sentido de que sua demonstração depende da **existência de unicidade de comando entre elas**. É dizer, faz-se necessário que se evidencie existir, entre as empresas, a articulação de recursos e esforços de forma coordenada para a consecução de objetivos comuns, bem como confusão patrimonial. Tais requisitos, como dito, são extraídos de julgados do CARF, conforme os recentes casos abaixo:*

[...]

No caso dos autos, em momento algum restou demonstrada, por parte da Fiscalização ou da DRJ/BHE, a caracterização de grupo econômico entre autuada e responsáveis solidárias. De fato, pela simples leitura do relatório fiscal e da decisão recorrida, depreende-se que o Fisco afirmou a existência de solidariedade exclusivamente em razão da participação societária das Recorrentes na empresa autuada e do compartilhamento das marcas.

Tais fatos, no entanto, não bastam à caracterização do grupo econômico, como se viu. É que, como se percebe dos autos do presente processo administrativo, não há quaisquer elementos de prova que demonstrem a efetiva comunhão contábil, operacional, administrativa ou de recursos humanos entre as Recorrentes e o sujeito passivo.

*A propósito, é relevante destacar que o próprio CARF também já afastou a configuração de grupo econômico, em outra oportunidade, sob o entendimento de que **a simples comunhão societária não é critério suficiente para sua caracterização**.*

Pela relevância para o desate dessa questão, vale conferir os seguintes excertos do voto proferido pelo Conselheiro NEREU

MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, nos autos do PTA n. 15504.012728/2009-27:

[...]

Além do mais, quanto à utilização da marca comum, pouco é necessário dizer. O absurdo do afirmado ressaí nítido: significaria dizer, em última análise, que qualquer concessionária que se utiliza da marca "Iveco" poderia, por esse motivo, ser considerada responsável solidária na presente autuação. Ora, o uso de marca comum, por si, não indica qualquer relação entre aqueles que o fazem e, muito menos, significa a existência de efetiva comunhão contábil, operacional, administrativa ou de recursos humanos.

Finalmente, nos termos do art. 265, §1º, da Lei 6.404/76 (Lei das S/A), a caracterização de grupo econômico ou grupo societário só se configura quando a empresa controladora é sediada em território nacional. É ver:

"Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas". (original sem destaques).

Sendo assim, não há que se falar em configuração de grupo econômico no cenário autuado, já que as ora Recorrentes são empresas estrangeiras constituídas e situadas no exterior, como resta comprovado em seus cartões CNPJ. Por isso, como prevê o Direito pátrio, não pode uma empresa estrangeira caracterizar-se em grupo econômico no Brasil.

*Por fim, a desconconsideração da personalidade jurídica pretendida pela Fiscalização somente é possível caso fique **comprovado** o abuso da personalidade jurídica.*

Ou seja, é necessário o uso da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para a consecução de fraude, sem a qual a responsabilização das empresas não poderá ocorrer.

Dessa forma, a responsabilização solidária de empresa que não se utilizou da estrutura para ganho fraudulento carece de suporte fático para a subsunção ao disposto no art. 50 do Código Civil. Confirma-se a redação deste comando:

"Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que

os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica". (sem destaques no original)

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.

*Dai porque a documentação constante nos autos e os elementos considerados — participação societária e uso de marca comum não dá suporte às afirmativas feitas pelo acórdão recorrido. Isto é, a caracterização de grupo econômico de fato não se faz por meio da análise pura dos documentos societários ou da utilização de marca comum. O trabalho fiscal deveria ir mais além e demonstrar — pois o ônus de fazê-lo é seu — a **real e efetiva comunhão contábil, operacional, administrativa ou de recursos humanos**, o que não se fez nestes autos.*

[...]

Muito bem.

O art. 124 do CTN (Lei n. 5.172/1966), informa norma geral aplicável a todos os tributos existentes no sistema tributário nacional, nos seguintes termos:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifei)"

Não obstante a expressão "interesse comum" consignada no art. 124, I, do CTN, encartar um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar-se a *ratio essendi* do referido dispositivo legal.

Assim, verifica-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas jurídicas solidariamente obrigadas estejam no mesmo polo da relação jurídica que deu azo à hipótese de incidência tributária, exatamente porque não encontraria respaldo na lógica jurídico-tributária a integração no polo passivo da relação jurídica de uma empresa que não tenha qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Nessa perspectiva, é forçoso concluir que o interesse qualificado pela lei não há de ser o mero interesse social, moral, econômico ou financeiro no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas sim o interesse jurídico, atrelado à atuação comum ou conjunta no pressuposto fático do tributo.

Assim, caracteriza responsabilidade solidária em matéria tributária a realização conjunta de situações que, *per se*, configuram a hipótese de incidência tributária, irrelevante que se trate ou não de grupo econômico formalmente constituído.

Noutro giro, há previsão legal de solidariedade quanto às contribuições à Seguridade Social, independentemente da natureza (formal ou de fato) do grupo econômico, bastando tão-somente a sua caracterização, nos termos exatos do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, *verbis*:

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

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

[...] (grifei)"

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

No plano infralegal, a Instrução Normativa RFB n. 971/2009 esclarece, nos arts. 492 e 493, esclarece:

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.

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Nesse contexto, considerando-se o disposto no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, bem assim nos arts. 492 e 493 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, nenhuma dúvida subsiste no sentido de que, no caso específico das contribuições sociais previdenciárias, na caracterização da responsabilidade solidária, pode incidir, em tese, não apenas a regra do inciso I do art. 124 do CTN, mas também a do inciso II do retrocitado dispositivo legal.

Na espécie, a autoridade lançadora imputou responsabilidade solidária às empresas CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L. com esboço nos seguintes argumentos:

[...]

3.9 – Face à caracterização da sujeição passiva solidária, constatado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, incisos I e II da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário

Nacional) e ainda, quanto à responsabilidade tributária, que este mesmo diploma legal prevê em seus artigos 129 e 132 a responsabilidade dos sucessores, a empresa abaixo identificada está sendo cientificada da exigência tributária de que trata o Auto de Infração – (AI), identificado pelo Comprot: 15504-722.290/2017-07, cujas cópias estão sendo anexadas ao respectivo Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária, cuja ciência pelos sujeitos passivos dar-se-ão por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).

EMPRESA	CNPJ	QUALIFICAÇÃO	% S/CAPITAL VOTANTE
CNH INDUSTRIAL N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) Logradouro: Schiphol Boulevard 217, 1118 BH - Bairro/Distrito: Aeroporto Schiphol - Município: Amsterdã - Holanda	19.301.171/0001-89	Controladora da CNH AMÉRICA LTDA	85,66%
IVECO ESPAÑA, S.L. Logradouro: AVENIDA DE ARAGÓN 402 - Município: MADRI - ESPANHA	08.665.263/0001-21	Controladora da IVECO LATIN AMÉRICA LTDA	73,95%

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 DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA, apresentada por CNH Industrial Latin América Ltda (incorporada por CNH Industrial Brasil Ltda) para o Ano-calendário: 2013, da “Ficha 60 – Identificação de Sócios ou Titular”, consta que naquele exercício o percentual de participação da CNH Industrial N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) sobre o capital votante da declarante 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.

3.9.2.2 – 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 que a empresa IVECO SPANA, S.L detêm um percentual de participação sobre o capital votante da IVECO Latin América Ltda equivalente a 85,66%, o que demonstra que, no período de ocorrência do fato gerador, a Fiscalizada estava sob o seu controle, fato que também demonstra interesses convergentes entre as mesmas.

3.9.2.3 – É de se observar ainda que, de acordo com o Organograma do grupo empresarial, fornecido à Fiscalização em atendimento a intimação, a empresa CNH INDUSTRIAL N.V. (Sucessora de CNH GLOBAL N.V.) é controladora integral da empresa IVECO SPAIN, S.L.

3.9.3 – Quanto a responsabilidade dos sucessores assim dispôs o Código Tributário Nacional – CTN:

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

(...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

3.9.3.1 – É de se registrar que conforme a 33ª Alteração Contratual do Contrato Social da CNH Latin América Ltda de 30 de dezembro de 2013, a sócia CNH Global N.V. foi incorporada pela CNH Industrial N.V.

3.9.3.2 – Em 13 de janeiro de 2017, por meio da Ata de Reunião de Quotistas realizada em 1º de janeiro de 2017, a empresa CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA foi extinta por motivo de incorporação pela IVECO LATIN AMERICA LTDA, com alteração da razão social para **CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA**. Acrescente-se que o processo de incorporação se complementou conforme a 61ª ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL da IVECO LATIN AMERICA LTDA.

3.9.4 – Ainda quanto a responsabilidade dos sucessores, o Código Civil, ao tratar da incorporação de uma sociedade, assevera nos termos dos artigos 1.116 a 1.118 que a sociedade incorporadora é a sucessora em todos os direitos, deveres e obrigações da incorporada.

[...]

De plano, é oportuno destacar que a mera utilização das marcas CNH e IVECO não tem o condão de caracterizar o interesse comum, vez que este, conforme já relatado, consubstancia-se no interesse jurídico na materialização da hipótese de incidência tributária. E isto não resta comprovado nos autos. Com efeito, inexistem nos autos qualquer documento que vincule as Recorrentes, ainda que indiretamente, aos acordos coletivos relacionados ao PLR em lide.

Outrossim, a caracterização da responsabilidade solidária por interesse jurídico na materialização da hipótese de incidência tributária não guarda relação com a

responsabilidade dos sucessores previstas nos arts. 129 e 132 do CTN, nem muito menos com a dos arts. 1.116 a 1.118 do Código Civil. Isto porque, conforme já relatado, aquela espécie de responsabilidade solidária é regida pelo art. 124, I e II, do CTN, c/c art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, bem assim pelos arts. 492 e 493 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, no caso específico de contribuições sociais previdenciárias.

Todavia, não obstante as Recorrentes serem domiciliadas no exterior, conforme consulta nesta data ao sítio da Receita Federal do Brasil - Consulta CNPJ, resta evidenciado que compõem um grupo econômico de direito que abrange a empresa fiscalizada (CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.), circunstância que, por si só, atrai, na espécie, a solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, c/c art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, bem assim pelos arts. 492 e 493 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, uma vez tratar-se de lançamento de crédito tributário relativo a contribuições sociais previdenciárias.

De se observar que as Recorrentes, apesar de domiciliadas no exterior, são obrigadas à inscrição no CNPJ em virtude de serem titulares de direitos sobre participações societárias constituídas fora do mercado de capitais, no caso concreto, controladoras das empresas onde se materializaram as hipóteses de incidência tributária (fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias), *ex vi* art. 4º, XV, alínea "a", item 7, da Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018, estando assim passíveis de figurarem como responsáveis solidárias.

É relevante ainda ressaltar que não resta comprovado nos autos que as Recorrentes enquadrem-se na sistemática da Lei n. 6.404/76, o que torna despidas as remissões à retrocitada lei.

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário da pessoa jurídica fiscalizada - CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA., para: i) acolher a preliminar de decadência em face da competência **01/2013**; ii) rejeitar a preliminar de impossibilidade jurídica do lançamento tributário contra os estabelecimentos filiais; iii) no mérito, dar-lhe provimento parcial para afastar a multa de ofício na parte do lançamento referente à contribuição da empresa e destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no valor original de R\$ 295.250,49; e conhecer dos recursos voluntários das responsáveis solidárias CNH INDUSTRIAL N.V. e IVECO ESPANA, S.L., para negar-lhes provimento.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima