



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.724669/2011-58  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.177 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE METAS E OBJETIVOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

A inexistência, no instrumento que institui o programa de PLR, de qualquer meta ou objetivo estabelecido para o seu pagamento implica a sua descaracterização e a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos com base nele.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial dos devedores solidários e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora), João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Relator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, e também pelas as empresas arroladas como devedoras solidárias, contra o Acórdão n.º 2201-004.679 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 11 de setembro de 2018, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 794 e seguintes:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário:2007

PLR. METAS E OBJETIVOS. CONDIÇÕES. INEXISTÊNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A inexistência no instrumento que institui o programa de PLR de qualquer meta ou objetivo condicionando o seu pagamento, implica sua descaracterização e a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos com base nele.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Restando caracterizada a relação de controle societário entre as empresas, o que evidencia a existência de relação de poder, comando e direção, deve-se atribuir a responsabilidade solidária em função da existência de grupo econômico.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários, vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso que deram provimento ao recurso voluntário dos solidários.

No que se refere ao Recurso Especial do contribuinte, fls. 827, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 913 e seguintes, para rediscutir a matéria: **PLR - liberdade na pactuação de metas.**

Em seu **recurso, aduz o contribuinte**, em síntese, que:

- a) a Lei n. 10.101/00 apenas exige que os critérios para o pagamento da PLR sejam objetivos, mas não determina que existam planos de metas a serem cumpridos para tal. Muito antes pelo contrário, o legislador deixa expressamente consignado que a previsão de um programa de metas e resultados é facultativa;
- b) o programa de metas não é requisito obrigatório e, portanto, a sua ausência não é relevante para a classificação da verba como "PLR instituída nos termos da lei". Além disso, a aferição de lucro pelo Recorrente é critério claro e objetivo para se estabelecer as condições necessárias ao recebimento da PLR;
- c) não deve prevalecer o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que a PLR foi instituída e paga em desacordo com a lei específica, porquanto ausente o programa de metas e assentada em valor fixo;

Quanto ao Recurso Especial das empresas arroladas como devedoras solidárias, fls. 877, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 918 e seguintes, para rediscutir a matéria: **inocorrência dos pressupostos para atribuição de responsabilidade solidária.**

As responsáveis alegaram, em suma, que:

- a) o interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;
- b) em momento algum restou demonstrada a participação ou realização por parte dos Recorrentes na situação que constituía o fato gerador das contribuições supostamente recolhidas a menor pelo Banco Mercantil do Brasil S.A.;
- c) é inviável a aplicação da solidariedade de direito prevista no art. 30, inciso IX da Lei nº 8.212/1991. A responsabilidade é matéria reservada à lei complementar. Ao fazer sua interpretação sistemática do art. 124, II, do CTN, conclui-se, inevitavelmente, que a lei a que se refere o mencionado dispositivo deverá ser, necessariamente, a lei complementar;
- d) não basta que se comprove a simples participação societária, é imprescindível eu se comprove a direção, o controle ou a administração compartilhada das companhias.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 1000 e seguintes, adotando como razões, a fundamentação apresentada pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

### 1. Recurso Especial do Contribuinte

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Consoante narrado, foi trazida para rediscussão pelo Colegiado a **liberdade na pactuação de metas da PLR**.

Sustenta a Recorrente que a Lei n. 10.101/00 apenas exige que os critérios para o pagamento da PLR sejam objetivos, mas não determina que existam planos de metas a serem cumpridos para tal. Pelo contrário, o legislador deixa expressamente consignado que a previsão de um programa de metas e resultados é facultativa.

Quanto à matéria, constaram do relato fiscal os seguintes motivos, fls. 91 e 92:

10. Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, a empresa apresentou as convenções coletivas firmadas em nível nacional, tendo como signatários diversos sindicatos representativos da categoria e o Banco Mercantil do Brasil S/A, além da Federação Nacional dos Bancos - FENABAN.

11. Além dos acordos e convenções coletivas, a empresa apresentou “Acordo Coletivo de Trabalho do Programa Próprio de PLR” firmado em julho/2007, arquivado no Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região em agosto/2007. Esse Acordo Coletivo traz um programa de metas que regeu a distribuição da Participação nos Lucros e Resultados a partir do segundo semestre de 2007, ou seja, atingiu a antecipação da PLR efetuada em 10/2007 e a PLR paga no primeiro semestre de 2008.

12. Resta esclarecer que a empresa pagou em 03/2007 Participação nos Lucros e Resultados com base, exclusivamente, nas previsões estabelecidas através das Convenções Coletivas de Trabalho, pois o Programa Próprio de PLR do Banco Mercantil somente foi criado em 07/2007.

13. As Convenções Coletivas (firmadas em texto único para a categoria com vigência em todo o território nacional) prevêm uma **“garantia de participação mínima”, que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.**

14. Da análise do contido no documento específico que tratou do assunto, denominado de “Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados dos Bancos em 2006” e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria para o pagamento da PLR realizado em 03/2007, representando, na verdade, um complemento salarial disfarçado.

15. Os termos das Convenções Coletivas, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, limitam-se a declarar, para os exercícios de 2006 e 2007, de forma repetitiva, conforme se verifica do contido no firmado em 2006, como segue:

*“CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2007, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$5.496,00 ( cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).*

#### *PARÁGRAFO PRIMEIRO*

*O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2006, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$10.992,00 (dez mil novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.*

#### *PARÁGRAFO SEGUNDO*

No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o **banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006”.**

16. Esta garantia mínima, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, **é comandada nas folhas de pagamento sob a rubrica código 314- LIQUIDO PLR (correspondente a segurados empregados.**

17. Da leitura das Convenções Coletivas apresentadas, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados **até 06/2007 é subjetivo, sem plano de metas a ser cumprido, independe do esforço pessoal do empregado.**

18. Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2o, § único, determina que, 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 do que for acordado. (...).

23. Do exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de

maneira a justificar o pagamento da PLR até 06/2007, relativamente aos valores pagos com base nas Convenções Coletivas de Trabalho.

24. Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados em 03/2007, a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram na hipótese de exclusão prevista na Lei 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea j.

Sobre o tema, o Colegiado recorrido assim se manifestou:

“Conforme foi destacado no relatório, a matéria que remanesce em litígio restringe-se à discussão acerca da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados PLR.

Segundo a autoridade fiscal e os julgadores de primeira instância, o programa de PLR da atuada não atenderia às exigências da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o pagamento não estaria condicionado a qualquer meta ou resultado a ser atingido, tendo sido garantido um valor mínimo.

A atuada, por sua vez, defende que não há na legislação de regência tal exigência, bem como que o pagamento teria sido condicionado à obtenção de lucro.

**Quanto a essa questão, registro inicialmente meu entendimento de que há sim exigência legal para que o pagamento de PLR esteja subordinado a critérios e condições.**

Voltando ao texto legal, tem-se que:

Art. 2º (...)

§ 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.

Resta claro do texto legal que o instrumento de negociação deve conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos do trabalhador e também quanto a mecanismos de aferição para verificação do seu cumprimento. Logo, é inexorável que o instrumento deve conter critérios e condições de pagamento, cuja observância sejam passíveis de aferição.

Os incisos são, com efeito, exemplificativos, mas deles pode ser extraída a racionalidade que orienta a regra.

O fato de que não sejam obrigatórios esses critérios e condições, não quer dizer que o PLR pode ser fixado sem qualquer critério ou condição. Ou ainda que seja fixado com critérios e condições sem qualquer pertinência lógica com os exemplos fornecidos pela lei, de onde resulta clara a intenção de que o modelo escolhido seja uma expressão do resultado obtido a partir do esforço adicional empreendido pelos empregados.

**No caso em análise, analisando-se a convenção juntada às fls. 212 e ss, destaca-se a seguinte cláusula:**

**CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)**

Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 02.03.2007, **de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em**

**setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$ 828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.496,00 (cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).**

#### PARÁGRAFO PRIMEIRO

O percentual, o valor fixo e o limite máximo convençionados no “caput” desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do **exercício de 2006, como teto, o percentual de 15% (quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco.** Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do “caput” desta Cláusula for **inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.992,00 (dez mil, novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.**

#### PARÁGRAFO SEGUNDO

No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006.

#### PARÁGRAFO TERCEIRO

O empregado admitido até 31.12.2005 e que se afastou a partir de 1º.01.2006, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

#### PARÁGRAFO QUARTO

Ao empregado admitido a partir de 1º.01.2006, em efetivo exercício em 31.12.2006, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou auxílio-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

#### PARÁGRAFO QUINTO

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2006 e 31.12.2006, será devido o pagamento, até 02.03.2007, de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no “caput”, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

#### PARÁGRAFO SEXTO

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2006 (balanço de 31.12.2006) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

#### PARÁGRAFO SÉTIMO

A participação nos lucros ou resultados prevista nesta Convenção Coletiva de Trabalho refere-se ao exercício de 2006, atende ao disposto na Lei n.º 10.101, de 19.12.2000, não constitui base de incidência de nenhum encargo trabalhista ou previdenciário por ser desvinculada da remuneração, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade, porém tributável para efeito de imposto de renda, conforme legislação em vigor.

**Pois bem, essa cláusula estabelece um valor mínimo e um máximo a ser pago a cada empregado, sendo que a variável que irá determinar em que ponto desse intervalo se fixará o valor a ser pago é o lucro da instituição, já que a distribuição não deverá ser inferior a 5% nem superior a 15% dele.**

Logo há uma variável relativa ao valor efetivamente pago, mas a existência ou não do pagamento, por outro lado, **está condicionada apenas ao aferimento de lucro** (parágrafo sexto). Ou seja, havendo lucro, qualquer que seja, inferior ou superior ao dos

anos anteriores, haverá pagamento de PLR, presume-se que, pelo menos, **no mínimo ajustado.**

Para auxiliar a compreensão da norma e sua aplicação ao caso concreto, recorro ao Acórdão n.º 9202-006.218, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, relatora a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, analisando situação semelhante a destes autos, assim se manifestou:

**A verba paga a título de PLR tem por objetivo servir como um instrumento de incentivo à produtividade dos trabalhadores e, conseqüentemente, da empresa, mediante o pagamento de um valor, além do salário e dos demais benefícios devidos ao trabalhador, como forma de estimular o empregado a ter um rendimento operacional que exceda ao seu desempenho corriqueiro exigido como decorrência inerente do contrato de trabalho.**

**Desta forma, o plano de incentivo à produtividade deve conter de maneira clara e objetiva, um fim a ser alcançado pelo desempenho do trabalhador, em vista de um estímulo traduzido na promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR.**

**Conforme a Lei n.º 10.101/2000, este fim, ou objetivo extraordinário, pode ser estabelecido como um índice de produtividade, de qualidade da produção ou de lucratividade da empresa. Pode, também, ser traduzido por um programa de metas, de resultados ou de prazos, ou por qualquer outra ferramenta gerencial que, efetivamente, anime e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho normal que é de sua rotina e decorrente do seu contrato de trabalho.**

Assim, se vê que nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, o legislador infraconstitucional não teve intenção de detalhar na Lei todos os fins excepcionais a serem almejados nos planos de incentivo à produtividade, delegando às próprias empresas a prerrogativa de estabelecer nos seus planos de PLR os objetivos que fossem adequados às suas realidades. E, exemplificativamente, elencou, dentre outros, os seguintes critérios e condições:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Entretanto, ainda que a legislação infraconstitucional não obrigue a empresa a seguir este ou aquele objetivo determinado, a existência e delimitação clara e precisa, no plano de PLR, de um fim extraordinário específico a ser atingido pelo seus trabalhadores é indispensável para a caracterização da verba. A empresa tem que detalhar qual o objetivo a ser atingido pelo seu corpo funcional para almejar a PLR e tal meta deve ser estipulada previamente, pois é da natureza da rubrica (para que não integre a base remuneratória), que os valores percebidos sejam fruto não da rotina laboral, mas do cumprimento de algo para o qual o trabalhador teve que implementar mais esforços do que aqueles normalmente utilizados no cumprimento de seu contrato de trabalho.

E por isso, a importância da pactuação prévia, eis que somente ciente do que deve ser alcançado como objetivo para que receba o bônus do seu empenho é que vai implementar o esforço necessário para tanto.

A inexistência de regramento claro e objetivo desvirtua a natureza da rubrica.

A Lei n.º 10.101/2000 exige que do acordo constem os “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado. Na seqüência do raciocínio, por óbvio, as condições pertinentes ao plano de PLR, devem estar

concluídas e ser científicas aos trabalhadores em período prévio à apuração dos objetivos pactuados entre as partes, de maneira que o empregado tenha o conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado para fazer jus ao ganho anunciado na negociação coletiva.

**Confrontando o caso concreto com o significado da norma apresentado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não me parece que o plano adotado pela empresa autuada tenha cumprido as condições fixadas em lei.**

Com efeito, atrelar o pagamento de PLR à mera existência de lucro, ainda mais quando se trata de instituições financeiras e de instrumento firmado no último trimestre do período de referência, não pode ser confundido ou entendido como estabelecimento de programa de metas, resultados ou prazos, ou ainda de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa.

**Índice de lucratividade não é o mesmo que mera obtenção de lucro.**

**A existência de lucro por si só consiste em elemento estanque, inapto a revelar qualquer ganho de produtividade. Para sua obtenção, basta que as receitas sejam superiores aos custos e despesas.**

**O índice de lucratividade, por outro lado, retrata a eficiência com que o lucro é gerado, pois está sujeito a outra variável, estabelecendo uma relação entre aquele e as receitas obtidas. De forma que duas empresas podem obter o mesmo lucro e não serem igualmente lucrativas.**

**Além disso, o termo lucratividade está atrelado a outro, índice, que retrata a oscilação de determinada medida ou gradação. Assim, a norma não apenas faz menção a um elemento por si bastante relativo, como o associa a uma forma de avaliar sua oscilação.**

**Nesse sentido, toda a linguagem utilizada pela norma conduz à conclusão de que os parâmetros estabelecidos por ela têm em comum o fato de serem diferentes formas de medição do incremento na produtividade e eficiência.**

**É claro que as partes podem eleger critérios e condições diferentes daqueles que foram postos de forma exemplificativa pela norma, mas não acredito que o esforço empreendido por ela tenha tido por fim ilustrar o texto de forma retórica, mas sim evidenciar a natureza dos critérios e condições aptos a atender os fins almejados por ela.**

Deve haver uma pertinência lógica entre os exemplos fornecidos e o adotado no instrumento firmado.

Não reconheço essa pertinência na convenção trazida à colação nesse processo.

A esses argumentos, adiciono o que foi manifestado pelos meus pares no curso da sessão de julgamento, e que entendo bastante pertinente. A mera obtenção de lucro é um critério que pouco depende do desempenho dos empregados, já que está subordinada também a decisões da empresa quanto ao volume da despesa e investimento. Portanto, não é o meio adequado ao incentivo pretendido pela legislação de regência.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa autuada”.

Pelo que se extrai do Relatório fiscal, bem como considerando os fundamentos mencionados, entendo que não merece reforma a decisão vergastada.

Portanto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

## **2. Recurso Especial dos Responsáveis**

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, foi trazida para rediscussão pelo Colegiado a **inocorrência dos pressupostos para atribuição de responsabilidade solidária**.

Além dos dispositivos aplicados, o Relatório Fiscal considerou a responsabilidade com base no seguinte fundamento, fls. 102:

69. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que, quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, está caracterizado o grupo econômico, e disso resulta a solidariedade passiva em relação ao cumprimento da obrigação previdenciária principal prevista na Lei previdenciária, conforme autorização do Código Tributário Nacional (CTN).

Acerca do tema, o acórdão 2201-004.388, que analisou lançamento decorrente da mesma ação fiscal, assim dispôs:

Com efeito, o relatório fiscal, ao tratar da atribuição de responsabilidade solidária, limitou-se a invocar os dispositivos legais aplicáveis e a listar as empresas para as quais estava atribuindo essa responsabilidade sem qualquer descrição da situação de fato além da identificação da natureza do vínculo como "controlada" (itens 23/30, fls. 9/17). A mesma deficiência de fundamentação ocorre com os termos de sujeição passiva solidária (fls. 50/76), que não apresentam qualquer elemento fático para embasar a vinculação efetuada pela autoridade fiscal.

Por amor à clareza, transcrevo abaixo os atos normativos que conduziram à responsabilidade de que ora se trata:

Lei nº 8.212, de 1991

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;

Decreto nº 3.048, de 1999 Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

In RFB nº 971, de 2009

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.

Se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária deve ser demonstrada pela Autoridade Fiscal para que se torne legítima a constituição do crédito tributário, a mesma sorte merece a atribuição de responsabilidade por esse crédito. De fato, para que surja a responsabilidade é também necessário demonstrar a ocorrência dos fatos que lhe deram origem, o que não foi realizado no processo em questão.

Quanto a esse aspecto, por sua clareza, transcrevo trecho do voto da Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarine, no Acórdão nº 2401004.470:

Sobre os "grupos econômicos", têm-se os constituídos formalmente (de acordo com a Lei 6.404/76) e os denominados "grupos econômicos de fato", que podem ser regulares ou irregulares.

A Lei 6.404/76, denominada "Lei das Sociedades Anônimas", cuida do "grupo econômico" (que denomina "grupo de sociedade"), legalmente constituído, limitando-se a estabelecer as normas aplicáveis nos casos em que uma sociedade controladora e suas controladas deliberada e formalmente constituem um grupo, que se sujeita, portanto, às devidas exigências legais, inclusive registro público.

Além dos grupos econômicos formalmente constituídos, são frequentemente encontrados os "grupos de empresas" com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Esses "grupos de empresas" são os denominados grupos econômicos de fato, que podem ser regulares ou irregulares.

Os grupos econômicos de fato regulares são aqueles que, apesar de não serem dotados de formalização legal, não realizam práticas dissuasivas irregulares, ao serem constituídos.

Os grupos econômicos de fato e irregulares também não são dotados de formalização legal, mas apresentam irregularidades ou mesmo ilegalidades na sua constituição, com o objetivo, dentro outros, de se eximir ilegalmente do pagamento de tributos ou de suprimir os meios legais de cobrança.

A partir dessa explicação, que prima pela didática, vê-se que os grupos econômicos a que se refere o art. 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991, podem ser de duas naturezas: de direito, quando assim constituídos; de fato, quando, sem estarem assim formalizados, apresentam direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo conjunto de pessoas, característica que evidencia a existência do grupo. Sendo de direito, a prova da sua existência dar-se-ia pela apresentação dos instrumentos que formalizaram sua constituição.

Sendo de fato, pela demonstração de peculiaridades na relação entre as pessoas jurídicas envolvidas, compatíveis com a estrutura e funcionamento de um grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, faz-se necessário comprovar a existência do grupo.

A fiscalização, apesar de identificar a natureza do vínculo como "controlada", não se reporta aos atos constitutivos (e também não os junta ao processo) para demonstrar a relação societária de controle e também não traz elementos para a caracterização do grupo de fato.

Quanto a este último, a demonstração de sua existência deveria se dar nos termos que foram assim descritos pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no Acórdão nº 2402005.776:

Como se vê, para a caracterização de grupo econômico as normas acima exigem que haja um comando centralizado das empresas envolvidas. A moderna doutrina do Direito Laboral, avançando na interpretação destes dispositivos, lança mão do "princípio da primazia da realidade", para acolher o entendimento de que para configuração de grupo econômico de fato, basta a existência de provas nos autos demonstrando que entre as empresas constantes da relação jurídica processual trabalhista haja direção ou controle ou administração, ainda que seja coordenação horizontal, tendo um objeto social que evidencie o propósito comum das empresas.

A questão também foi desenvolvida pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no voto condutor no Acórdão nº 2201003.285, de onde se extrai:

Encontramos no relatório fiscal a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios comuns, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais.

Merece menção, ainda, o Acórdão nº 2402002.819:

Desta forma, para que seja configurada a existência de um grupo econômico, é necessário que a autoridade tributária, especialmente por ocasião do relatório, demonstre que efetivamente há unicidade de comando estratégico entre as empresas, e que as empresas se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e recursos humanos, além de estarem subordinadas a um mesmo comando, caso contrário não estaria configurada a existência de um grupo econômico.

Na hipótese em análise, o relatório fiscal se limita a afirmar a existência do grupo econômico caracterizado pelo controle, o que não é suficiente para suportar a atribuição de responsabilidade pretendida. E a perfeita identificação do sujeito passivo, com a

demonstração dos fundamentos de fato e de direito para tanto, constitui matéria essencial ao lançamento, a teor do comando inserto no art. 142 do CTN.

Com base no exposto, por falta de fundamentação apta a amparar a pretensão da fiscalização, entendo por bem afastar a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas listadas no item 23 do Relatório Fiscal (fl. 12).

Com base nos fundamentos colacionados, bem considerando o exposto no relato fiscal, entendo que deve ser reformada a decisão recorrida, uma vez que a fiscalização não se desincumbiu do ônus de demonstrar a configuração do grupo econômico.

Além disso, ainda que assim não fosse, não restou comprovada a existência de interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Nesse sentido, cabe mencionar o voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, no Acórdão n.º 9202-009.657, sessão de 28 de julho de 2021, nos seguintes termos:

### 1.3 SOLIDARIEDADE

Neste ponto, discute-se se a fiscalização está obrigada a comprovar a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, quando a solidariedade tenha sido fundamentada no art. 124, inc. I, do CTN. Isso porque o recurso especial foi admitido somente neste particular e porque a fiscalização, textualmente, fundamenta a sujeição passiva solidária no aludido artigo, combinado com o art. 30, inc. IX, da Lei 8212/91. Veja-se:

71. A Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional - CTN**) em seu art. 124, prevê:

“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.

[...]

73. O art. 30, inciso IX da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999), determina que **as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações** decorrentes da citada lei e regulamento.

Entendo que, ainda que a solidariedade esteja fundamentada no art. 124, inc. II, do Código, a fiscalização tem o dever de demonstrar a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, sendo esse o entendimento pacífico da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Com maior razão, portanto, adiro às razões de decidir do acórdão paradigma 9202-007.027, desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois, uma vez que a fiscalização citou, textualmente, o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que trata da sujeição passiva solidária com base no interesse comum, inclusive destacando tal expressão em negrito, entendo que há necessidade de comprovação desse interesse jurídico.

Em que pese haver a previsão do art. 124, II do CTN, nos termos do item 6.2 do Relatório Fiscal, a solidariedade foi fundamentada no art. 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 124, I do CTN, vejamos:

[...]

Em recente debate travado por esta Câmara Superior no processo n.º 15504.727813/201299, o Conselheiro Relator Dr. Heitor de Souza Lima Junior fez considerações sobre o tema, considerações que pela pertinência adoto como razões de decidir:

Acerca da responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, estabelecem o art. 124 da Lei no. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN) e o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 24 de julho de 1991, verbis:

CTN

**Art. 124.** São solidariamente obrigadas:

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

**II** as pessoas expressamente designadas por lei.

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

**Lei 8.212/91**

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;

(...)

Acerca do tema, com a devida vênia ao entendimento manifestado pelo Colegiado a quo, da leitura conjunta dos dois dispositivos supra, interpreto que pode-se estabelecer a responsabilidade solidária em sede de contribuições previdenciárias, alternativamente:

a) A partir do art. 124, I do CTN, uma vez devidamente caracterizada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, caracterizada a ocorrência da hipótese de incidência, que faz com que se passe incluir, no critério pessoal da regra-matriz, como sujeito passivo, o responsável solidário. Aqui, repita-se, entendo caber a fiscalização a comprovação da referida condição (existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador), de forma a subsistir o lançamento efetuado junto ao responsável solidário ou;

b) A partir do 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente, nesta hipótese, a caracterização da DF CARF MF Fl. 2291 Processo n.º 15504.723743/201119 Acórdão n.º 9202007.027 CSRF2 Fl. 2.282 21 responsabilidade solidária de qualquer demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte do responsável solidário, mas, sim, da simples caracterização de grupo econômico, a partir da solidariedade estabelecida, aqui, por Lei.

Ou seja, uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, escorreita a caracterização de responsabilidade solidária para seus integrantes a partir do disposto no 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente da caracterização de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte dos solidários.

Entendo aqui como presumido entre os integrantes, por força de lei, o vínculo existente no art. 128, do mesmo CTN, sempre que, repita-se, caracterizada a existência de grupo econômico.

...

Diante dos fatos acima, entendo como escorreita a caracterização de existência de grupo econômico realizada pelo recorrido.

**Uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, a propósito, conforme já mencionado no âmbito do presente voto, entendo que, de forma a se caracterizar a**

**responsabilidade solidária dos integrantes do referido grupo, poderia a autoridade fiscal ter elencado como dispositivo legal o art. 124, II do CTN, caso optasse por não adentrar na seara de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, cujo ônus da prova é restrito, em meu entendimento, ao estabelecimento de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I do mesmo Código. Todavia, não é o que se verifica.**

Em verdade, verifico ter se utilizado como base legal da solidariedade no lançamento, exclusivamente o referido art. 124 em seu inciso I, sem qualquer menção ao mencionado inciso II (vide Relatório Fiscal às efls. 21/22), este último que, repito, daria azo ao estabelecimento da responsabilidade solidária, sem necessidade de demonstração de interesse comum, por força da previsão legal contida no art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991.

[...]

Observamos, portanto, que uma vez tendo o lançamento se baseado no art. 124, I do CTN, diante da hierarquia da norma geral complementar, deve-se proceder uma interpretação conjunta do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 exigindo para caracterização da responsabilidade a demonstração por parte da fiscalização do interesse econômico comum entre as pessoas jurídicas envolvidas.

Como exposto acima, o interesse comum não decorre, evidentemente, do eventual controle acionário da LPS BRASIL sobre a LPS BRASÍLIA. O interesse comum a ser comprovado é no fato gerador da própria obrigação tributária (obrigação de recolher as contribuições devidas à seguridade social sobre os serviços prestados por segurados contribuintes individuais).

Em sendo assim, o recurso da contribuinte solidária LPS BRASIL deve ser provido, para excluí-la do polo passivo da autuação.

Diante do exposto, voto em conhecer do Recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Em que pese o voto muito bem articulado, peço licença à relatora para dele divergir no que toca à temática da responsabilidade tributária solidária entre as empresas que integram grupo econômico.

Entendeu a relatora que i) a fiscalização não tria se desincumbido do ônus de demonstrar a configuração do grupo econômico, ii) além disso, não teria restado comprovada a existência de interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Quanto ao primeiro óbice levantado pela relatora, tenho que o relatório fiscal foi claro o suficiente ao apontar – às fl. 101/2 – 9 (nove) empresas que seriam controladas da devedora principal Banco Mercantil do Brasil S/A e, assim sendo, entendeu o Fisco, acertadamente, constituído grupo econômico de direito e de fato, forte no artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Veja-se:

**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.

Superada, pois, esse primeiro entrave, resta-nos examinar se seria, ou não, necessário a comprovação, por parte do autuante, do interesse comum no fato gerador da própria obrigação tributária.

Pois bem.

De fato, o autuante, no relatório fiscal, além de ter feito menção ao artigo 494 retro citado, fez menção ainda ao artigo 124, I e II do CTN, ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/91 e ao artigo 222 do RPS.

Note-se que a redação daquele inciso IX já garante ao Fisco, uma vez constatada a existência de grupo econômico, e isso mostrou-se aqui superado, o posicionamento das empresas que integram referido grupo no polo passivo da exação, na condição de solidárias pelo débito, sem que, para isso, precise empreender maiores esforços investigativos.

Veja-se que, aliás, esse é o permissivo que se extrai do inciso II daquele mesmo artigo 124.

Tenho que o artigo 124 do CTN, versando sobre normas gerais de Direito Tributário, estabelece duas hipóteses de solidariedade: uma, a prevista em seu inciso I, que exige do autuante um esforço maior no sentido de demonstrar que as pessoas-alvos possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Inegavelmente, nesse caso espera-se da Fiscalização um maior esforço investigativo. Já na hipótese consubstanciada em seu inciso II, o legislador deixou a cargo da lei fossem estabelecidas as situações em que, dada as suas circunstâncias, as pessoas ao entorno da obrigação principal pudessem ser chamadas a responder pelo débito na condição de responsável solidária. Pode-se dizer, assim penso, que nesses casos, a própria lei cuidaria de presumir o interesse comum na hipótese então posta, tal como se tem no inciso IX do artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91).

Com isso, no âmbito do lançamento e da arrecadação das contribuições e de outras importâncias devidas à Seguridade Social estabelecidas na Lei 8.212/91, a demonstração da existência de grupo econômico é motivo o suficiente e o bastante para seja caracterizada a solidariedade na satisfação do crédito tributário.

Nesse sentido, VOTO por NEGAR provimento ao recurso dos solidários.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti