



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

Processo n° 15504.726206/2015-54
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2201-003.795 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes RIO BRANCO ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

LIMINAR. LANÇAMENTO. MULTA DE MORA.

A concessão de medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário antes do vencimento do tributo impede a incidência da multa moratória e seu lançamento em procedimento realizado sob a vigência da ordem judicial.

PLR. PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS NO ANO CIVIL. PERIODICIDADE MENSAL. DESCARACTERIZAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO.

Os valores pagos a título de PLR em mais de duas parcelas no mesmo ano civil e em periodicidade mensal devem ser integralmente incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. Quanto aos recursos voluntários, também por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso do devedor principal, nos termos do voto da Relatora; e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso do devedor solidário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que davam provimento ao recurso do solidário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 24/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários (fls. 885/923) e recurso de ofício apresentados em face do Acórdão nº 06-54.462, da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 850/871), que deu parcial provimento à impugnação apresentada pela contribuinte (fls. 806/821) e negou provimento à impugnação apresentada pela responsável solidária (fls. 761/781).

Discute-se neste processo a legalidade do Auto de Infração Debcad nº 51.057.264-2, lavrado para constituição do crédito previdenciário e prevenção da decadência referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, devidas pela fiscalizada em razão da majoração das alíquotas do SAT/RAT em razão do Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

A fiscalização informa (Refisc fls. 133/144) que a empresa fiscalizada se encontrava amparada por decisão judicial, pela qual foi concedida segurança para determinar que a autoridade impetrada se abstinhasse de exigir da impetrante a contribuição do SAT/RAT majorada pelo índice FAP, garantindo seu direito de continuar recolhendo a exação com base no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991 (Processo Judicial 25126-84.2010.4.01.3800).

A base de cálculo do lançamento está suportada em dois levantamentos: o primeiro composto por valores declarados em GFIP, mas sobre o qual não foi aplicado o percentual da contribuição ao RAT ajustada pelo FAP (Anexo I); o segundo composto por valores não declarados em GFIP, correspondente ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados nas competências de 07/2011 a 12/2011, em desconformidade com a legislação de regência (Anexo II).

O lançamento foi feito com multa de 20%.

Foi também lavrado termo de sujeição passiva solidária em face da empresa A Costa Empreendimentos e Participações S/A (fls. 752/753), pelo fato desta possuir 99,8581% da participação acionária da autuada.

O auto de infração em questão foi impugnado pela contribuinte (fls. 806/821) e pela responsável solidária (fls. 761/781), o que deu origem ao Acórdão nº 06-54.462, da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 850/871), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/09/2010

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O pagamento antecipado da contribuição previdenciária, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, as quais atraem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, por força da parte final do § 4º do art. 150 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

*INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO.
INCOMPETÊNCIA.*

As Turmas de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento são incompetentes para, sponte propria, declarar a inconstitucionalidade de lei.

*AÇÃO JUDICIAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.
RENÚNCIA.*

A matéria submetida à apreciação judicial não pode ser analisada na esfera administrativa.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
NATUREZA.*

O art. 7º, XI, da Constituição de 1988 não estabelece hipótese de imunidade tributária, mas isenção regulada por lei, a ser interpretada restritivamente nos termos do art. 111, II, do CTN.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

A simples existência de grupo econômico, definido no art. 494 da IN RFB nº 971, de 2009, enseja a configuração da responsabilidade solidária prevista no inciso IX do art. 30, da Lei nº 8.212, de 1991, com lastro no art. 124, II, do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Esta decisão deu parcial provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo para reconhecer a decadência do lançamento em relação ao período de 01/2010 a 09/2010.

Intimadas do resultado do julgamento em 13/05/2016 (fls. 880/883), ambas as empresas apresentaram recursos voluntários (fls. 885/923), que se presumem tempestivos pela data registrada no documento de fl. 926 (08/06/2016).

As razões de recorrer da contribuinte podem ser assim resumidas:

1. Os valores exigidos nesse lançamento são totalmente indevidos, conforme decisão do Poder Judiciário em favor da recorrente;

2. A Lei nº 10.666, de 2003, em seu art. 10, é inconstitucional por violação ao princípio da legalidade;

3. No que diz respeito às incidências sobre o PLR, aduz que o art. 7º, XI da Constituição Federal estabelece uma imunidade tributária, o que torna inviável a exigência efetuada;

4. Ainda sobre o PLR, caso se admitisse sua regulamentação pela Lei nº 10.101, de 2000, afirma que a irregularidade na periodicidade do pagamento não poderia macular a totalidade do plano, mas apenas os valores excedentes;

5. Afirma ser indevida a exigência da multa de 20% por aplicação do enunciado nº 17 da Súmula do CARF e por decorrência do art. 63, da Lei nº 9.430, de 1996;

6. A multa também é indevida por erro na capitulação legal, tendo o AI mencionado o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não mais aplicável;

7. Também é indevida a cobrança de juros pela taxa Selic, já que a ausência de recolhimento decorre de decisão judicial, bem como porque esse percentual é superior ao estabelecido no art. 61, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN;

8. Também seria improcedente a cobrança da multa de 20% pelo seu caráter confiscatório.

A responsável solidária, por sua vez, aduz que:

1. Não houve motivação na atribuição de responsabilidade solidária à recorrente;

2. Não se demonstrou haver o preenchimento dos requisitos estabelecidos nos incisos I e II do art. 124 do Código Tributário Nacional;

3. Não foi demonstrado e não existe interesse comum na situação que constitui o fato gerador tributário;

4. A Lei nº 8.212, de 1991, não pode impor responsabilidade tributária, porque é lei ordinária;

5. A existência de grupo econômico não justifica, por si só, responsabilidade tributária;

6. Ainda que existisse a responsabilidade solidária, ela não se aplicaria à multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Não conheço do recurso de ofício posto que não preenche os requisitos de admissibilidade. Com efeito, o enunciado nº 103 da Súmula de jurisprudência do CARF estabelece que, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

De acordo com a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, o limite de alçada está fixado em R\$ 2.500.000,00, valor não alcançado pelo crédito tributário exonerado pela decisão de piso, conforme evidencia a planilha elaborada pela autoridade *a quo* a fls. 868/869.

Os recursos voluntários apresentados, por outro lado, preenchem os requisitos de admissibilidade e deles conheço.

Recurso Voluntário Rio Branco Alimentos S/A

FAP

A recorrente inicia argumentando que os valores exigidos nesse lançamento são totalmente indevidos, o que é ratificado por decisão do Poder Judiciário proferida em seu favor, bem como que a Lei nº 10.666, de 2003, em seu art. 10 é inconstitucional por violação ao princípio da legalidade.

Nenhum desses argumentos pode ser objeto de valoração nesta instância administrativa por aplicação dos seguintes enunciados da Súmula de jurisprudência do CARF:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Rejeito, portanto, os argumentos de defesa quanto à inexigibilidade da contribuição ao RAT majorado pelo FAP em razão de vícios na legislação que estabeleceu este fator.

PLR

No que diz respeito às incidências sobre o PLR, aduz a recorrente que o art. 7º, XI da Constituição Federal estabelece uma imunidade tributária, o que torna inviável a exigência efetuada.

Afirma, ainda, que, caso se admita a regulação da PLR pela Lei nº 10.101, de 2000, a irregularidade na periodicidade do pagamento não poderia macular a totalidade do plano, mas apenas os valores excedentes.

Para verificar a correção desse entendimento, adoto trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)*

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável,

pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

*Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.*

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que

*decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**” A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Apice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.*

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos" Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva,

2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados **“quando paga ou creditada de acordo com lei específica”** não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o **Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.**

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o

cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II-convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 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. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou

acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Entre as premissas estabelecidas por esse texto, destaco aquela que estabelece a natureza na norma em análise como isentiva. Daí decorre a obrigatoriedade de adoção do método literal de interpretação, de forma que estariam excluídos da tributação apenas os programas que atendessem integralmente ao comando obtido pelos limites impostos pela investigação sintática.

Neste processo, a controvérsia ficou restrita à observância da seguinte condição: a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas no mesmo ano civil ou em periodicidade inferior a seis meses.

Vejamos o que dizia o texto legal, à época dos pagamentos realizados:

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

(...)

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

Esse texto prevê expressamente que é "vedado" o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ou seja, tratando-se de PLR que se pretende acobertado pelo disposto na Lei nº 10.101, de 2000, essa forma de pagamento recebe o modal deôntico "proibido". A taxatividade do texto não condiz com a interpretação conferida a ele pela recorrente. Com efeito, ao se afirmar que o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil ensejará a desconsideração de apenas parte deles, não se está aplicando a norma, mas legislando, porque não há espaço no texto legal para essa interpretação.

O entendimento aqui esposado está de acordo com a jurisprudência recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do que servem de exemplo os Acórdãos 9202-004.543, 9202-004.347, 9202-004.342. Deste último, transcrevo abaixo parte da ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE SEMESTRAL. É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou

resultados.No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados.

E do voto, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Repara-se da leitura acima, que não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Por esse motivo, entendo que, para cada empregado, pagamentos sem respeito à periodicidade mínima legalmente estabelecida, desconfiguram o programa e, portanto, todas as verbas a ele pagas a título de PLR devem compor o salário de contribuição.

Portanto, em relação à descaracterização dos pagamentos realizados pela empresa fiscalizada nas competências 07, 08, 09, 10, 11 e 12 de 2011, como PLR, entendo que está correta a fiscalização ao afirmar que não foram observadas as exigências estabelecidas pela lei no que diz respeito à periodicidade e ao número de parcelas. Como consequência, não tendo preenchido as exigências legais para fruição da isenção, a totalidade desses pagamentos deve ser oferecida à tributação pelas contribuições previdenciárias.

Nego provimento ao recurso no que diz respeito à incidências das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas nas competências 07, 08, 09, 10, 11 e 12 de 2011, como PLR.

Multa de 20%

Argumenta a recorrente ser indevida a exigência da multa de 20% por aplicação do enunciado nº 17 da Súmula do CARF e por decorrência do art. 63, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, o dispositivo legal mencionado estabelece, *in verbis*:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos [incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Pela literalidade do § 2º acima transcrito, a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar "interrompe" a incidência da multa de mora desde a sua concessão até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo. Isso quer dizer que, se já havia incidência da multa, ela deixa de ser computada, retomando seu curso normal 30 dias após a cassação da decisão concessiva da medida liminar.

Assim, se a liminar é concedida em data que antecede o vencimento do tributo, ela impede que tenha início a incidência da multa moratória, contudo, se ela é concedida após o vencimento, ela apenas a "interrompe".

Isso significa que durante o período de vigência da liminar não ocorre o fato gerador da multa, pois não existe mora. Portanto, entendo que, nessas hipóteses, a fiscalização só poderia lançar a multa já devida, relativa à mora transcorrida, pois em relação à multa ainda não devida, sequer ocorreu o seu fato gerador a justificar lançamento para prevenir a decadência. Esse fato gerador irá ocorrer apenas trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Na hipótese em questão, é fato incontroverso que, no momento da lavratura do auto de infração, o sujeito passivo se encontrava amparado por medida liminar. Contudo, não está claro se, quando ela foi concedida, já havia ocorrido a incidência da multa.

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região na rede mundial de computadores, vê-se que o processo nº 0025126-84.2010.4.013800 foi distribuído em 13/04/2010, foi proferida decisão concessiva em parte de liminar em 14/04/2010, e a sentença concedendo a segurança em parte foi juntada em 02/08/2010 (<http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=251268420104013800&secao=MG>).

O relatório fiscal esclarece sobre o conteúdo dessas decisões ao afirmar que:

8.1. O juiz Singular deferiu a liminar, em parte, para determinar que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir da Impetrante a contribuição do SAT/RAT majorada pelo índice FAP, garantindo seu direito de continuar recolhendo a exação com base nas alíquotas previstas no artigo 22, inciso II da Lei 8212 de 1991 e em sentença julgou procedente, em parte, o pedido e, concedeu, em parte, a segurança na ação mandamental, confirmando a liminar, para determinar que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir da impetrante a contribuição do SAT/RAT majorada pelo índice FAP, garantindo seu direito de continuar recolhendo a exação com base nas alíquotas previstas no artigo 22, inciso II da Lei 8212 de 1991, tendo os Autos subido ao Tribunal Regional Federal da Primeira Região para o reexame necessário onde foi distribuído ao Senhor Desembargador Federal Souza Prudente e redistribuído ao Senhor Desembargador Federal Novély Vilanova da Silva Reis com parecer do Ministério Público Federal.

Neste caso, como a decisão de primeira instância administrativa julgou decadentes as competências 01/2010 a 09/2010 e o recurso de ofício não foi conhecido, as competências em análise neste processo se restringem aos fatos geradores de 10/2010 a 12/2012. Tanto a liminar como a sentença que a confirmou foram proferidas em data anterior a esses fatos geradores, o que significa que não ocorreu o "fato gerador" da multa de mora.

Se não houve incidência da multa, por inexistência de mora, o lançamento não pode ser realizado.

Não há que se falar em prevenção da decadência, pois ela não pode ocorrer em relação a um direito que sequer nasceu ainda.

Registro a existência de jurisprudência deste Colegiado em sentido convergente com o que aqui se defende:

Acórdão nº 3302-003.256

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2012

MULTA MORATÓRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUB JUDICE. EXISTÊNCIA DE MEDIDA LIMINAR PREVIAMENTE À AUTUAÇÃO. COBRANÇA APÓS TRANSCORRIDO O PRAZO DE 30 DIAS DA DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA. POSSIBILIDADE.

Se há medida liminar previamente ao lançamento de crédito tributário sub judice, não cabe a aplicação da multa de ofício ou moratória na autuação, porém, esta última será devida após transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias contado da data da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição (art. 63 da Lei 9.430/1996).

Acórdão nº 3302-001.620

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
DÉBITO DECLARADO. AÇÃO JUDICIAL. LIMINAR FAVORÁVEL. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. PAGAMENTO SEM MULTA DE MORA. COMPROVAÇÃO.
A interposição da ação judicial favorecida com medida liminar (antecipação de tutela) interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição (art. 63, §2º, Lei nº 9.430/96).
Evidenciado o pagamento do imposto, no referido prazo, acrescido dos respectivos juros de mora, cabe ser cancelada a exigência da multa de mora.
Recurso de ofício negado.*

Com base no exposto, entendo que assiste razão à recorrente, devendo ser excluídos do lançamento os valores relativos à multa de mora.

Registre-se que, caso a decisão judicial venha a ser revertida, a multa de mora será devida após o transcurso do prazo de 30 dias da data da publicação da decisão judicial que considerar devida a contribuição.

Taxa Selic

Afirma também a recorrente ser indevida a cobrança de juros pela taxa Selic, já que a ausência de recolhimento decorre de decisão judicial, bem como porque esse percentual é superior ao estabelecido no art. 61, § 1º do Código Tributário Nacional - CTN.

Não lhe assiste razão, entretanto.

Com relação ao primeiro argumento basta lembrar que a não incidência da multa, que tem um cunho punitivo, demandou a edição de lei para que deixasse de existir, com mais razão os juros, de natureza compensatória, necessitariam de ato de igual força para que sua incidência fosse afastada. Essa regra, contudo, não existe, sendo correta a exigência fiscal quanto a esse aspecto.

Ademais, seus argumentos são refutados pelos seguintes enunciados da Súmula de jurisprudência deste Colegiado:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Nego provimento ao recurso quanto à incidência do juros Selic.

Recurso Voluntário A Costa Empreendimentos e Participações S/A

O primeiro argumento apresentado pela empresa a que foi atribuída responsabilidade solidária é de que não houve motivação na atribuição dessa responsabilidade.

Quanto a esse aspecto, do relatório fiscal, transcreve-se o item VI - DA IDENTIFICAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO:

7. A empresa A. Costa Empreendimentos e Participações S/A, CNPJ 04.669.744/0001-54, com sede à Avenida Raja Gabaglia, 4091 - 3º andar - parte - Santa Lúcia - Belo Horizonte - MG - CEP 30360-670 é acionista da fiscalizada, possuindo 99,8581% da participação acionária conforme informação prestada pela fiscalizada em mídia digital com o código de identificação a77c9bc2-3f82e93e-bfad0bf7-e8cdb402 e integra o grupo econômico. A fiscalização em conformidade com o disposto no artigo 124 do Código Tributário Nacional (Lei 5172, de 16/10/66) e no artigo 30, inciso IX da Lei 8212, de 1991, cientificará a contribuinte A. Costa Empreendimentos e Participações S/A, empresa que integra o grupo econômico, da exigência tributária de que trata o AI 51.057.266-2, lavrado neste procedimento fiscal, cuja cópia está sendo anexada ao respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Assim, o fundamento para a atribuição da responsabilidade tributária está no fato de a empresa A. Costa Empreendimentos e Participações S/A possuir 99,8581% da participação societária da empresa atuada.

Por amor à clareza, transcrevo abaixo os atos normativos que conduziriam 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-A, 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.

A Consolidação das Leis do Trabalho - CLT também contém regra a respeito da formação de grupo econômico:

Art. 2º (...)

§2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração da 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.

Tanto a empresa autuada como a responsável solidária foram constituídas sob a égide da Lei das S/A, onde devem ser buscados os fundamentos para definir a natureza da relação entre elas. Nesse sentido, destaca-se dessa Lei (nº 6.404, de 1976):

Art. 243.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

(...)

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Daí decorre que seria possível demonstrar a existência de relação de controle entre as empresas, hipótese em que seria necessário comprovar que uma delas é "titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores".

Uma outra hipótese seria a demonstração do poder de influência, seja através do exercício do "poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la" ou pela demonstração de que a investidora é "titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la".

No Estatuto Social Consolidado juntado a fls. 713/720, vê-se no Capítulo II - Capital e Ações, artigo quinto, que o capital social é representado exclusivamente por ações ordinárias. No artigo sexto desse mesmo capítulo, determina-se que cada ação dá direito a um voto.

Isto posto, o fato de a empresa A. Costa Empreendimentos e Participações S/A deter 99,8581% das ações com direito a voto inevitavelmente lhe confere a condição de controladora da empresa autuada. Sendo esta controlada, está sob a administração, comando ou direção daquela, o que é suficiente para configurar o grupo econômico.

Neste caso, a responsabilidade exsurge da conjugação entre o art. 124, II, do CTN com o art. 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991, não sendo necessário demonstrar a existência de interesse comum de que trata o art. 124, I, desse mesmo código.

Nesse diapasão, a alegação de que a Lei nº 8.212, de 1991, não pode impor responsabilidade tributária por se tratar de lei ordinária, implica atribuir a esta a pecha de inconstitucionalidade, matéria que não pode ser tratada no âmbito deste colegiado, conforme estabelece o enunciado nº 2 da Súmula de Jurisprudência do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A defesa procura ainda afastar da responsabilidade solidária as exigências relativas a multa. Esse argumento não resiste a uma leitura atenta dos artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, que assim prescrevem:

Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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.

Art.128 Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, a obrigação principal consiste no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; essa obrigação é atribuída ao sujeito passivo, que pode ser o contribuinte ou o responsável.

Não há nada nos textos transcritos que sugira a limitação da responsabilidade ao tributo.

Essa ideia é reforçada pela Lei nº 8.212, de 1991, cujo artigo 30 disciplina a arrecadação e o recolhimento das contribuições ou **de outras importâncias devidas** à Seguridade Social, prescrevendo que empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas **obrigações decorrentes dela** (art. 30, IX).

Portanto, a responsabilidade solidária resultante da conjugação do art. 124, II do CTN, art. 30. IX da Lei nº 8.212, de 1991, art. 222 do Decreto nº 3.048, de 1999, e art. 494 da IN RFB nº 971, de 2009, abrange também a multa aplicável.

Com base no exposto, nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela responsável solidária, A. Costa Empreendimentos e Participações S/A.

Conclusão

Com base no exposto, voto por: não conhecer o recurso de ofício e conhecer os recursos voluntários apresentados para negar provimento ao recurso da responsável solidária

e dar parcial provimento ao recurso apresentado pela contribuinte, determinando a exclusão do crédito tributário relativo à multa de mora.

(assinado digitalmente)

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora