



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15504.727813/2012-99  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.946 – 2ª Turma  
**Sessão de** 19 de junho de 2018  
**Matéria** CSP - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PRL - GRUPO ECONÔMICO.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS E OUTROS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCEDIMENTO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Para fins de caracterização da responsabilidade solidária, consoante prevista no art. 124, I do CTN, necessária a comprovação de que os responsáveis solidários possuam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que não se verificou no caso sob análise.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, acompanhado de participação dos empregados nos resultados ou lucros adicionalmente auferidos através de seu esforço pessoal. Não tendo sido obedecidas tais condições para o ano-base sob análise, os valores pagos a título de PLR passam a sofrer incidência das contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe deu provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Nos termos do art. 58, §5º, do

Anexo II do RICARF, o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questões já votadas pelo conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, relator originário, na sessão de 23/05/2018, no período da tarde. Nos termos do art. 58, §13, do Anexo II do RICARF, a Presidente da Turma designou como redatora ad hoc para este julgamento a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

"Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro(a) Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro(a) não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF)".

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora-Designado *AD HOC* para formalização do voto.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2301-004.163, prolatado pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 2ª. Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão plenária de 07 de outubro de 2014 (e-fls. 356 a 368). Ali, por voto de qualidade, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR POR UMA SÓ EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI 10.101/2000.*

*Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico.*

*O fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art.124 do CTN.*

*Somente existirá a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação.*

*Considerando-se o que estabelece o art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, os requisitos trazidos pela Lei nº 10.101/2000 são de observância obrigatória para que o empregador possa se beneficiar da regra de isenção para os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR.*

*A participação nos lucros ou resultados da sociedade empresária, quando paga ou creditada em desacordo com a Lei específica, integra o salário de contribuição para fins de incidência previdenciária.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Decisão: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da Participação dos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso, nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, na questão do grupo econômico, pela ausência de demonstração pela fiscalização de que 2 (duas) ou mais empresas estavam sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial,*

*comercial ou de qualquer outra atividade econômica, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Natanael Vieira dos Santos que dava provimento ao recurso, por outros fundamentos, conforme voto e Daniel Melo Mendes Bezerra e Cleberson Alex Friess, que negavam provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Adriano Gonzáles Silvério.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional para fins de ciência do Acórdão, em 19/02/2015 (e-fl. 369), sua Procuradoria apresentou, em 31/03/2015 (e-fl. 378), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do Anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009 (e-fls. 370 a 377).

Alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, em 15/04/14, no âmbito dos Acórdãos de nº.s 2401-03.488 e 2401-03.490, de ementas e decisões a seguir transcritas.

**Acórdão 2401-03.488**

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

*PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR*

*Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.*

*INTIMAÇÃO DOS PATRONOS. FALTA DE AMPARO LEGAL.*

*O pedido de intimação dos representantes das partes não tem amparo na legislação processual pátria. Recursos de Ofício Provido e Voluntário Provido em Parte. A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.*

*FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE A PLR FOI PAGA EM DESCONFORMIDADE COM A LEI. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Não tendo o fisco, para as competências 03 e 07/2005, apresentado as causas que levaram ao entendimento de que os pagamentos a título de participação nos lucros estariam em desconformidade com a lei de regência, deve-se declarar improcedentes as contribuições lançadas nas referidas competências.*

*EMPRESA COM TRABALHADORES EXPOSTOS A CONDIÇÕES ESPECIAIS DE TRABALHO. NÃO COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DA ENTREGA DE EPI. EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL.*

*As empresas que mantêm trabalhadores expostos a condições especiais de trabalho devem se sujeitar ao pagamento da contribuição para financiamento da aposentadoria especial, a menos que comprovem a utilização de Equipamentos de Proteção Individual - EPI que atenuem os efeitos dos agentes nocivos a níveis abaixo do limite de tolerância, apresentando os certificados dos EPI, registros de entrega e reposição, além de documentação relativa ao treinamento dos trabalhadores para utilização destes equipamentos.*

*GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

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

*Decisão: por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os conselheiros Igor e Carolina Wanderley Landim, que negavam provimento. Quanto ao recurso voluntário: I) Por unanimidade de votos: a) indeferir o pedido de intimação no endereço do advogado; b) manter a responsabilidade solidária; e c) declarar a decadência até a competência 11/2005, inclusive 13º salário de 2005; II) Por maioria de votos, manter a incidência sobre o auxílio educação, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a incidência; III) com relação as parcelas paga a título de PLR: a) Por unanimidade de votos considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas; b) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; e c) Por maioria de votos, considerar que somente deve haver incidência sobre as parcelas excedentes, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou pela incidência sobre todas as parcelas do período em que houve o descumprimento do requisito; e IV) Por maioria de votos, manter o lançamento referente ao adicional ao RAT, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que afastava o lançamento neste ponto.*

**Acórdão 2401-03.490**

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006*

*RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO ABAIXO DO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.*

*Não se conhece o recurso de ofício, cujo valor exonerado originário do crédito mais a multa, por processo, seja inferior ao limite fixado em ato do Ministro da Fazenda.*

**INTIMAÇÃO DOS PATRONOS. FALTA DE AMPARO LEGAL.**

*O pedido de intimação dos representantes das partes não tem amparo na legislação processual pátria. Recursos de Ofício Não Conhecido e Voluntário Provido em Parte. Não tendo o fisco, para as competências 03 e 07/2005, apresentado as causas que levaram ao entendimento de que os pagamentos a título de participação nos lucros estariam em desconformidade com a lei de regência, deve-se declarar improcedentes as contribuições lançadas nas referidas competências.*

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

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

*Decisão: Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário: I) Por unanimidade de votos: a) indeferir o pedido de intimação no endereço do advogado; b) manter a responsabilidade solidária; e c) declarar a decadência até a competência 11/2005, inclusive 13º salário de 2005; II) Por maioria de votos, manter a incidência sobre o auxílio educação, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a incidência; III) com relação as parcelas paga a título de PLR: a) Por unanimidade de votos considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas; b) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; e c) Por maioria de votos, considerar que somente deve haver incidência sobre as parcelas excedentes, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou pela incidência sobre todas as parcelas do período em que houve o descumprimento do requisito; IV) Por maioria de votos, manter o lançamento referente ao adicional ao RAT, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que afastava o lançamento neste ponto.*

Após defender a existência de divergência interpretativa, caracterizada pela similitude de situações fáticas e soluções diametralmente opostas, em linhas gerais argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda que:

a) Cita o art. 30, inciso IX da Lei nº. 8.212, de 1991, para defender que se a própria contribuinte, em seu recurso voluntário, reconhece a existência de grupo econômico, não há razão legal para a exclusão da responsabilidade, vez que a própria lei determina a solidariedade nesse caso;

b) Assim, *data venia*, não há que se falar de falta de motivação no lançamento, já que a lei expressamente e objetivamente determina a solidariedade nos casos onde existe grupo econômico, fato incontroverso nos autos;

c) Registre-se que o afastamento do citado art. 30 corresponde à verdadeira declaração indireta de inconstitucionalidade, o que é vedado ao CARF;

Requer, assim, conhecimento e o provimento do presente Recurso Especial para que esta Turma reforme a decisão recorrida seguindo o entendimento demonstrado, restabelecendo a responsabilidade solidária na forma da autuação.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 380 a 382.

Cientificada em 01/12/16 (e-fls. 389/390) a devedora principal (FDS Engenharia de Óleo e Gás Ltda. - CNPJ 05.468.184/0001-32, nova denominação social de Fidens Engenharia, consoante ata de e-fls. 443/444) apresentou:

a) Inicialmente, em 06/12/2016 (e-fl. 391), embargos de e-fls. 392 a 418 e anexos, que restaram rejeitados, na forma de despacho de e-fls. 508 a 511.

b) Em 09/12/2016 (e-fl. 451), contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional de e-fls. 452 a 466, idênticas às apresentadas, em 09/01/2017 (e-fl. 483), conjuntamente, pelas responsáveis solidárias Fidens Equipamentos Ltda. - CNPJ 06.880.609/0001-89, Minas Eólica Ltda. - CNPJ 13.668.494/0001-29 e Visen Engenharia Ltda. - CNPJ 05.861.977/0001-17, anexadas às e-fls. 484 a 498 (As responsáveis solidárias haviam sido científicas em 26/12/16 e 27/12/16, consoante e-fls. 476 a 482).

Alega-se em sede de contrarrazões:

b.1) Os arts. 265, da Lei nº. 6.404, de 1976 e 494 da IN RFB nº. 971/09 definem o que seja grupo econômico, e elencam como características, 1) a existência de uma sociedade controladora e sociedades controladas; 2) convenção onde se obriguem a combinar recursos e esforços para realização de objetivos, atividades ou empreendimentos comuns; 3) a controladora deve ser titular de direitos de sócio ou acionista ou ajustar com outros sócios ou acionistas; 4) a controladora deve exercer de modo permanente o controle das sociedades filiadas; 5) há grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob direção, controle ou administração de uma delas. Ora, compulsando todo o farto material apresentado pelo fisco, através de sua auditora, não há uma linha sequer no sentido do apontamento e comprovação da existência de uma sociedade controladora, ou prova de combinação de recursos para alcance de objetivo comum, ou mesmo titularidade de direitos de sócio de uma das empresas em relação as outras;

b.2) Em direito tributário, a solidariedade não se presume. É dependente incondicional da prova, e prova não há neste sentido, de modo que infundadas e inverídicas as alegações da fiscal tributária, de modo que o entendimento da Procuradoria não merece prevalecer, muito menos o acórdão paradigma. O que quer a Procuradoria é aplicar a letra fria da lei, sem perquirir os fundamentos de fato e provas comprobatórias da efetiva existência de grupo econômico, uma vez que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária. No que toca aos arts. 30, IX da Lei nº. 8.212, de 1991, 222 do Decreto 3.048, de 1999 e 152 da IN RFB nº. 971, de 2009 tem-se a inaplicabilidade de referidos institutos, uma vez que não há, e por isso mesmo não

houve comprovação, da existência de grupo econômico, portanto, não há a indigitada solidariedade entre empresas listadas, de acordo com a jurisprudência do CARF e do STJ.;

b.3) Por fim, o art. 124, I e II do CTN, foi objeto de metódica interpretação do STJ, seguida a risca pelo CARF, através da qual se demonstrou a necessidade de observância do que seria o interesse comum para a configuração da responsabilidade solidária nele prevista. Também da solidariedade do art. 124 pela extensão e profundidade dos argumentos, tratar-se-á logo abaixo. Fato é que desde logo se constata que jamais existiu qualquer competência decisória única entre as empresas listadas como responsáveis solidárias, não representando a verdade real, as alegações da fiscal tributária, tanto que não comprovada. Com efeito, é equivocado sustentar a possibilidade de responsabilizar solidariamente as referidas empresas (que não se confundem com o grupo econômico descrito nas disposições supracitadas), sob o entendimento de que tais dispositivos permitiriam a eleição indiscriminada de responsáveis solidários. Efetivamente, não são, mas, ainda que formassem um grupo econômico, como é sabido, a vinculação entre as referidas empresas somente caberia em relação aos fatos geradores que consistissem em atos, fatos ou negócios jurídicos cuja realização fosse, efetivamente, decorrente de decisão de direção unitária e interesse econômico comum no resultado da situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Estas “decisões” e “interesses comuns” jamais ocorreram. As empresas listadas jamais concorreram, sob qualquer aspecto, para a ocorrência dos fatos geradores que originaram as referidas obrigações tributárias, elas não podem (e nem devem) ser responsabilizadas, sob pena de violação dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do direito de propriedade, da livre iniciativa e da manutenção da atividade econômica;

b.4) Cita, a seguir, jurisprudência oriunda deste CARF, para defender que são requisitos essenciais para comprovação da existência de grupo econômico e, conseqüentemente, sua responsabilização solidária por débitos da devedora principal, os seguintes: 1. Existência de interesse comum na realização que constituiu o fato gerador da obrigação principal ou participação conjunta na materialidade deste; 2. Vínculo jurídico de controle ou unidade de direção; 3. Desenvolvimento da mesma atividade ou mesmo objetivo social. Não havendo tais requisitos, não há como superar a personalidade jurídica desta recorrente, desconsiderando-a, para atingir a personalidade jurídica de outras empresas. Neste sentido, já decidiu diversas vezes o STJ, quando asseverou que: “ A solidariedade não se presume, sobretudo em Direito Tributário” (EREsp 834044);

b.5) Não ficou provada qualquer vinculação das empresas listadas como responsáveis solidárias, com o fato gerador dos tributos cobrados da empresa devedora, e muito menos interesse comum em sua realização. Consoante às disposições do Código Tributário Nacional (artigo 121), o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ostentar esta condição o contribuinte (aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador) ou o responsável (aquele que, sem ser contribuinte, tem obrigação por expressa disposição de lei). Para que outra pessoa seja eleita como sujeito passivo da obrigação, a quem o CTN chama de responsável (art. 121, parágrafo único, II), deve haver respeito a esta imposição constitucional do encargo tributário decorrente das próprias regras de competência, bem como à legalidade expressa (CF; art. 150, I e CTN; art. 97, III);

b.6) O art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN cuida da hipótese de responsabilização solidária. É da interpretação correta e coerente deste artigo que se pode atribuir ou não a condição de devedor de débitos tributários a outras pessoas,

responsabilizando-as pelo pagamento. Conforme se verifica só se pode falar em solidariedade entre pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Este é o primeiro requisito para a caracterização do grupo econômico. Em decisão recente, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, restou consagrada a necessidade de se provar que houve a realização do fato gerador por mais de uma pessoa a justificar a solidariedade. Em direito tributário, conforme ficou gravado nesta decisão, não se admite presunções. Portanto, o art. 124, II do CTN não autoriza a responsabilização sem vinculação ao fato gerador e não há qualquer vinculação das empresas com os fatos geradores dos tributos cobrados. Por outro lado, também não há interesse comum na realização do fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN. Neste sentido, o STJ vem repelindo a responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico com base no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN. Colacionadas, a propósito, diversas decisões do STJ e TRF da 4a. Região suportando tal entendimento;

b.7) No caso em análise o fato gerador das contribuições previdenciárias, tidas devidas, foi praticado só e tão somente pela devedora principal, quando da remuneração aos seus segurados empregados, não participando do fato gerador qualquer outra empresa a justificar a solidariedade. Com efeito, não restou comprovada, no procedimento fiscal, qualquer correlação entre as empresas quanto à realização do fato gerador justificador do presente lançamento, tampouco ficou comprovado o interesse comum, de modo que as contribuições previdenciárias lançadas devem ser imputadas apenas e tão somente a primeira.

Requer-se, assim, que seja totalmente improvido o Recurso Especial da Fazenda, mantendo-se, na íntegra, o acórdão proferido pela Terceira Câmara, 1ª Turma Ordinária, da Segunda Seção de Julgamento no que toca a inexistência de comprovação de grupo econômico.

Cientificada a devedora principal acerca da rejeição de seus embargos em 07/02/17 (e-fl. 521/522), esta apresenta, em 22/02/2017 (e-fl. 530), Recurso Especial de sua iniciativa de e-fls. 531 a 565 e anexos, o qual restou admitido, na forma de despachos de admissibilidade de e-fls. 589 a 593.

No referido Recurso Especial admitido alega-se divergência do Recorrido em relação ao decidido pela 3ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção deste CARF, através do Acórdão 2403-001.387, prolatado em 14 de março de 2013, de ementa e decisão a seguir transcritas:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2007*

*Ementa: PREVIDENCIÁRIO.SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI ESPECÍFICA.*

*Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades. A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em acordo com a lei específica, não integra o salário de contribuição.*

*CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*Para o contribuinte individual, entendese por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.*

*INCONSTITUCIONALIDADE*

*A Súmula 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF pacificou que: “ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

*MULTA DE MORA*

*As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigos 35, I, II, III da Lei 8.212/91. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, na forma da redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*MULTA MAIS BENÉFICA.*

*Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, cabe aplicar o artigo 35A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 e lhe conferiu nova redação. Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEI DE REGÊNCIA. O artigo 144 do Código Tributário Nacional - CTN aduz que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA DE OFÍCIO*

*Para as Contribuições Previdenciárias, a imposição de penalizar o contribuinte infrator mediante aplicação de multa de ofício só veio a ser instituída na forma da Medida Provisória MP nº 449 a partir de sua edição em 03/12/2008.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Decisão: I) Por maioria de voto, em dar provimento parcial ao recurso determinando a exclusão dos levantamentos PL1, PL2 e PLA. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. II) Por unanimidade de voto a exclusão da multa de ofício. III) Por maioria de votos determinar o recálculo da multa de mora conforme Art. 35 da Lei 8212/91, incluído pela Lei nº 11941/2009, nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia limitada a 20% critérios desta*

*data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.*

Após demonstração da ocorrência de divergência interpretativa, alega-se, no Recurso Especial da Contribuinte, que:

a) Assentou-se no acórdão recorrido que as métricas de redução de faltas e de acidentes de trabalho seriam inválidas para que o pagamento de PLR se desse de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000. No entanto, tal entendimento, *data venia*, é bastante equivocado. De antemão, convém destacar que a Lei nº 10.101, de 2000, em absolutamente nenhum de seus artigos, parágrafos, incisos ou alíneas, proíbe ou veda a adoção de quaisquer critérios nos instrumentos coletivos de negociação para o pagamento de PLR. O que a lei definitivamente manda é que tais critérios sejam claros e objetivos. Com efeito, a partir de uma atenta leitura do art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101, de 2000, extrai-se que, para a validade do pagamento a título de PLR, mostra-se bastante que o instrumento fixe, de forma clara e objetiva, o direito substantivo (participação no lucro ou resultado) e adjetivo (como esta será feita) do trabalhador. Ou seja, exige-se apenas a existência da efetiva participação em lucros ou resultados e que esta se dê por meio de regras objetivas. E, nesse sentido, o texto da Cláusula Quadragésima Terceira e respectivos parágrafos da CCT não deixa qualquer dúvida quanto ao atendimento à este comando legal, como muito ponderadamente entendeu-se no acórdão paradigma;

b) O art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, veicula norma de imunidade objetiva para os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, no que tange à exigência da contribuição previdenciária. Sem a necessidade de maiores digressões à respeito, vez que já foi exaustivamente discutida no âmbito do Poder Judiciário, o art. 7º, inciso XI, da CF/88 veicula norma de eficácia plena no que diz respeito à natureza não-salarial da verba destinada à participação nos lucros, pois explicita sua desvinculação da remuneração, acarretando o seu afastamento da base de incidência da contribuição previdenciária. No entanto, em relação à caracterização da participação nos lucros, o referido dispositivo veicula norma de eficácia contida, na medida em que depende de lei que a regulamente, razão pela qual não importa a qualificação jurídica atribuída pelos interessados à verba, mas, sim a efetiva existência dessa participação nos termos da lei (sentido estrito). Nesse sentido, inclusive, impõe-se reconhecer que a Constituição Federal instituiu a regra de imunidade em questão, afastando da incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados, objetivando atender a seus objetivos fundamentais, como a valorização social do trabalho e da livre iniciativa, (art. 1º, inc. IV); garantir a aplicação do princípio da isonomia (art. 5º, caput); do estímulo ao exercício livre de qualquer trabalho, ofício ou profissão, evitando que os cidadãos vejam apenas na relação de emprego (e não no empreendedorismo) uma maneira lícita e produtiva de subsistência (art. 5º, inc. XIII); garantindo aos trabalhadores manuais, técnicos e intelectuais igualdade de tratamento (art. 7º inc. XXXII). Ainda, há o fomento da atividade econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (art. 170), bem como a manutenção da ordem social sob o primado do trabalho, e com o objetivo o bem-estar e a justiça sociais (art. 193);

c) Se não bastasse a regra constitucional supracitada, a Lei nº 8.212, de 1991, traz regra de isenção que consagra o caráter não remuneratório dos pagamentos a título de participação nos lucros da empresa, por não integrarem o salário-de-contribuição. Embora desnecessário, pelo teor da imunidade mencionada alhures, o legislador ordinário repetiu a previsão contida na Carta Magna de que a participação nos lucros não serve de base de cálculo

da contribuição previdenciária, somando ao óbice constitucional para a incidência (art. 7º, inc. XIII da CF), a vedação legal em comento (art. 28, § 9º, alínea 'j').

Requer, assim, uma vez reconhecida a divergência e demonstrado o prequestionamento do art. 2º, §1º da Lei nº 10.101, de 2000, o provimento do recurso especial para o fim de, reformando-se o acórdão recorrido, ser decretada a validade dos pagamentos feitos pela recorrente a título de PLR aos seus empregados, tornando insubsistente o lançamento fiscal.

Encaminhados os autos à PGFN para fins de ciência, envio este ocorrido em 08/03/17 (e-fl. 594), esta apresentou, em 20/03/17 (e-fl. 601), contrarrazões de e-fls. 595 a 600, onde alega que:

a) A Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 11º. Em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, encerra a definição legal de salário-de-contribuição, em seu art. 28, inciso I. Assim, o salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a Constituição ou a Lei Básica de Previdência Social não excluïrem o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser extirpada da base de cálculo da contribuição;

b) O art. 7º, XI da CRFB/88, conforme reconheceu o próprio STF, consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE nº 393.764-Agr). Nessa senda, é PLR apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o citado preceito constitucional. Não se faz suficiente para fazer impedir a cobrança de contribuição previdenciária a existência da lei reguladora e a denominação de participação nos lucros e resultados; deve-se observar em tudo e por tudo a legislação pertinente. Cita jurisprudência do STJ a propósito;

c) Resta, pois, evidenciado que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, estão imunes à tributação. Contudo, conforme largamente demonstrado no relatório fiscal, não é o caso dos autos. Aqui, o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

d) Alega que verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos estabelecidos nos arts. 2º e 3º da referida Lei nº 10.101, de 2000, para a aquisição do benefício. Assim, de acordo com a legislação de regência da participação nos lucros e resultados, dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados, devem 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. A lei ainda veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. No caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados. Noutro turno, cabe registrar que conforme registra o auto de infração "...restou claro que o critério para pagamento da PLR não obedece a um plano de metas a ser cumprido e independe do esforço pessoal do empregado."

---

Ressalte-se que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;

e) No caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição. O próprio art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos, ensejando a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei n.º. 8.212, de 1991.

Requer, assim, que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a consequente manutenção do entendimento previsto no acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora-Designado *AD HOC* para formalização do voto.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator Heitor de Souza Lima Junior não mais compor o colegiado em função do encerramento do seu mandato, eu, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, nomeada para formalização, reproduzo a seguir o voto por ele encaminhado na sessão de julgamento.

Considerando que eu (Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira), como redatora *ad-hoc*, fui designada apenas para a formalização do voto, deixo consignado que embora tenha acompanhado o relator, não me vinculo a todas os fundamentos por ele adotados em seu voto.

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Início a análise pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, pelo fato de seu pleito conter alegação quanto à exclusão, do pólo passivo, das devedoras solidárias, o que se constitui em prejudicial à análise de existência da obrigação principal para o levantamento de PLR para estas devedoras (Caso confirmada a exclusão do pólo passivo proposta pelo Colegiado recorrido, não subsiste qualquer obrigação principal para as recorrentes solidárias, ainda que se negue provimento ao Recurso Especial da Contribuinte).

### **1. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade, e, assim, concordando com o exame de admissibilidade de e-fls. 380 a 382, conheço do Recurso.

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 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.

Feita tal digressão, entendo, ainda, não haver qualquer reparo a fazer quanto à conclusão do Colegiado *a quo*, no sentido de ser incontroversa, a esta altura, nos autos, a caracterização de existência de grupo econômico, consoante e-fl. 360:

(...)

*Assim, verifica-se que para que haja a caracterização de um grupo econômico, torna-se necessária a presença de dois requisitos:*

*a) uma ou mais empresas com personalidade jurídica própria; b) exercício da atividade econômica sob direção, controle ou administração única.*

**4. As empresas, em sede de recurso voluntário, reconheceram a existência de grupo econômico entre elas, porém afirmaram que as recorrentes solidárias não participaram do fato gerador da pretensão fiscal, “mesmo porque impraticável a co-participação destas, posto que o fato gerador em discussão refere-se tão somente ao pagamento da PLR aos empregados próprios da Recorrente Principal, Fidens Engenharia S/A, sem qualquer ligação ou interesse das Recorrentes Solidárias.” (fl. 319).**

**5. Assim, não restam dúvidas acerca da existência de grupo econômico pelas empresas apontadas pela auditoria fiscal.**

(...)

Reforçam tal argumentação, ainda, os seguintes fatos, observados nas contrarrazões anexadas pelo contribuinte:

a) O contribuinte, ali, em que pese citar uma série de seis requisitos essenciais para a caracterização de grupo econômico, só se insurge contra a existência de interesse comum no fato gerador da obrigação principal ou participação conjunta na materialidade deste (item b.1 de contrarrazões), sendo certo que a ocorrência dos demais requisitos não contestados é, em meu entender, suficiente para manter a conclusão do recorrido no sentido de existência de grupo econômico, bem como para sua caracterização com fulcro na IN RFB 971, de 2009, em seu arts. 494 e 495;

b) O contribuinte, ainda, se limita, nos itens 10 e 11 de suas contrarrazões, a alegar insuficiência probatória quanto à existência de interesse mencionada, não se insurgindo, assim, contra sua existência, repita-se, ao qual acedeu em sede de Recurso Voluntário.

Diante dos fatos acima, entendo como escoreita 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 e-fls. 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.

Nesta situação, diante do teor da acusação (do relatório fiscal), conforme também já discorri aqui, entendo que passa a ser necessária a caracterização da existência de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, o que, porém, não se observa nas mesmas páginas 21/22, limitando-se, ali, a autoridade fiscal a fazer menção à organograma entregue pela autuada, *verbis*:

***Conforme organograma apresentado pelo sujeito passivo, além da FIDENS ENGENHARIA S.A, fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:***

(...)

*6.2 – Estão, portanto, sendo as mesmas arroladas na forma da legislação a seguir:*

*Lei 8.212*

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº. 8.620, de 05/01/1993).*

(...)

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

*RPS*

*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.*

*(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26/11/2001)*

*Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 1966*

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

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

*(...)*

*6.3 – Foram lavrados os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - TSPS, aos quais foram anexadas cópias deste AI, bem como de seus anexos (em arquivos digitais, devidamente autenticados), endereçadas às empresas enumeradas no item 6.1 acima, com o objetivo de cientificá-las, como sujeitos passivos solidários, das respectivas exigências tributárias, lavrados contra a pessoa jurídica AUTUADA, na data de 26/02/2013.*

*(...)"*

Assim, diante do exposto, frente à utilização do art. 124, I do CTN como base legal para a responsabilização dos solidários e não tendo sido suficientemente demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal pela autoridade fiscal, entendo como escorreito o posicionamento do Colegiado *a quo*, no sentido de excluir a responsabilidade solidária dos contribuintes Fidens Equipamentos Ltda. - CNPJ 06.880.609/0001-89, Minas Eólica Ltda. - CNPJ 13.668.494/0001-29 e Visen Engenharia Ltda. - CNPJ 05.861.977/0001-17, ainda que por fundamentos diversos (inaplicável no entender deste relator, a necessidade análise/demonstração de interesse comum na situação que constitui o fato gerador quando da utilização do art.124, II, do CTN, o que, porém, repita-se, não é o caso).

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito lhe negar provimento.

## **2. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade. e, assim, concordando com o exame de admissibilidade de e-fls. 589 a 593, conheço do Recurso.

Quanto ao mérito, inicialmente, de se reproduzir a base legal da exclusão do conceito de salário de contribuição da participação nos lucros ou resultados da empresa, contida no art. 28, §9º., caput e alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

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

(...)

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

Condicionada, assim, a exclusão do conceito de salário de contribuição dos valores pagos a título de PLR à observância dos requisitos previstos em lei específica, mais especificamente, *in casu*, na Lei nº. 10.101, de 2000. De interesse, para o deslinde do presente litígio, os requisitos constantes daquele diploma legal em seu art. 2º., em especial o contido em seu § 1º, *expressis 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;*

*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.*** (grifei)

§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.*

(...)

A propósito, inicialmente, de se ressaltar que não vislumbro como associar a característica de necessário rendimento de capital à Participação de Lucros e Resultados auferida, uma vez que tal tese implicaria, em meu entendimento, quanto às rubricas em litígio, que se assumisse serem os empregados necessariamente participantes do capital social da empresa, qualidade reservada somente aos sócios do empreendimento. Ou seja, entendo que só se poderia fazer a construção de que há um necessário rendimento de capital (e não de trabalho) disponibilizado, para o caso de empregados que se revestissem da qualidade de acionistas ou quotistas da empresa e que, assim, houvessem subscrito e/ou integralizado capital no empreendimento, recebendo rendimentos decorrentes desta qualidade de sócios e não se confundindo, assim, com outros empregados, quando estes últimos, tal como no caso em questão, não restem caracterizados como detentores de ações ou quotas.

Entendo, a propósito, que, neste caso (empregados ou trabalhadores não acionistas ou quotistas), o que os empregados estão, sim, a auferir, é uma remuneração decorrente de seu trabalho, ainda que de natureza variável, dependente de metas e regras vinculadas a critérios capazes de alterar o montante a ser recebido.

Ou seja, com a devida vênua aos que esposam entendimento contrário, em meu entender reserva-se o conceito de necessário rendimento de capital auferido àqueles que efetivamente contribuíram com este fator de produção (capital) para fins de realização do ciclo empresarial, normalmente em detrimento da contribuição com o fator trabalho (como no caso dos empregados).

Feita tal digressão inicial, entendo que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo (art. 2º. da Lei nº 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, conseqüentemente, pela economia nacional como um todo, **sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e conseqüente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento.**

Mais especificamente, ainda entendo só ser possível a consecução de tal binômio caso a formalização, leia-se, a assinatura do instrumento de acordo se dê antes do período de aferição (exercício), de forma a que o empregado, com prévia ciência de metas e/ou regras claras e objetivas, devidamente formalizadas (visto não haver que se falar em obrigatoriedade legal de distribuição/pagamento sem um instrumento legal que a respalde formalmente), possa saber o esforço adicional a ser executado de forma a auferir rendimento financeiro adicional, conforme muito bem resumido no voto prolatado no âmbito do Acórdão 9202-005.704, pelo Conselheiro Relator, Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos e ao qual acedi integralmente, daí adotando o seguinte excerto do mesmo como razões de decidir, *verbis*:

(...)

*Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:*

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital

da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

*Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.*

*Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.*

*A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.*

(...)

Ainda, faço notar que a literalidade do texto legal também suporta integralmente o entendimento acima adotado de necessidade, para fins de cumprimento aos requisitos legais, de formalização prévia do acordo empresa-trabalhadores que contenha metas e regras claras vinculadas a um aumento de produtividade (futuro), uma vez que estabelece:

- a) a sugestão de vinculação à índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- b) A condição de quando da utilização de programas de metas, resultados e prazos, estes serem pactuados previamente;
- c) A necessidade de arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical dos trabalhadores e
- d) A necessidade de previsão, no instrumento de acordo, de mecanismos de aferição aplicáveis e seu período de vigência (o que levaria a uma necessária aceitação de uma

incomum vigência retroativa e aferição aplicável a competências passadas, caso se adotasse a tese de possibilidade de formalização após o início do período de aferição).

Entendo que a previsão de tais elementos em conjunto, consoante o referido art. 2º. *caput*, §§1º. e §§2º., respalda a interpretação aqui adotada de forma integral.

Assim, aplicando-se tal entendimento ao caso sob análise, verifico que, se resume a presente lide em definir se os mecanismos presentes na cláusula 43ª. do Acordo de PLR (Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008, firmada em nível estadual e anexada às e-fls. 258 a 278) atenderam o disposto na referida Lei no. 10.101, de 2000, de forma a possibilitar a exclusão dos valores pagos a título de PLR, na forma tencionada pelo contribuinte. Não há, destarte, dúvida sobre o fato do instrumento em questão ter sido devidamente formalizado previamente ao período de aferição objeto de lançamento.

A propósito, reza referida cláusula 43ª.:

*" CLÁUSULA QUADRAGÉSIMA TERCEIRA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS*

*Considerando as disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que facultam às entidades sindicais patronais e profissionais celebrarem instrumentos coletivos para a fixação de critérios para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, o SICEPOT-MG e o SITICOP-MG resolvem estabelecer, através da presente convenção, os critérios para o recebimento desta verba pelos empregados integrantes da categoria da construção pesada no Estado de Minas Gerais, referente ao ano-base de 2008, observadas as condições descritas nos parágrafos seguintes.*

*Parágrafo Primeiro - Os convenientes elegem como resultado o menor índice de absenteísmo nas empresas a ser alcançado em todo o período, assim como a redução dos índices de acidente de trabalho.*

*Parágrafo Segundo - Somente fará jus à parcela de PLR o empregado que atenda a todas as condições adiante relacionadas:*

- a) Que o empregado tenha trabalhado na empresa que conceder o benefício ora estabelecido, no mínimo, 8 (oito) meses completos no ano de 2008;*
- b) Que o empregado tenha comparecido com frequência integral, em todos os meses trabalhados no ano 2008;*
- c) Que o empregado não tenha se ausentado do trabalho por qualquer período, por qualquer licença, salvo no caso de acidente do trabalho ou licença maternidade, no ano de 2008;*
- d) Que o empregado não tenha sido vítima de acidente de trabalho no ano de 2008, a que tenha dado causa ou contribuído para a sua ocorrência;*

*Que o empregado não tenha sofrido advertência pelo não uso do EPI ou punição por falta disciplinar aplicada pelo empregador, no ano de 2008.*

*Parágrafo Terceiro - Os empregados representados pelo SITICOP-MG que atendam todas as condições definidas no Parágrafo Segundo, receberão, a título de participação nos lucros ou resultados das empresas, até o dia 10 de maio de 2009, a importância fixa total por empregado, a ser paga pelas empresas de acordo com a estratificação abaixo:*

#### **CLASSIFICAÇÃO**

*Capital Social Integralizado-VALOR A PAGAR*

*Até 10.000.000-R\$ 150,00*

*De 10.000.001 a 50.000.000-R\$ 200,00*

*Demais Empresas-R\$ 420,00*

*Parágrafo Quarto - Os empregados registrados na empresa há mais de cinco anos e que fizerem jus à parcela conforme estipulado na presente cláusula, receberão a título de PLR uma parcela de 5% calculada sobre o salário nominal percebido em 10 de novembro de 2008, por quinquênio completado no mesmo período aquisitivo.*

*Parágrafo Quinto - O empregado que trabalhar no ano base por período superior a 8 (oito) meses e inferior a 12 (doze) meses, a PLR será paga na proporcionalidade por mês trabalhado.*

*Parágrafo Sexto - Entende-se por Capital Social Integralizado o valor atribuído à atividade da empresa no âmbito do Estado de Minas Gerais, nos mesmos termos do art. 581 e parágrafos, da CLT.*

*Parágrafo Sétimo - O pagamento correspondente à faixa de maior valor assim como o pagamento da PLR adicional por tempo de serviço, prevista no parágrafo quarto, poderá, a critério da empresa, ser pago em duas parcelas, respectivamente em 10 de maio e 10 de outubro de 2009.*

*Parágrafo Oitavo - Consoante disposto no art. 3º, da Lei 10.101, de 19/12/2000, a verba de participação nos lucros ou resultados objeto da presente convenção não integra ou incorpora à remuneração do empregado, tampouco constitui base para a incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*Parágrafo Nono - Em caso de rescisão do contrato de trabalho antes do dia 10 de maio de 2009, a Participação nos Lucros ou Resultados será paga quando da rescisão, desde que atendidas todas as condições acima mencionadas.*

*Parágrafo Décimo - As empresas interessadas na celebração de Acordo Coletivo sobre a participação nos lucros ou resultados diverso dos termos estipulados nesta Convenção, poderão promover o Acordo mediante negociação com seus empregados, assistidos pelo SITICOP-MG, hipótese em que as condições previstas no Acordo Coletivo prevalecerão sobre aquelas estabelecidas na presente Convenção Coletiva.*

*Parágrafo Décimo Primeiro - Os Acordos celebrados entre o SITICOP-MG e as empresas antes da celebração da presente Convenção permanecem válidos, respeitado o respectivo prazo de vigência.*

*Parágrafo Décimo Segundo - O SITICOP-MG fiscalizará o cumprimento da presente convenção mediante a requisição, junto às empresas representadas pelo SICEPOT-MG, da lista de empregados beneficiados com a verba ora ajustada.*

*Parágrafo Décimo Terceiro - Ressaltamos que os valores e as condições para recebimento da PLR referente ano base de 2007 foram estabelecidas na Cláusula Quadragésima Terceira da Convenção Coletiva 2006/2007.*

Assim, cediço que tal instrumento :

a) Estabelece valor fixo de participação para os empregados, independente de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, baseado tão somente no nível de absenteísmo e capital social das empresas concedentes, de forma a que, assim, um incremento maior de produtividade, qualidade ou lucratividade não é revertido, de forma alguma, como um maior valor de participação aos empregados;

b) Exclui do recebimento da participação os empregados que, ainda que tenham contribuído para o aumento da produtividade/competitividade da empresa: a) Tenham trabalhado na empresa por período inferior a 8 meses durante o ano-base; b) Não tenham comparecido com frequência integral, ainda que por força de licença-saúde e c) Tenham sofrido acidente de trabalho, o qual, em meu entendimento, não se constitui em evento desejável para qualquer vítima daquele;

c) Ainda, se acede aqui à correta constatação do recorrido às e-fls. 366/367, *verbis*:

"(...)

*31. Desta análise, resta evidente que não há a definição de um plano de metas ou resultados a ser cumprido para o pagamento da PLR, tendo a Convenção Coletiva apenas previsto um aumento na remuneração dos empregados que mais trabalharam ao longo do ano de 2008, por não terem faltas ou não terem sofrido qualquer acidente de trabalho.*

"(...)"

Contrariado, assim, em meu entendimento através dos elementos supra, o cerne do instituto da PLR já aqui citado, a saber, o binômio aumento de produtividade-consequente aumento dos valores de participação dos empregados, rejeitando-se, assim, que o referido programa de PLR tenha obedecido aos ditames da Lei n.º. 10.101., de 2000, mais especificamente em seu art. 2.º., §1.º.

A propósito noto que, ainda que entenda que o termo "entre outros", constante do referido §1.º., tenha caráter exemplificativo, rejeito que esteja o mesmo parágrafo a permitir a adoção de programas de PLR que adotem mecanismos de aferição e participação, tais como o sob análise, que se encontrem em dissonância com o intuito fundamental do instituto em questão, ali regulamentado.

Por fim, ressalte-se que não se está aqui, no presente voto, a contestar a clareza ou objetividade das regras ou reputar inválidas as cláusulas do referido instrumento (CCT), mas tão somente rejeitar sua consonância com o instituto da PLR e com a melhor interpretação de seu diploma regulamentador (Lei nº. 10.101, de 2000), de forma a que se pudesse permitir a exclusão tencionada.

Assim, diante do exposto, voto por, mantendo o entendimento do Colegiado *a quo*, negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto no sentido de:

- a) Conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento;
- b) Conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.