



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.722689/2019-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-012.707 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CEMIG DISTRIBUICAO S.A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/08/2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). EMPREGADOR. EMPREGADO. NEGOCIAÇÃO. INSTRUMENTO. DATA DE ASSINATURA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICÁVEL.

Afasta-se o instituto da retroatividade benigna quando o contexto fático decorrente da inovação legislativa não se subsume à prescrição carregada na Norma Geral Tributária (CTN).

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLR. IMUNIDADE. EFICÁCIA LIMITADA. GOZO. LEI REGULADORA. EXIGÊNCIAS. ESTRITA OBEDIÊNCIA. IMPRESCINDÍVEL.

A PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto quando reportado estímulo se processar fora dos estritos ditames legalmente previstos.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por voto de qualidade, negar provimento às alegações recursais atinentes à Contribuinte principal. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske (Relator) e Andressa Pegoraro Tomazela, que deram-lhe provimento; e (ii) por unanimidade de votos, negar provimento às alegações referentes à solidariedade. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Andressa Pegoraro Tomazela (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 15504.722689/2019-41, em face do acórdão nº 15-48.773, julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), em sessão realizada em 20 de dezembro de 2019, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome do contribuinte em epígrafe, para a constituição dos seguintes créditos tributários:

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR Infração: Rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação (Código de Receita nº 2141). Período: 01/2016, 02/2016,	R\$ 13.913.733,53

05/2016, 07/2016 e 08/2016.	
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR Infração: Gilrat sobre rubricas de empregados não oferecidas à tributação (Código de Receita nº 2158). Período: 01/2016, 02/2016, 05/2016, 07/2016 e 08/2016.	R\$ 2.141.949,68

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 11/31, o presente processo de constituição de crédito tributário se refere a lançamento de contribuições previdenciárias patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, mais a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

3. A base de cálculo apurada corresponde aos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) aos segurados empregados em desacordo com a Lei nº. 10.101/2000, levantados com base nas folhas de pagamento disponibilizadas pelo contribuinte em mídia digital e nas planilhas elaboradas pela empresa com suporte nos acordos coletivos específicos relativos aos programas de participação nos lucros e resultados da CEMIG.

4. Considerando que ao final dos instrumentos de negociação no que é pertinente à participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, referente ao período de apuração 2015, com parcelas pagas em 2016, precedendo a identificação e as assinaturas das partes envolvidas, consta que os acordos foram assinados nas datas de 30 de dezembro de 2015 e 20, 25 e 29 de janeiro de 2016, ou seja, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas, uma vez que já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração, é de se inferir que referidas participações foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica, no presente caso, conforme art. 2º, da Lei nº. 10.101/2000, segundo previsão do RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.

5. Expõe o Relatório Fiscal que são caracterizados como responsáveis tributários no polo passivo deste auto de infração nos termos do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 (grupo econômico) combinado com o artigo 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66: COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS, CNPJ nº 17.155.730/0001-64; e CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A., CNPJ nº 06.981.176/0001-58.

6. O contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados dos Autos de Infração em 01/08/2019, fls. 723, 731 e 739. Em 02/09/2019, apresentaram conjuntamente impugnação, de fls. 745/957, alegando, em síntese, o que se segue:

6.1. A impugnação é tempestiva.

6.2. Expõe acerca do princípio da segurança jurídica e conclui que os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados só poderiam ser gravados pelas contribuições em debate se configurassem salário. Na medida em que a verba distribuída não representa tal rubrica, mas distribuição de resultados em decorrência do Programa de Participação nos Lucros e Resultados - PPLR, pactuado no decorrer do ano de 2015, para pagamento em 2016, jamais se subsumiria ao tipo invocado nas peças fiscais, carecendo, pois, de substrato jurídico.

6.3. Tendo em vista todas as condicionantes legais insertas na Lei nº 10.101/00, e objetivando propiciar estímulo constante aos profissionais integrantes de sua equipe, a Impugnante CEMIG D ajustou com seus empregados o Programa de Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PPLR, formatado conforme Acordos Coletivos relativos ao dito programa. As discussões e negociações de Acordos Coletivos com sindicatos, conforme sabido, se prolongam por meses, dados os interesses envolvidos. No caso da empresa, é notória a intensa negociação anterior ao efetivo ajuste do Acordo Coletivo relativo à PLR, devendo ser considerado que a estabilidade nas regras em relação aos anos anteriores, torna desimportante a celebração do acordo nos últimos meses do ano. Destaque-se que na autuação fiscal, ficou ultrapassada a discussão sobre as regras, indicadores e metodologia empregada no Acordo Coletivo relativo ao PPLR, não sendo controverso tal aspecto.

O único fundamento da autuação fiscal se atém às datas de assinatura dos Acordos Coletivos relativos ao PPLR, que se deram ao final do ano de 2015 e início de 2016, especificamente, em 30/12/2015, 25, 25 e 29 de janeiro de 2016. E essa única razão para a desconsideração dos efeitos (não tributários) do pagamento de PLR não é o bastante para os efeitos exatórios pretendidos.

6.4. De pronto, cumpre consignar que a celebração de Acordo Coletivo relativo ao PPLR, ao final do ano, ou mesmo em período que seja idêntico ao exercício fiscal de pagamento não configura qualquer irregularidade, eis que tal acordo coletivo é regido pelas normas oriundas do Direito do Trabalho, e não pelo Direito Financeiro ou Tributário. Ademais, não há no bojo da Lei nº 10.101/00 o necessário pressuposto para a validade das alegações fiscais trazidas na autuação fiscal.

6.5. Portanto, verifica-se claramente que a fundamentação lançada no Auto de Infração impugnado não encontra suporte na Lei nº. 10.101/00. Esta norma legal não exige que o acordo coletivo de trabalho seja assinado no exercício anterior ao pagamento da PLR.

6.6. Por tal razão, evidente a inexistência de motivo de direito. O lançamento tributário descumpra os princípios da legalidade e da proporcionalidade, em ofensa ao art. 37, caput, da CRFB/88, c/c art. 2º, parágrafo único, alínea 'd', da Lei nº 4.717/65 e arts. 2º, caput e § único, incisos I e VI, e 53, da Lei nº. 9784/99.

6.7. Impõe-se consignar que a Participação nos Lucros já era paga regularmente em períodos anteriores àquele objeto da atividade de fiscalização, sendo conhecidos pelos empregados o regramento, indicadores e metas perseguidas anualmente e que repercutiriam no pagamento da PLR. De todo modo, as negociações se iniciam a cada ano e perduram por meses, em discussões com os Sindicatos dos Empregados, o processo de finalização dos Acordos Coletivos respectivos tendem a se atrasar e, em alguns casos, posterga-se a assinatura para o início do ano seguinte. Por esta razão, a argumentação da fiscalização no sentido de que os empregados, sem conhecimento dos indicadores e metas definidos e pactuados com a empresa, para o ano de 2015, somente ao final do exercício, não poderiam mais modificar o destino dos resultados, com maior ou menor engajamento, esforço ou dedicação dos trabalhadores beneficiários do programa de PLR, não se aplica na espécie, uma vez que, de fato, todos os empregados eram conhecedores do regramento e metas, os quais se mantinham, com poucas variáveis.

6.8. Os empregados e seus Sindicatos eram e continuam bem atuantes nas discussões relativas ao PPLR, acompanhando a evolução, já tendo conhecimento dos índices e metas a serem alcançados. Portanto, a realidade fática e os fundamentos apresentados convergem para solução da controvérsia, com prestígio da verdade material e legalidade, para, ao final, assegurar-se o reconhecimento da natureza não remuneratória dos pagamentos feitos a título de PLR por CEMIG D.

6.9. No intuito de comprovar a negociação exaustiva e conhecimento pelos empregados acerca do plano de metas a que submeteriam para se obter resultados que levariam ao pagamento da PLR, apresenta-se, anexos, à Impugnação, a seguinte documentação: Acordos Coletivos PLR anteriores a 2015; Proposta enviadas aos Sindicatos para evolução na negociação da PLR de 2015; Convites para reuniões de debate e negociação da PLR de 2015; Divulgações internas do Informativo “Linha Viva” sobre a evolução da negociação da PLR de 2015; Divulgações do próprio Sindicato demonstrando a evolução da negociação da PLR de 2015.

6.10. É certo que a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação atinente à PLR ocorra no decorrer do ano de apuração. Observa-se, inclusive, as regras trabalhistas nas negociações de Acordos Coletivos, não cabendo à fiscalização federal descaracterizar o PPLR, que, inclusive, represente direito do empregado, a ser garantido pelo empregador.

6.11. É flagrante que participação nos resultados e salários são realidades totalmente distintas, sendo que somente esta última rende ensejo à tributação pelas contribuições previdenciárias. Os montantes pagos aos empregados da empresa a título de PPLR, nos termos da alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, não constituem base de incidência das aludidas exações.

6.12. Tendo a Impugnante CEMIG D atendido os ditames insertos na Lei nº 10.101/00, elaborando, com todos os requisitos normativamente previstos para o Programa de Participação nos Lucros e Resultados da empresa, o que é, inclusive, incontroverso, não é factível desconsiderá-lo com fundamento na data da assinatura dos Acordos Coletivos respectivos (todos anteriormente aos pagamentos respectivos), sob pena de malferimento expresso ao inciso I do artigo 150 da Constituição da República de 1988, ao inciso I do artigo 97 do Código Tributário Nacional, aos princípios da tipicidade e interpretação restritiva e, por fim, ao cânone constitucional da segurança jurídica. Transcreve acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

6.13. Os negócios jurídicos celebrados de acordo com as respectivas normas legais possuem força de lei entre os envolvidos e terceiros, valendo e produzindo todos os efeitos para os quais foram editados, a não ser que se comprove a existência de vício ou defeito tendentes a invalidá-los. Dentro deste contexto, a própria Constituição Federal de 1988 cuidou de proteger o que ela classificou como ato jurídico perfeito (inteligência do inciso XXXVI do artigo 5º da CF/88 - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada). Logo, uma vez celebrado determinado ato ou contrato segundo as leis que lhes são próprias, estes se tornam perfeitos e absolutamente aptos a irradiarem todos os efeitos de Direito. Dentro deste cenário, nem a lei, nem muito menos um ato administrativo, como aquele que encimou o malsinado Auto de Infração, tem poder e competência para ignorar a existência de um negócio jurídico validamente constituído, a não ser, renove-se, que demonstre e realmente comprove ter esse negócio sido celebrado de forma irregular, com dolo, fraude ou simulação.

6.14. Ora, uma vez comprovada a efetividade e legalidade do Programa de Participação nos Lucros e Resultados ajustados em comum acordo com os seus empregados, este só poderia ser desconsiderado, se restasse provado, pela Fiscalização, o descumprimento das condições para a caracterização da PLR, o que não foi indicado na autuação, tendo sido questionada apenas a data da assinatura dos Acordos Coletivos respectivos. Em momento algum os agentes fiscalizadores demonstraram ou mesmo comprovaram que a distribuição da PLR teria sucedido com afronta expressa a legislação de regência (Lei nº 10.101/00), ou com fraude ao Fisco, ou com dolo em sua elaboração ou simulação de realidades inexistentes.

6.15. Existente mesmo é a realidade posta em debate: elaboração de PPLR conforme ditames da Lei nº 10.101/00, objetivando alavancar os negócios empreendidos, estimular os interesses individuais, reconhecer-se o esforço de cada um em prol da sociedade, distribuindo-se, por fim, os resultados obtidos, garantindo o direito constitucional assegurado aos empregados e sua função social.

6.16. Destarte, não havendo qualquer elemento capaz de descaracterizar o plano ajustado entre a empresa e seus empregados, na medida em que a Fiscalização,

ao pretender tributar os valores pagos a título de PLR, está, em verdade, alterando o conceito constitucionalmente positivado para este instituto jurídico - PPLR, sua atuação afronta visceralmente ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

6.17. A LINDB sofreu alterações e uma das principais inovações, trazida pela Lei nº 13.655/18, está expressa no citado art. 20, que afasta argumentos retóricos ou principiológicos sem a devida análise prévia e detida dos fatos e de suas consequências práticas, quando das decisões proferidas em âmbito judicial, administrativo ou em órgão de controle. Pretende-se combater valores jurídicos abstratos e motivar decisões consistentes e motivadas pela realidade fática no caso concreto.

6.18. Neste diapasão, impõe-se ainda reforçar a natureza jurídica da PLR. Trata-se de um direito social definido como garantia fundamental na Constituição da República do Brasil (art. 7º, inciso XI), revelando o propósito de intervenção jurídica em defesa do empregado, na busca por reparar eventuais distorções decorrentes da desigualdade social. E, neste sentido, prevê o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-lei nº 4.657, de 1942).

6.19. O único fundamento para o lançamento tributário, para fins de incidência das Contribuições Previdenciárias Patronal, GILRAT e Terceiros sobre os valores pagos a título de PLR do ano de 2015, em absoluto atendimento e respeito ao regramento trazido na Lei nº 10.101/2000, e priorizando a função social da PLR trazida pela Constituição da República, foi o ajuste do Acordo Coletivo ao final do ano de apuração, ou mesmo no início do ano seguinte, ainda que anteriormente aos pagamentos. Não há previsão legal expressa sobre o tema e eventual interpretação (atual) de forma diversa dos precedentes anteriores deverá levar em conta regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais, atentando-se para a interpretação vigente à época da concretização do fato. Assim, prescrevem os arts. 23 e 24 da LINDB.

6.20. Neste sentido, cumpre considerar os precedentes do próprio CARF até o ano de 2015, se posicionavam no sentido de que a Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao intérprete fazê-lo. Transcreve acórdãos.

6.21. Neste ponto, reforçando os fundamentos apresentados, e demonstrando o posicionamento do CARF ao apreciar o tema em relação aos pagamentos de PLR por empresa do próprio Grupo Cemig em anos anteriores, o qual foi submetido à tributação em razão da assinatura do Acordo Coletivo ao final do ano de apuração

ou no início do ano seguinte, transcreve ementas de Acórdãos proferidos por esse Órgão Julgador.

6.22. É sabido que a responsabilidade tributária não poderá ser atribuída a terceira pessoa, distinta do contribuinte originário, sem que reste demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação principal.

6.23. As empresas CEMIG GT e CEMIG H, embora integrem o mesmo grupo econômico que a CEMIG D, constituem pessoa jurídica diversa, com estatuto, patrimônio e gestão autônomos. E não há como afastar, para fins de responsabilidade tributária, que prevalece, para todos os casos, a disposição geral contida no art. 128, em que a atribuição expressa da responsabilidade tributária a terceiro pressupõe a vinculação ao fato gerador. Este entendimento encontra respaldo na orientação que emana do egrégio Superior Tribunal de Justiça.

6.24. Logo, sem a demonstração de que as empresas apontadas como solidárias - CEMIG GT e CEMIG H contribuíram, de alguma forma, para que os Acordos Coletivos relativos à PLR ajustados com o sindicato representativo de seus empregados tenham sido assinados no mesmo exercício financeiro em que houve o pagamento da PLR, não há que se falar na responsabilidade tributária solidária que lhes foram impostas, já que em nada influenciara o tempo para o ajuste final. Assim, deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída as empresas CEMIG GT e CEMIG H, nos termos do próprio art. 128 do CTN.

6.25. Pelo exposto, requer seja a Impugnação conhecida e, ao final, integralmente provida, para efeitos de: reconhecer a nulidade do lançamento tributário consubstanciando no processo administrativo, dada a inexistência de fundamento legal para fins de desqualificar a PLR paga pela CEMIG D como verba desonerada da incidência das Contribuições Previdenciárias, GILRAT e Terceiros, em conformidade com as razões postas; e declarar a insubsistência da responsabilidade tributária solidária imposta por eventuais débitos de CEMIG D à CEMIG GT e CEMIG H, tendo em vista que não foi demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 128, CTN.

Em julgamento entendeu a DRJ por manter o lançamento, tendo sido lavrado o seguinte acórdão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/08/2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Integra o salário-de-contribuição a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a legislação própria.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.



A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, o contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram recurso voluntário conjunto, sob alegação de, em síntese: 1) o devido cumprimento de todos os requisitos da Lei nº 11.101/2000, 2) a aplicação retroativa da Medida Provisória nº 905/2019 com base no art. 106, I do CTN, 3) a ausência de configuração de responsabilidade solidária.

É o relatório

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

### I. MÉRITO

#### I.I. DO CUMPRIMENTO AOS REQUISITOS DA LEI Nº 11.101/2000

Sustenta a recorrente que o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados observou todos os requisitos previstos na Lei nº 11.101/2000.

Saliento, inicialmente, que o único fundamento da autuação fiscal se atém às datas de assinatura dos Acordos Coletivos relativos ao PLR, que se deram ao final do ano de 2015 e início de 2016, especificamente, em 30/12/2015, 25, 25 e 29 de janeiro de 2016, para pagamentos dos valores nos meses de fevereiro (adiantamento) e maio de 2016.

Assim, pelo entendimento da fiscalização, a assinatura do acordo coletivo posteriormente ao período avaliado (2015) mas antes do pagamento (2016), violaria a regra prevista no art. 2º da Lei 11.101/2000 por não observar a pactuação prévia.

Conforme se observa do Relatório Fiscal, foi apontado que:

2.1.1.6.2 – Considerando que ao final dos instrumentos de negociação, precedendo a identificação e as assinaturas das partes envolvidas, consta que os acordos foram assinados nas datas de 30 de dezembro de 2015 e 20, 25 e 29 de

janeiro de 2016, ou seja, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas uma vez que já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração, é de se inferir que referidas participações foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica, no presente caso, conforme art. 2º, da Lei nº. 10.101/2000, segundo previsão do RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, inciso X.

2.1.1.7.3 – Para que ocorra um incentivo à produtividade, é necessário que as regras para a implementação do programa sejam discutidas, acordadas e divulgadas aos empregados previamente ao início do exercício (no presente caso, o exercício de 2015), findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com os seus empregados.

2.1.1.7.5 – Dessa forma, importante repisar que, no que se refere a participação de 2015 com pagamento no exercício de 2016, observa-se que nas datas das assinaturas dos acordos específicos da PLR, em 30 de dezembro de 2015 e 20, 25 e 29 de janeiro de 2016, quando já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração da participação, já era perfeitamente possível que as partes conhecessem os resultados alcançados, bem como, os indicadores e metas definidos e pactuados com a empresa para o ano de 2015, não poderiam mais serem modificados em função do maior ou menor, engajamento, esforço ou dedicação dos trabalhadores beneficiários do programa da PLR.

2.1.1.7.6 – Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros e Resultados”, em face da comprovação de que o programa de metas, resultados e indicadores não foram pactuados previamente, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Com relação ao pagamento, a previsão dos acordos coletivos é clara ao prever:

ACORDO	ASSINATURA	ADIANTAMENTO	PAGAMENTO
- Acordo de Fls. 839	30.12.2015	20.01.2016	ATÉ 20.05.2016
- Acordo de Fls. 849	20.01.2016	05.02.2016	ATÉ 20.05.2016
- Acordo de Fls. 857	29.01.2016	05.02.2016	ATÉ 20.05.2016
- Acordo de Fls. 866	25.01.2016	05.02.2016	ATÉ 20.05.2016

Em que pese a divergência existente entre a necessidade de assinatura de o Acordo Coletivo ser antes do período avaliativo, ou antes do pagamento, filio-me a corrente que a

interpretação restritiva que deve ser dada ao art. 2, §7º da Lei nº 10.101/2000 é no sentido de que a assinatura deva preceder ao pagamento.

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:

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Com isto, o requisito legal limita que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento, e não ao exercício financeiro.

Saliento que, no presente caso, foi cumprido o previsto no inciso I (anteriormente ao pagamento da antecipação) e no inciso II (antecedência mínima de 90 dias da parcela final)

Ainda que se considerasse somente a previsão original do art. 2, §1º, II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.) a interpretação restritiva do dispositivo culminaria no mesmo resultado, qual seja, a pactuação prévia ao pagamento.

Neste sentido o precedente desta 2ª Turma Ordinária no Acórdão nº 2202-010.380:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PLR. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

A determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

O requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

ASSINATURA DO REPRESENTANTE SINDICAL NO ACORDO. COMPROVAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NA NEGOCIAÇÃO.

Havendo nos autos a comprovação de que o representante do sindicato assinou o acordo para pagamento da PLR celebrado por comissão eleita para esse fim, deve-se considerar cumprido o requisito legal que exige a participação do ente sindical nas negociações.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Nos termos da Súmula Carf nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Desta forma, válido o acordo nos termos acima.

Com o acolhimento do pedido na forma acima, resta prejudicado o pedido de aplicação retroativa da Medida Provisória nº 905/2019 com base no art. 106, I do CTN, visto que o mesmo tão somente passou a prever que a pactuação prévia é com relação ao pagamento, e não ao período avaliativo.

## I.II. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Sustenta o recorrente que a responsabilidade tributária não poderá ser atribuída a terceira pessoa, distinta do contribuinte originário, sem que reste demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação principal.

Em que pese a argumentação trazida pelo recorrente, percebe-se do relatório fiscal que:

3.8 – Face à caracterização da sujeição passiva solidária, constatada a configuração de grupo econômico, nos termos do art. 124, inciso II da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), as empresas abaixo identificadas estão sendo cientificadas da exigência tributária de que trata este Auto de Infração – (AI), identificado pelo Comprot: 15504-722.689/2019-41, cujas cópias estão sendo anexadas aos respectivos Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária, cujas ciências pelos sujeitos passivos dar-se-ão por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).

3.8.1 – Assim dispõe o Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172, de 25/10/1966), ao tratar da solidariedade passiva: (...)

Solidariedade “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.” 3.8.2 – Em consonância com a autorização contida no CTN, expressa no inciso II do artigo 124 acima transcrito, a legislação previdenciária assim dispõe no “art. 30, inciso IX, da Lei nº. 8.212/91”, diante da constatação da existência de grupo econômico:

"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; (negritamos)

(...)." 3.8.3 – No mesmo diapasão, o Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, seguindo exatamente a mesma orientação da lei previdenciária, estabeleceu em seu art. 222 que:

"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)." (Negritamos)

(...).

3.8.4 – Conforme se verifica dos dispositivos a seguir transcritos, a Instrução Normativa RFB no 971, de 13/11/2009, DOU de 17/11/2009, repetiu a previsão da Lei 8.212/1991 e do Regulamento da Previdência Social- RPS:

"Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si;

(...)." 3.8.4.1 – Esta mesma Instrução Normativa RFB 971/09, em seu art. 494, conceituou grupo econômico, nos seguintes termos:

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.

(...).

Quanto a fundamentação utilizada para fins de reconhecimento de responsabilidade em grupo econômico, qual seja, art. 124, II do CTN, art. 30, inciso IX, da Lei nº. 8.212/91, art. 222 do Decreto 3.048, de 06/05/1999 e Instrução Normativa RFB no 971, de 13/11/2009, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou sobre o tema no acórdão nº 9202-010.177, em Voto Vencedor do Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, que trago como razões de decidir

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

Note-se que a redação daquele inciso IX já garante ao Fisco, uma vez constatada a existência de grupo econômico, e isso mostrou-se aqui superado, o

posicionamento das empresas que integram referido grupo no polo passivo da exação, na condição de solidárias pelo débito, sem que, para isso, precise empreender maiores esforços investigativos.

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

Tenho que o artigo 124 do CTN, versando sobre normas gerais de Direito Tributário, estabelece duas hipóteses de solidariedade: uma, a prevista em seu inciso I, que exige do autuante um esforço maior no sentido de demonstrar que as pessoas-alvos possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Inegavelmente, nesse caso espera-se da Fiscalização um maior esforço investigativo. Já na hipótese consubstanciada em seu inciso II, o legislador deixou a cargo da lei fossem estabelecidas as situações em que, dada as suas circunstâncias, as pessoas ao entorno da obrigação principal pudessem ser chamadas a responder pelo débito na condição de responsável solidária. Pode-se dizer, assim penso, que nesses casos, a própria lei cuidaria de presumir o interesse comum na hipótese então posta, tal como se tem no inciso IX do artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91).

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

Todavia, ainda que se buscasse a necessidade de um interesse comum para fins de reconhecimento da responsabilidade solidária, tenho que o mesmo também se apresente no presente caso.

Conforme trazido no Termo de Verificação Fiscal; em itens 3.8.5 e 3.8.6, a recorrente é detentora de 100% de participação do capital social das empresas CEMIG Distribuição S/A e CEMIG Geração e Transmissão S/A (única acionista), sendo estas, portanto, suas Subsidiárias Integrais. Ainda, e mais relevante, a regulamentação da participação dos trabalhadores nos Lucros e Resultados da CEMIG se deu em documentos únicos, vinculando as três empresas arroladas como integrantes do grupo econômico.

Com isso, entendo também como comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ensejador da responsabilidade solidária.

Desta forma, reconheço a responsabilidade solidária das empresas.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário quanto a tese principal e negar provimento quanto as alegações de solidariedade.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

A presente exposição tem o desígnio de explicitar as razões por que orientei meu voto para, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário interposto e, assim, fui acompanhado pelos demais conselheiro fazendários desta Turma de Julgamento, contrariamente ao entendimento do i. Relator, que, como visto, deu-lhe provimento.

Nesse pressuposto, consoante os excertos do Voto vencido, que ora replico para facilitar a compreensão, o escopo da divergência em apreço gravita em torno da data de assinatura do instrumento de negociação entre o empregador e seus empregados. Confira-se:

Assim, pelo entendimento da fiscalização, a assinatura do acordo coletivo posteriormente ao período avaliado (2015) mas antes do pagamento (2016), violaria a regra prevista no art. 2º da Lei 11.101/2000 por não observar a pactuação prévia.

[...]

**Em que pese a divergência existente entre a necessidade de assinatura de o Acordo Coletivo ser antes do período avaliativo, ou antes do pagamento, filio-me a corrente que a interpretação restritiva que deve ser dada ao art. 2, §7º da Lei nº 10.101/2000 é no sentido de que a assinatura deva preceder ao pagamento.** (destaquei)

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:

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Com isto, o requisito legal limita que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuado previamente ao pagamento, e não ao exercício financeiro.

[...]

Ainda que se considerasse somente a previsão original do art. 2, §1º, II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.) a interpretação restritiva do dispositivo culminaria no mesmo resultado, qual seja, a pactuação prévia ao pagamento.

Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que proveram a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referido crédito ter sido regularmente constituído. Ademais, tratando-se de lucro apurado no ano de 2015 - período avaliativo -, entendo que nada nele poderá refletir a alteração legislativa incluída pelo art. 48 da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019; convertida na Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020, que, por meio do art. 32, replicou dito mandamento legal, também fundamento do voto condutor da decisão vencida, qual seja:

Art. 32. O art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 , passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 2º [...]

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado:

- I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e
- II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

Mais precisamente, o instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte, seja de cunho interpretativo ou, se o correspondente crédito ainda não estiver definitivamente constituído, afaste as supostas infração ou descumprimento de exigências de ação ou omissão anteriormente impostas, assim como quando comine penalidade menos severa. É o que está posto no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
  - a) quando deixe de defini-lo como infração;
  - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
  - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



Nestes termos, dita retroatividade há de ser afastada, eis que o contexto fático decorrente da inovação legislativa não se subsume à prescrição carregada no transcrito art. 106 da Norma Geral Tributária (CTN).

**Assim entendido, passo propriamente ao enfrentamento da matéria, tendo por pressuposto a legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador.**

#### **Participação nos Lucros e Resultados - PLR**

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

#### CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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**; (destaquei)

Como se vê, trata-se de imunidade condicionada, assim reputada por conta de sua eficácia limitada, que carece da citada regulação infraconstitucional para produzir os efeitos jurídicos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário-de-contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências legalmente estabelecidas. Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569.441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (destaquei)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF - RG RE: 569441 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje - 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada Lei previdenciária, afastou a incidência tributária da PLR concedida aos empregados, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 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;** (destaquei).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica;**

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, **integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(destaquei)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **como incentivo à produtividade**, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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 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.

(destaquei)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Por pertinente, tratando-se de não incidência prevista em ato legal (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea “j”) e admitindo-se **a tributação como regra** no exercício da competência tributária, torna-se plausível dita Lei reguladora ser interpretada literalmente, por **traduzir exceção ao** ordenamento jurídico. Portanto, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao fiel cumprimento dos transcritos aspectos formais e materiais deve ser **restritivo ao literalmente nela previsto**. Confira-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Nesse pressuposto, vale discorrer acerca da abrangência do programa (beneficiários atingidos) e do momento de consolidação do respectivo ajuste (data de assinatura do instrumento), pois traduzem contextos relevantes para a exata compreensão do mandamento legal ora apreciado.

#### **Abrangência do programa**

O eixo conceitual presente no comando constitucional “são direito dos trabalhadores [...] participar nos lucros ou resultados” (CF, 1988, art. 7º, inciso XI), quando clareado pelas expressões reguladoras “integração entre o **capital** e o **trabalho** e como incentivo à **produtividade**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 1º), bem como “será objeto de negociação entre a **empresa** e **seus empregados**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º), por si só, já afasta a suposta hipótese da citada participação poder **não ser extensível** à totalidade dos empregados. Afinal,

trata-se de texto claro, direto e em contexto único, como tal, no meu entender, dificultando entendimento diverso.

Com efeito, o Constituinte remeteu a regulação da matéria para a lei, o Ato legal previdenciário exclui referida verba do salário-de-contribuição “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” e esta, por sua vez, é precisa em **não ressalvar** que discutido benefício poderá se destinar **apenas** a parcela dos empregados. Logo, diante da clareza e unidade semântica indisfarçável presente no revelado Dispositivo específico, prosperar entendimento divergente, implicaria aceitação de contradição dentro da própria norma; o que não existe, pois a expressão legal “**empresa e seus empregados**” não pode referir-se **somente** a parcela destes, se a Lei assim não reservou.

Ademais, também não se imagina razoável o legislador ter possibilitado discriminação dentro do grupo de empregados mediante suposta integração do capital e trabalho como incentivo à produtividade franqueada unicamente para alguns privilegiados, quando o comando da Constituição refere-se a “direito dos trabalhadores”, e não de apenas parte destes.

#### Momento do ajuste

Releva registrar que dito ajuste “empregador x empregado” há de ser materializado em instrumento próprio antes de iniciado o período aquisitivo do respectivo direito, assim também traduzido como período avaliativo. Afinal, não se apresenta razoável a pretensão que supostamente busque incrementar a produtividade por meio da integração entre o **capital** e o **trabalho**, quando o empregado não tem prévio conhecimento da contrapartida que terá de despender, de como se dará a aferição da referida exigência, bem como do respectivo reflexo financeiro dela decorrente.

De outro modo, o acordo firmado após o início do período avaliativo esvazia toda premissa eleita pelo comando legal, eis que, até mesmo por impossibilidade lógica, supostamente buscaria projetar futura produtividade tocante a trabalho já realizado, sob o qual não mais cabe se falar em aferição.

Corroborando o acima posto, vale salientar que os direitos e deveres ajustados entre empregador e empregados mediante convenções e acordos coletivos têm vigência somente no terceiro dia após o respectivo depósito no Ministério do Trabalho, que se processará em até 8 dias contados da data em que foram assinados. É o mandamento prescrito nos arts. 613, inciso VIII; 614, § 1º e 615, § 2º, do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (CLT), nestes termos:

Art. 613 - As Convenções e os Acordos deverão conter obrigatoriamente:  
(Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

VII - Direitos e deveres dos empregados e empresas; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

Art. 615 – [...]

§ 2º As modificações introduzidos em Convenção ou Acordo, por força de revisão ou de revogação parcial de suas cláusulas passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Nestes termos, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, como correlacionar PRL paga à revelia da Lei integrativa com rendimento isento, se o já transcrito art. 3º do próprio Ato legal não admite que ela substitua ou complemente a remuneração devida. Desse modo, os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados tão somente terão natureza jurídica de PLR desvinculada da respectiva remuneração - sem incidência das contribuições sociais previdenciárias e daquelas destinadas a terceiros, entidades e fundos -, quando se processarem com **atendimento cumulativo** dos seguintes requisitos:

1. resultar de prévia negociação mediante comissão paritária eleita pelas partes, nela integrando um participante designado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por meio de acordo ou convenção coletiva;

2. o documento registrando o acordado pelos participantes deverá ser assinado antes do início do período avaliativo e constará, de forma clara e objetiva:

a. as especificações atinentes tanto aos benefícios destinados aos empregados (direitos subjetivos) como as contrapartidas por estes a serem despendidas em favor do empregador (regras adjetivas);

b. os métodos a serem aplicados na aferição de cumprimento do compromisso pactuado;

c. a periodicidade dos pagamentos da reportada participação;

d. o período de vigência e os prazos para revisão do respectivo acordo;

3. o registro do acordo celebrado terá de ficar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

## 4. a PLR:

- a. não substitui nem complementa a remuneração;
- b. não poderá ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil nem em mais de duas parcelas no mesmo ano civil;
- c. terá de ser disponibilizada à totalidade dos empregados.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo do desenganço previdenciário em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário-de-contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do “instrumento de acordo”, com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **aferição** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por fim, apropriado consignar que a faculdade conferida às partes para articular as metas a serem atingidas, os respectivos critérios de aferição e os benefícios do cumprimento delas decorrentes deverá ser contida pelas normas cogentes atinentes à universalidade do programa, à temporalidade dos pagamentos, e, especialmente, ao seu caráter condicionado a resultado incerto.

Desenhada a contextualização legal posta e passando propriamente ao enfrentamento da controvérsia, nota-se que, *in caso*, a Recorrente apropriou-se da faculdade que dispõe de outorgar participação nos lucros aos seus empregados, sem ajuste assinado antes do início do período de apuração do respectivo resultado. Logo, trata-se de faculdade não oponível ao Fisco, desde que tais verbas integrem o salário-de-contribuição dos beneficiários, eis que processada fora dos limites estabelecidos pela Lei específica que supostamente excluiria referido fato imponível da incidência das Contribuições Previdenciárias Sociais.

Pelas razões expostas, a razão não está com a Recorrente.

**Conclusão**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

*Assinado digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz