



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15504.720788/2020-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.149 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

É devida a contribuição patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101 DE 2000. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101

de 2000, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

**AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.**

Não há, na Lei nº 10.101 de 2000, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos a que se propõe regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

**DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101 de 2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

**SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 210.**

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

**ARTIGO 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INAPLICABILIDADE. SÚMULA Nº 169.**

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.**

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que lhes deu provimento. O Conselheiro Thiago Álvares Feital manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários (fls. 1.049/1.082, 1.085/1.118 e 1.121/1.154) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 32ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 1.009/1.033), que julgou as impugnações improcedentes, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, lavrado em 08/12/2020, no montante de R\$ 1.987.696,72, já acrescidos de juros de mora (calculados até 12/2020) e multa proporcional (passível de redução), referente à contribuição previdenciária patronal e GILRAT (fls. 02/10), acompanhado do: Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/32); Anexo 01 - Pagamentos a Empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em Desacordo com Lei Específica (fls. 34/46); Anexo 02 - Pagamentos a Administradores (Contribuintes Individuais) pela Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 47) e Anexo 03 - Autoenquadramentos Efetuados pela Empresa quanto aos Códigos FPAS, CNAE, FAP e RAT, cujos dados obtidos das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), correspondentes ao período do levantamento do crédito (fl. 48).

Foram arroladas como responsáveis tributárias (responsabilidade solidária de direito – empresa integrante de grupo econômico) as empresas CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A, CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX e CEMIG DISTRIBUICAO S.A, CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX (fl. 04).

### **Do Lançamento**

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 1.010/1.014):

Trata-se de processo administrativo abrangendo a lavratura de Auto de Infração materializador de lançamento de contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do índice de incidência da incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, relativos a fatos geradores ocorridos no período compreendido pelas competências 01 a 08/2016, totalizando um crédito lançado de R\$ 1.987.696,72.

O lançamento encontra-se motivado pelo Relatório Fiscal de fls. 12/32.

A empresa sob ação fiscal, denominada Companhia Energética de Minas Gerais - CEMIG, é uma sociedade por ações, de economia mista, que tem por objeto, nos termos de seu Estatuto Social, construir, operar e explorar sistema de geração, transmissão, distribuição, e comercialização de energia elétrica e serviços correlatos; desenvolver atividades nos diferentes ramos de energia, em qualquer de suas fontes, com vistas à exploração econômica e comercial; prestar consultoria dentro de sua área de atuação, a empresas no Brasil e no exterior; e exercer atividades diretas e indiretas relacionadas ao seu objeto social, incluindo o desenvolvimento e a exploração de sistemas de telecomunicação e de informação.

Os créditos tributários descritos no presente relatório incluem levantamentos que correspondem a diferenças entre as contribuições devidas e as efetivamente recolhidas encontradas nos fatos geradores a seguir identificados: (i) Pagamentos a empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei nº 10.101/00); e, (ii) Pagamentos a Administradores (contribuintes individuais) pela Participação nos Lucros ou Resultados.

#### **PAGAMENTOS A EMPREGADOS PELA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA (LEI 10.101/00).**

Analisadas as folhas de pagamento apresentadas em meio digital, constataram-se pagamentos a empregados da auditada pela Participação nos Lucros ou Resultados dentro do período fiscalizado (01/2015 a 12/2016), comandadas por meio das rubricas de proventos 1003 e 1033, denominadas, respectivamente, PLR- PART LUCROS RESULT e PLR.

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos, verifica-se que a Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa é instrumento de integração entre o capital e o trabalho e um incentivo à produtividade.

Em atendimento aos Termos de Intimação, a auditada apresentou os seguintes instrumentos que regulamentaram a participação dos empregados nos lucros e resultados da CEMIG em 2015, para pagamento em 2016, quais sejam:

- Federação dos trabalhadores nas indústrias urbanas do estado de Minas Gerais, Sindicato das secretárias e secretários do estado de Minas Gerais, Sindicato de engenheiros no estado de Minas Gerais, Sindicato dos administradores no estado de Minas Gerais, Sindicato dos advogados do estado de Minas Gerais, Sindicato dos arquitetos do estado de Minas Gerais - SINARQ, Sindicato dos contabilistas de Belo Horizonte, Sindicato dos economistas do estado de Minas Gerais, Sindicato dos eletricitários do sul de Minas Gerais - SINDSUL, Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos geólogos no estado de Minas Gerais, Sindicato dos médicos de Minas Gerais - SINMED-MG, Sindicato dos profissionais da química do estado de Minas Gerais - SINPROQUI/MG, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos de segurança do trabalho do estado de Minas Gerais – SINTEST - MG, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Juiz de Fora, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Santos Dumont e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais - SINDIELETRO: Assinatura em 30/12/2015.
- Sindicato de engenheiros no estado de Minas Gerais – SENGE: Assinatura em 20/01/2016.
- Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais — SINDIELETRO: Assinatura em 29/01/2016.
- Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos médicos de Minas Gerais - SINMED-MG, Sindicato dos profissionais da química do estado de Minas Gerais – SINPROQUI/MG, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos de segurança do trabalho do estado de Minas Gerais – SINTEST - MG, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Juiz de Fora e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais – SINDIELETRO: Assinatura em 25/01/2016.

No que concerne à participação dos empregados nos lucros e resultados da auditada, referente ao período de apuração de 2015, com parcelas pagas em 2016, da leitura dos regulamentos apresentados à Fiscalização, intitulados como "Acordo Coletivo Específico Relativo ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados da CEMIG", tendo como signatários, de um lado, a CEMIG, e de outro

lado, seus colaboradores, representados pelas respectivas entidades sindicais ou sindicatos acima identificados, constata-se que os referidos instrumentos definiram e pactuaram planos compostos por um conjunto de indicadores e metas corporativas e um conjunto de indicadores e metas operacionais/específicas, conforme se verifica da cláusula 2ª dos Regulamentos analisados, que reproduz. A cláusula 3ª desses instrumentos, ao tratar do valor e base de cálculo da PLR 2015, além de definir um percentual de 4% do lucro líquido, para distribuição aos seus colaboradores, exclusivamente para o exercício de 2015, assentou-se que a empresa estabeleceu uma garantia de R\$ 100 milhões de Reais, a ser distribuído na PLR relativa ao ano de 2015 (a ser paga em 2016), desde que as metas estabelecidas para o programa atinjam o percentual mínimo de 50%, além da forma, critérios e fórmula para apuração dos resultados considerando-se os resultados dos indicadores/metas corporativas e operacionais, bem como a proporção da contribuição de cada cargo/função nestes indicadores. Ao final dos instrumentos de negociação, precedendo a identificação e as assinaturas das partes envolvidas, consta que os acordos foram assinados nas datas de 30/12/2015 e 20, 25 e 29/01/2016.

Pois bem, conforme disposto no art. 1º da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e um incentivo à produtividade, sendo imperioso o estabelecimento prévio dos indicadores que serão utilizados para tal. Nesse contexto, é fundamental que a negociação entre o empregador e seus empregados, com a necessária participação do sindicato da categoria, seja precedente ao período objeto da aferição dos lucros ou resultados, vez que os pagamentos a serem efetuados a este título devem estar vinculados a regras claras e objetivas previamente estabelecidas. Por certo, o grande objetivo do pagamento pela participação nos Lucros ou Resultados das empresas é promover a participação do empregado de tal sorte que ele se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento. Desse engajamento resultará maiores ganhos para ele e para o empreendedor. Daí a necessidade de esse instrumento ser assinado previamente ao início do exercício para o qual se pretenda distribuir lucros ou resultados. Além disso, deve ser franqueado aos trabalhadores o acompanhamento da evolução dos indicados vinculados ao pagamento da PLR.

Ocorre que os instrumentos de negociação para a Participação nos Lucros ou Resultados de 2015, pagos em 2016, foram assinados ou no final do exercício de 2015 ou mesmo no exercício de 2016, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas, uma vez que já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração, e, assim sendo, é de se concluir que as referidas participações foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica.

A distribuição de lucros ou resultados a empregados pressupõe a existência de um acordo prévio e com a participação do Sindicato, não podendo esse acordo ser definido posteriormente ao início do exercício para o qual se pretende distribuir o

lucro ou resultado, como se deu no presente caso, em que a Participação nos Lucros ou Resultados do exercício de 2015 foram pactuados no final do exercício de 2015 (30/12/2015) ou no início do exercício seguinte – ano de 2016 (janeiro de 2016).

**PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES (CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS) PELA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.**

Por meio das folhas de pagamento apresentadas à fiscalização em meio digital, foram identificados, em 02/2016, pagamentos pela participação nos Lucros e Resultados a Diretores não empregados, na rubrica 1033 - PLR, parcela que não foi levada à tributação previdenciária. Essa mesma rubrica, não considerada como rubrica de incidência de contribuições previdenciária pela auditada, foi utilizada para comandar o pagamento dos seus empregados pela Participação nos Lucros e Resultados com fundamento na Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Ocorre que esse procedimento adotado pela empresa de não levar à tributação tal rubrica está equivocado, vez que sobre a participação nos Lucros ou Resultados de Diretores não empregados deve haver a incidência das contribuições previdenciárias, como exposto a seguir.

Os diretores não empregados da auditada são considerados contribuintes individuais e, acertadamente, assim foram tidos pela empresa, conforme informado por ela nas diversas GFIP transmitidas à Previdência Social (campo categoria do trabalhador - código 05). A Lei nº 8.212/91, como já mencionado, exclui da incidência das contribuições previdenciárias as parcelas pagas a título de participação nos Lucros ou Resultados, desde que pagas ou creditadas de acordo com lei específica. Entretanto, a lei específica, que é a Lei 10.101/00, cuida da participação nos Lucros ou Resultados de empregados, e não de contribuintes individuais.

O artigo 2º da Lei nº 10.101/91 não pode ser ampliado para alcançar os contribuintes individuais, já que a lei menciona unicamente os empregados e, portanto, a participação nos Lucros ou Resultados paga aos Diretores não empregados da auditada, que são contribuintes individuais, deve ser tributada.

Aplicou-se a multa em lançamento de ofício, nos termos do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, e artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%.

**GRUPO ECONÔMICO E SOLIDARIEDADE PASSIVA PREVIDENCIÁRIA.**

No desenvolvimento do procedimento fiscal na Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG (CEMIG H), constatou-se que ela e as empresas Cemig Geração e Transmissão S/A (CEMIG GT), CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX, e Cemig Distribuição S/A (CEMIG D), CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX, compõem um grupo econômico nos termos do artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. A configuração do grupo econômico ficou patente quando, em resposta ao item 2 Termo de Intimação nº 03, a auditada informou que é detentora de 100% do capital social das empresas Cemig Geração e Transmissão S/A e Cemig Distribuição S/A. Assim

sendo, estas duas empresas são subsidiárias integrais da auditada, sendo, portanto, empresas controladas pela Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG. O conceito de controle consta do § 2º do artigo 243 da Lei nº 6.404/76. Com o percentual de 100% de participação da Companhia Energética de Minas Gerais S/A - CEMIG (Controladora) sobre o capital votante das subsidiárias CEMIG Distribuição S/A (Controlada) e CEMIG Geração e Distribuição S/A (Controlada), no período de ocorrência do fato gerador, estas se submetiam ao controle integral daquela, ora fiscalizada, fato que configura a existência de grupo econômico.

A constatação do grupo econômico também ficou evidente com a utilização da marca CEMIG pela empresa objeto desta ação fiscal e pelas demais acima identificadas, conforme se verificou em consulta aos dados cadastrais da base da RFB e instrumentos constitutivos registrados nos respectivos Órgãos de Registro.

Vale ressaltar que a própria 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 (Autuada e Solidárias), ficando consignado neles que, para os efeitos desses instrumentos, as três empresas seriam denominadas como CEMIG.

Verificou-se ainda que a Controladora e suas Subsidiárias Integrais estão sediadas em endereço comum, localizado na Avenida Barbacena, nº 1.200, Bairro Santo Agostinho, Belo Horizonte, Minas Gerais.

As empresas do Grupo CEMIG utilizam-se da mesma estrutura administrativa e logística, sendo que, conforme Telas Consulta GFIP WEB - DATAPREV - Informações do Responsável, Miriam Ferreira, que possui o endereço eletrônico - MIRIAN.FERREIRA@CEMIG.COM.BR, é a pessoa encarregada pela remessa das GFIP das 3 empresas - CEMIG H, CEMIG GT E CEMIG D.

Pelo exposto, restou configurada a existência de grupo econômico e disso resulta a solidariedade passiva das empresas Cemig Geração e Transmissão S/A, CNPJ 06.981.XXX/0001-XX, e Cemig Distribuição S/A, CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX, ficando estas solidárias em relação aos Autos de Infração lavrados.

(...)

### **Da Impugnação**

Os contribuintes foram cientificados pessoalmente do lançamento em 21/12/2020 (fls. 362/363) e apresentaram impugnações em 20/01/2017 (fls. 372/408, 584/620 e 796/832), acompanhadas de documentos (fls. 409/581, 621/793 e 833/1.005), com os seguintes argumentos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 1.014/1018):

(...)

Intimados pessoalmente o contribuinte e responsáveis solidários quanto ao lançamento, em 21/12/2020, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal e Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal

– Responsabilidade Tributária, fls. 350/367, apresentaram, de forma conjunta, os instrumentos de impugnações de fls. 372/408, 584/620 e 796/832, todos de mesmo conteúdo, aduzindo, em síntese:

#### **DO DIREITO.**

##### **SEGURANÇA JURÍDICA E A PLR.**

Principia fazendo um arrazoado teórico, com citação de doutrinas. Como conclusão, a lavratura do Auto de Infração ora combatido só seria legal e conseqüentemente válida se o fato jurídico realizado pela Impugnante Cemig H se enquadrasse nas respectivas normas tributárias de regência, o que, entretantes, não sucede. Em suma, 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, conforme se demonstrará, à sociedade, na seqüência, jamais se subsumiria ao tipo invocado nas peças fiscais, carecendo, pois, de substrato jurídico.

##### **O PPLR PACTUADO ENTRE A CEMIG H E SEUS EMPREGADOS.**

Traz considerações normativas sobre a PLR.

A leitura das normas relativas à PLR conduz à inexorável conclusão de que esta consigna modelagem de participação dos trabalhadores nos resultados ou lucros bastante ampla e aberta, permitindo-se às diversas empresas elaborarem sistema que melhor se adequa às suas realidades. A tônica da Lei nº 10.101/00 reside na liberdade para a formatação de plano de participações. Dentro deste contexto, 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 H 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 prolonga por meses, dados os interesses envolvidos. No caso da empresa, é notório e será comprovado no presente feito 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 de desimportante a celebração do acordo nos últimos meses do ano. 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.

##### **INEXISTÊNCIA DE MOTIVO LEGAL QUE JUSTIFIQUE A EXIGÊNCIA DA ASSINATURA DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO ANTERIORMENTE AO ANO DE APURAÇÃO DOS INDICADORES E METAS DA PLR.**

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. Não há no bojo da Lei nº 10.101/00 o necessário pressuposto para a validade das alegações fiscais trazidas na autuação fiscal, conforme se denota da citada lei. Ademais, é de se notar que a Lei nº 14.020/2020, que promoveu recente alteração da Lei nº 10.101/00, incluiu, no art. 2º, o § 7º, que expressamente autoriza a celebração do acordo de PLR "anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação". Para tanto, não houve qualquer alteração do caput do art. 2º da Lei nº 10.101/00 ou mesmo do seu objeto, expresso no art. 1º, de modo que o legislador apenas esclareceu a abrangência da presente norma, em consonância com o art. 11. inciso III. alíneas "b" e "c" da Lei Complementar nº 95, não se tratando, pois, de inovação.

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. O Acordo Coletivo segue diretrizes trabalhistas e pelo Direito do Trabalho é regido. 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. 9.784/99.

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. 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.

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, a presente Impugnação, a seguinte documentação: acordos coletivos PLR anteriores a 2015, demonstrando a similitude dos Programas de Participação nos Lucros e Resultados dos anos anteriores com o PPLR de 2015 e, assim, prévio conhecimento por parte dos empregadores; proposta enviada 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.

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. Não pode a Receita Federal pretender tributar fato jurídico que não se subsuma ao tipo legal descrito em lei, isto é, não pode transformar, num passe de mágica, valores pagos a título de PPLR em salários, unicamente com intuito de onerá-los com a tributação, afastada pela Constituição da República.

Tendo a Impugnante CEMIG H 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. Cita julgados do CARF.

**DA ILEGAL DESCONSIDERAÇÃO DO PPLR - DA ADEQUADA ANÁLISE SOB O PÁLIO DA SEGURANÇA JURÍDICA - APLICAÇÃO DAS GARANTIAS ESTABELECIDAS NA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB).**

Além das razões acima, que demonstram concretamente a insubsistência do único fundamento trazido pela Fiscalização (data da assinatura dos respectivos Acordos Coletivos), para fins de afastar a desoneração da PLR paga aos empregados, os negócios jurídicos celebrados de acordo com as respectivas normas legais, como é do conhecimento geral, 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.

Uma vez comprovada a efetividade e legalidade do Programa de Participação nos Lucros e Resultados ajustado em comum acordo com os seus empregados, este só poderia ser desconsiderado, insista-se, 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.

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. A perfunctória leitura deste comando legal remete à consideração de que não é facultado aos agentes autuantes, por meio da edição de singelos atos administrativos, consubstanciados aqui no lançamento tributário vergastado, transmudarem o conceito do Plano de Participação nos Lucros e Resultados relativo ao ano 2015, pago em 2016, para salários, objetivando exclusivamente tributá-los.

De outro giro, na medida em que o Fisco desconsidera o negócio jurídico realizado pela empresa, caracterizando-o como instituto diverso unicamente com escopo de tributá-lo, empreende verdadeira interpretação econômica dos fatos, desprezando, para não se dizer, aniquilando, os princípios da legalidade e da tipicidade, insistentemente abordados nos tópicos acima. Cita julgado do Supremo Tribunal Federal - STF.

Torna-se, portanto, inteiramente aplicável o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB (Decreto-lei nº 4.657, de 1942), devendo-se atentar, para a solução da lide, o viés principiológico de que nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. 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 princípios lógicos 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.

Não compete a Fiscalização modificar conceitos e ainda interferir no conteúdo de acordos privados, regulados pela legislação trabalhista, que dá força de lei aos Acordos Coletivos ajustados entre empresa e empregados. 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. Importante frisar que, no caso em apreço, deve-se ter em vista, ainda, os arts. 23 e 24 da LINDB, na hipótese de se modificar entendimento ou posicionamento vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação fiscal, que imporá nova obrigação, até então não prevista.

Não há previsão legal expressa sobre o prazo de anterioridade 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. Cita julgados do CARF.

Até 2015, a jurisprudência administrativa na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CASRF, responsável pela uniformização das decisões emanadas pelo CARF, era forte no sentido da ausência de determinação legal de prazo para a celebração de acordos de PLR válidos. Após referido ano, contudo, as decisões do CARF migraram para um entendimento diverso, conduzindo o legislador a registrar, de forma expressa, em verdadeiro ato de interpretação autônoma, o real sentido da Lei nº 10.101/00. Nesse sentido, a Lei nº 14.020/2020, que promoveu recente alteração da Lei nº 10.101/00, incluiu, no art. 2º, o § 7º, para autorizar a celebração do acordo de PLR "anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação". Ou seja, o PPLR firmado em 2015 para pagamento em 2016, objeto da Autuação ora impugnada, era aderente à jurisprudência unificada do CARF até aquela data e permanece aderente à Lei nº 10.101/2000, na sua redação mais recente, que resgata aquele entendimento jurisprudencial, ao incluir o § 7º no art. 2º, sem alterar-lhe o caput ou mesmo o objeto legal constante do art. 1º (art. 11, inciso III, alíneas "b" e "c", da Lei Complementar nº 95), conferindo clareza de interpretação do diploma legal de 2000.

#### **PRECEDENTES DO CARF EM PROCESSOS DECORRENTES DE AUTUAÇÕES FISCAIS COM MESMO FUNDAMENTO.**

Neste ponto, cita julgados referentes ao tema em relação a empresa do próprio Grupo Cemig.

#### **AUSÊNCIA DA CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA À CEMIG GT E À CEMIG D, NA QUALIDADE DE SOLIDÁRIAS.**

Traz considerações sobre a sujeição direta e a responsabilidade tributárias. Cita doutrinas. A prova de que o responsável solidário esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária principal é imprescindível, cabendo à fiscalização tal ônus.

As empresas CEMIG GT e CEMIG D, embora integrem o mesmo grupo econômico que a CEMIG H, constituem pessoas jurídicas diversas, 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 do CTN, em que a atribuição expressa da responsabilidade tributária a terceiro pressupõe a vinculação ao fato gerador. Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Logo, sem a demonstração de que as empresas apontadas como solidárias - CEMIG GT e CEMIG D 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.

PEDIDOS.

Postula pelo provimento da impugnação para fins de se reconhecer a nulidade do lançamento e declarar-se a insubsistência da responsabilidade solidária imputada.

(...)

#### Da Decisão da DRJ

A 32ª Turma da DRJ08, em sessão de 27 de maio de 2021, no acórdão nº 108-015.223 (fls. 1.009/1.033), julgou as impugnações improcedentes, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 1.009):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. PREVISÃO DE METAS. ANTERIORIDADE DA PREVISÃO FACE AO PERÍODO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS METAS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA.

Constitui parcela não integrante do salário de contribuição a Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PLR, quando estabelecida nos termos fixados pela legislação de regência (Lei nº 10.101/2000).

A previsão das metas individuais e globais que devam ser implementadas para a obtenção da PLR devem ser fixadas em momento anterior ao período de aquisição, ou, ao menos, se fixadas no curso deste, deve haver prova efetiva e cabal de que a demora na fixação das metas decorre de efetivo processo de negociação que perdurou ao longo do tempo.

CONTROLE ACIONÁRIO INTEGRAL. GRUPO ECONÔMICO DE DIREITO. SOLIDARIEDADE.

Configura grupo econômico de direito a relação de controle acionário integral de uma empresa em relação ao capital de outras, impondo-se a imputação da

responsabilidade solidária entre elas, dispensando-se a prova do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da contribuição previdenciária.

Não obstante, o interesse jurídico comum resta demonstrado quando todas as empresas envolvidas celebram o mesmo instrumento jurídico do qual exsurge a obrigação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

Os Recorrentes tomaram ciência do acórdão da DRJ por meio de suas Caixas Postais, consideradas Domicílio Tributário Eletrônico (DTE): COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG em 15/06/2021 (fl. 1.039), CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A em 18/06/2021 (fl. 1.044) e CEMIG GERACAO E TRANSMISSAO S.A em 14/07/2021 (fl. 1.045) e interpuseram recursos voluntários em 14/07/2021 (fls. 1.049/1.082, 1.085/1.118 e 1.121/1.154), em que repisam os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I. TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

II – BREVE SÍNTESE DOS FATOS

III. DO DIREITO

III.1 – SEGURANÇA JURÍDICA E A PLR

III.2 – O PPLR PACTUADO ENTRE A CEMIG E SEUS EMPREGADOS

III.3. INEXISTÊNCIA DE MOTIVO LEGAL QUE JUSTIFIQUE A EXIGÊNCIA DA ASSINATURA DE ACORDO COLETIVO DE TRABALHO ANTERIORMENTE AO ANO DE APURAÇÃO DOS INDICADORES E METAS DA PLR

III.4 – DA ILEGAL DESCONSIDERAÇÃO DO PPLR – DA ADEQUADA ANÁLISE SOB O PÁLIO DA SEGURANÇA JURÍDICA – APLICAÇÃO DAS GARANTIAS ESTABELECIDAS NA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB)

III.4. PRECEDENTES DO CARF EM PROCESSOS DECORRENTES DE AUTUAÇÕES FISCAIS COM MESMO FUNDAMENTO

IV. AUSÊNCIA DA CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA À CEMIG GT E À CEMIG D, NA QUALIDADE DE SOLIDÁRIAS

V – PEDIDO

Diante de todo o exposto, demonstradas as ilegalidades incorridas pelo julgadores de piso e a improcedência da ação fiscal, requer **seja o presente Recurso Voluntário conhecido para lhe DAR PROVIMENTO**, reformar o acórdão a quo e reconhecer a nulidade do lançamento tributário em questão, dada a inexistência de fundamento legal para fins de desqualificar a PLR paga pela CEMIG como verba desonerada da incidência das Contribuições Previdenciárias Patronal e GILRAT, em conformidade com as razões ora postas.

Requer-se, ainda, a declaração da insubsistência da responsabilidade tributária solidária imposta por eventuais débitos da CEMIG (Holding) à CEMIG GT e à CEMIG D, tendo em vista que não foi **demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação principal**, nos termos do art. 128, CTN.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

### Da Delimitação do Litígio.

Relata a autoridade julgadora de primeira instância que não houve por parte do contribuinte e pelos responsáveis solidários manifestação expressa na impugnação sobre o lançamento da contribuição previdenciária devida sobre pagamentos de PLR a diretores não empregados, conforme excerto abaixo reproduzido (fl. 1.019):

(...)

Quanto à contribuição previdenciária devida sobre os pagamentos de PLR feita a diretores não empregados, não houve impugnação por parte do contribuinte e pelos responsáveis solidários, havendo o reconhecimento expresso da procedência do lançamento quanto a esta parte (segunda página dos instrumentos de impugnações).

(...)

Em decorrência, tal matéria não compõe o presente litígio e sua discussão está preclusa no âmbito administrativo.

### Das Razões Recursais.

Nas razões recursais os Recorrentes relatam que o motivo ensejador do lançamento, apontado pela fiscalização, foi o fato da PLR referente ao período de apuração 2015 ter sido pago em 2016 em desacordo com a Lei nº 10.101 de 2000, por não terem sido pactuados previamente os indicadores e metas respectivos.

Afirmam que não obstante terem apresentado impugnações, os julgadores de 1ª instância entenderam por manter a autuação, prevalecendo o equívoco da autuação fiscal, que afasta a segurança jurídica dos empregadores ao aplicar interpretação dissociada da legislação vigente, para os fins arrecadatários pretendidos.

Reiteram considerações já apresentadas em sede de impugnação, requerendo ao final : (i) o provimento do recurso voluntário para reformar o acórdão *a quo* e reconhecer a nulidade do lançamento tributário, dada a inexistência de fundamento legal para fins de desqualificar a PLR paga pela CEMIG como verba desonerada da incidência das contribuições previdenciárias patronal e GILRAT e (ii) a declaração da insubsistência da responsabilidade tributária solidária imposta por eventuais débitos da CEMIG (Holding) à CEMIG GT e à CEMIG D, tendo em vista que não foi demonstrada a sua vinculação com o fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 128, CTN.

Passamos à análise dos argumentos dos Recorrentes.

## PRELIMINAR

### Nulidade do Lançamento.

Os Recorrentes suscitam a nulidade do lançamento ante a inexistência de fundamento legal a fim de desqualificar a PLR paga pela CEMIG como verba desonerada da incidência das Contribuições Previdenciárias e GILRAT.

Nos termos do artigo 142 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN)<sup>1</sup>:

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

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

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>1</sup> O artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(...)

Do exposto, para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso em análise como se verá a seguir.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora descreveu de forma minuciosa, amparada pela legislação e demais atos normativos vigentes os motivos pelos quais entendeu que os pagamentos a empregados da auditada pela Participação nos Lucros ou Resultados dentro do período fiscalizado (01/2015 a 12/2016), comandadas por meio das rubricas de proventos 1003 e 1033, denominadas, respectivamente, PLR- PART LUCROS RESULT e PLR, não foram consideradas como parcelas sem a incidência das contribuições previdenciárias.

A fiscalização apontou que os instrumentos de negociação para a Participação nos Lucros ou Resultados de 2015, pagos em 2016, foram assinados ou no final do exercício de 2015 ou mesmo no exercício de 2016, caracterizando a ausência de prévio estabelecimento de metas, uma vez que já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração, e, assim sendo, é de se concluir que as referidas participações foram pagas em desacordo com os preceitos da Lei específica (Lei nº 10.101).

A DRJ após tecer considerações sobre o programa PLR da Recorrente, entendeu pela manutenção do lançamento concluindo (fls. 1.031/1.032):

(...)

Assim, fica claro que o processo de negociação da PLR no âmbito do contribuinte e demais empresas a ele ligadas no grupo econômico nada mais foi do que uma mera formalidade burocrática para validar o pagamento de uma efetiva parcela remuneratória, sem qualquer processo de negociação prévio, consumando-se na assinatura de instrumentos absolutamente desvinculados materialmente da gênese da PLR.

Ademais, analisar a natureza da PLR em face do contexto no qual ela é praticada não implica em violação ao ato jurídico perfeito, mas sim à imputação dos efeitos decorrentes da aplicação da norma jurídica tributária sobre os fatos concretos, embora rotulados de forma diversa pelo contribuinte. É dizer, à fiscalização cabe sim a análise da efetividade da PLR como tal, uma vez que suas competências são consagradas pela cláusula de condicionamento da não incidência à própria observância dos preceitos contidos na legislação vigente. A vingar entendimento contrário, ter-se-ia sempre a prevalência da forma sobre o conteúdo, isto é, a

prevalência do que as partes puseram no papel, muito embora a realidade seja outra. Até neste ponto, ressalto, se o negócio jurídico faz lei entre as partes, isto não impede que os efeitos extroversos do negócio possa ser questionado por terceiro que dele não participou.

Assim, por tal entendimento, os acordos coletivos subscritos em 30/12/2015 e 20, 25 e 29/01/2016 para fins de pagamento da PLR relativa ao ano de 2015, com consumação do pagamento em 01, 02, 05, 07 e 08/2016 de 2016, mostram-se em absoluto desacordo com a concepção trazida pela Lei nº 10.101/00, artigo 2º, § 1º.

(...)

Do exposto, ante a não configuração de qualquer motivo ensejador não há como ser acolhida a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelos Recorrentes.

## MÉRITO

Observa-se que no recurso voluntário os Recorrentes repisam os mesmos argumentos da impugnação, sem apresentar qualquer fato novo ou elemento de prova capaz de modificar os fundamentos da decisão recorrida, reproduzidos no excerto abaixo (fls. 1.019/1.033), com os quais concordo, motivo pelo qual os adoto como razão de decidir no presente voto, nos termos do disposto no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

O direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa encontra sua origem na Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI, *verbis*:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

... *omissis* ...

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Em face do caráter de não auto-aplicabilidade que decorre da redação dada ao dispositivo (“conforme definido em lei”), após longo período no qual vigoraram Medidas Provisórias, a questão passou a ser disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Este normativo passou a regular e dispor sobre os elementos necessários ao efetivo exercício do direito constitucionalmente previsto. Ainda, no que tange à questão da incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos levados a efeito sob o título de participação nos lucros e resultados, muito embora a Lei nº 10.101/2000, por si só, não disponha de qualquer cláusula de

não-incidência, vez que tal tarefa é afeta à Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j”, as previsões contidas nos artigos 2º e 3º do normativo se constituem regras básicas a serem observadas para efeito de aplicabilidade da previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, impõe-se o pensamento segundo o qual, para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não seja objeto de incidência de contribuição previdenciária, há que se observar os comandos da Lei nº 10.101/2000, não obstante este mesmo normativo excluir tal benefício do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas. Ou seja, não basta que determinado pagamento seja rotulado como PLR para que, *ipso facto et de jure*, seja considerado imune à tributação previdenciária, mas, ao contrário, por força da eficácia cogente da Lei nº 8.212/91, a não incidência deflui como mero resultado da apreciação da correção do pagamento à luz da Lei nº 10.101/00. Assim, a não incidência previdenciária é consectário da harmonia entre os diplomas, de forma que os fatos materiais, em acordo com a Lei nº 10.101/00 tenha suprimida a sua carga de incidência tributária-previdenciária.

É dizer, sob o prisma da Carta Fundamental de 1988, em momento algum atribuiu-se ao pagamento feito a título de PLR a imunidade tributária. O que ela fez, e nisto foi taxativa, foi desvincular a PLR da remuneração do empregado, para efeitos trabalhistas. Assim, o que o legislador constituinte teve em mente foi a intenção de criar uma forma remuneratória que não se vinculasse às demais parcelas de natureza retributiva e, dessa forma, não constituísse, de per si, como uma obrigação contínua do empregador. No entanto, não houve, sob qualquer vertente exegética que se adote, o estabelecimento de imunidade. Se assim tivesse pretendido o legislador, teria sido taxativo, tal qual o foi em outras passagens da Carta, por exemplo, o seu artigo 150, inciso VI.

Na esteira do exposto, convém trazer à colação o disposto na Lei nº 10.101/2000, *in 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.

§ 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.

... *omissis* ...

§ 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.

Dos dispositivos transcritos, alguns requisitos ressoam como imperativos ao tratamento do pagamento da participação nos lucros e resultados, são eles:

- a) negociação prévia entre empresa e trabalhadores, compondo a relação inter-negocial de integração entre os elementos integrantes da atividade empresária, quais sejam, o capital e o trabalho;
- b) materialização da negociação em um instrumento de regulação do direito;
- c) previsão de regras claras e objetivas quando à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
- d) previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- e) previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos para revisão do acordo;
- f) arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores; e,
- g) que o pagamento, seja de antecipação, seja da distribuição de valores a título de participação, não ocorram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Pois bem, passo a apreciar os elementos acima em face do contexto dos autos.

#### **DA PLR DO CONTRIBUINTE.**

Sustenta, a fiscalização, que os pagamentos feitos pelo contribuinte a título de PLR violam a Lei nº 10.101/00 e, por este motivo, devem sujeitar-se à incidência previdenciária. No seu entendimento, os instrumentos apresentados violam a regra de anterioridade exigida para a regular disciplina da PLR, na medida em que subscritos os instrumentos quando já exaurido por completo o período de implementação das metas e resultados, de forma a tornar impossível a efetiva negociação.

Eis os instrumentos e respectivas datas de assinatura, conforme já constante do Relatório que este Voto precede:

- Federação dos trabalhadores nas indústrias urbanas do estado de Minas Gerais, Sindicato das secretárias e secretários do estado de Minas Gerais, Sindicato de engenheiros no estado de Minas Gerais, Sindicato dos administradores no estado de Minas Gerais, Sindicato dos advogados do estado de Minas Gerais, Sindicato dos arquitetos do estado de Minas Gerais - SINARQ, Sindicato dos contabilistas de Belo Horizonte, Sindicato dos economistas do estado de Minas Gerais, Sindicato dos eletricitários do sul de Minas Gerais - SINDSUL, Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos geólogos no estado de Minas Gerais, Sindicato dos médicos de Minas Gerais - SINMED-MG, Sindicato dos profissionais da química do estado de Minas Gerais - SINPROQUI/MG, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos de segurança do trabalho do estado de Minas Gerais – SINTEST - MG, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Juiz de Fora, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Santos Dumont e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais - SINDIELETRO: **ASSINATURA EM 30/12/2015.**
- Sindicato de engenheiros no estado de Minas Gerais – SENGE: **ASSINATURA EM 20/01/2016.**
- Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais — SINDIELETRO: **ASSINATURA EM 29/01/2016.**
- Sindicato dos empregados técnicos que trabalham como analistas de sistemas, programadores e operadores na área de computação no estado de Minas Gerais, Sindicato dos médicos de Minas Gerais - SINMED-MG, Sindicato dos profissionais da química do estado de Minas Gerais – SINPROQUI/MG, Sindicato dos psicólogos do estado de Minas Gerais, Sindicato dos técnicos de segurança do trabalho do estado de Minas Gerais – SINTEST - MG, Sindicato dos técnicos industriais de Minas Gerais, Sindicato dos trabalhadores na indústria de energia elétrica de Juiz de Fora e Sindicato intermunicipal dos trabalhadores na indústria energética de Minas Gerais – SINDIELETRO: **ASSINATURA EM 25/01/2016.**

De sua parte, o contribuinte sustenta, em apertada síntese, que:

- a) a disciplina da PLR é para efeitos trabalhistas, e não tributário/previdenciários;

- b) não há na legislação qualquer cláusula de anterioridade mínima para a assinatura dos acordos de PLR;
- c) descabe à autoridade administrativa afastar a natureza jurídica do ato jurídico perfeito e seus consectários efeitos;
- d) houve discussão prévia em relação aos acordos apontados, tendo sido preservadas as mesmas regras dos acordos relativos aos anos anteriores;
- e) a mudança de entendimento do CARF deve observar regra de transição, em tutela à segurança jurídica.

#### **ASSINATURA DOS ACORDOS - VIOLAÇÃO À ANTERIORIDADE EXIGIDA**

Os autos abrangem fatos geradores relativos ao ano de 2016.

Como visto acima, os instrumentos de acordo coletivo de trabalho que disciplinam a PLR no Grupo Cemig foram assinados em 30/12/2015, 20, 25 e 29/01/2016, tendo ocorrido o pagamento em 01, 02, 05, 07 e 08/2016.

Ora, de rigor reconhecer que os acordos coletivos foram assinados quando já findo o período de implementação das metas e resultados previstos, havendo violação ao requisito da anterioridade da previsão de metas. Sobre o tema, isto é, quanto ao momento de fixação das regras a serem atendidas, alinho-me ao entendimento segundo o qual estas devem ser estabelecidas antes da data em que os trabalhadores devem iniciar seu cumprimento, ou ao menos, e aqui admito por amor ao argumento, no início do período de implementação, e não apenas antes da data do pagamento da participação. A razão é óbvia, pois não é possível estabelecer condições para o passado (no caso dos autos, quando já transcurso o ano inteiro de 2015), tampouco assume relevância o estabelecimento de regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, no todo ou em parte, como pretende o contribuinte.

O contribuinte sustenta que os acordos relativos ao ano de 2015, com pagamento em 2016, mantiveram as regras e metas já previstas em acordos dos anos anteriores, o que permite aos empregados o pleno conhecimento acerca delas.

Contudo, penso que o entendimento expresso é equivocado. Em primeiro lugar, porque a simples apuração do resultado da empresa não constitui um elemento suficiente à definição de uma meta a ser alcançada, podendo conter variáveis a serem aquilatadas na sua determinação. Em segundo lugar, porque é cediço que não são todos os empregados da empresa que têm conhecimento da apuração do resultado, mas, ao contrário, pouquíssimos o têm. Arrisco-me em afirmar que somente altos cargos de direção e os próprios profissionais da contabilidade e, talvez, o pessoal do departamento financeiro tenha este conhecimento. Os trabalhadores em departamentos de execução de tarefas diversas têm este conhecimento? O pessoal administrativo de vendas e distribuição têm este conhecimento? Com a devida vênia, é extrapolar o bom senso afirmar isto, quando se sabe que esta informação não é escancarada em nenhuma empresa! O

que todos este (*sic*) colaboradores têm, e isto é indubitável, é que a PI— R virá, mas sem qualquer margem de conhecimento quanto ao atingimento das metas ou resultados a serem alcançados.

Com efeito, é sabido que o grande objetivo do pagamento da participação nos lucros e resultados é a participação no capital da empresa, de forma que os empregados se sintam estimulados a trabalharem em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento resultará em sua participação (sob a forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, não há que se falar em engajamento do empregado na empresa, ou, ainda, em integração efetiva, mediante fomento da atividade laboral, se o trabalhador não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. Destarte, penso que a Lei nº 10.101/2000 exigiu não apenas que o acordo ou instrumento de negociação sejam prévios à atividade do trabalhador, mas exigiu, além disto, o conhecimento prévio do trabalhador sobre as regras e metas que deverá alcançar para incorporar tal direito ao seu patrimônio, ainda que não se possa, de antemão, visualizar a dimensão econômica do direito.

Segundo FÁBIA TUMA, (in Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários. São Paulo: Editora LTr, 1999. pg. 201):

Apesar da dificuldade em precisar uma definição única, arriscamos aqui chamar de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas a parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com a performance da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação **com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados. Porém, não se incluem nessa categoria os prêmios concedidos pelas empresas a posteriori, de forma unilateral, sem nenhum acordo ou negociação prévios. Ou seja, as regras para a contribuição do prêmio devem ser conhecidas de antemão para que se configure a PLR.**

Não fosse assim, os trabalhadores não teriam como aferir se estariam ou não atingindo os objetivos e metas necessários à aquisição do seu direito à participação nos lucros e resultados. Decorre da essência do instituto que o futuro titular do direito, antes de iniciado o seu processo de aquisição, conheça as regras e metas a serem observadas e atingidas para que se efetive a conjugação de esforços, a harmonia entre o capital e o trabalho, e, dessa forma, possa fluir do direito à participação nos lucros ou resultados.

Assim, afirmar que os colaboradores sabem das metas a serem cumpridas porque já conhece as metas previstas nos anos anteriores, é, no mínimo, partir de uma falsa premissa para justificar o atraso inescusável na elaboração da PLR, tentando esconder a real prática que subjaz o documento, qual seja, o de se prever metas apenas formalmente, e em relação às quais já se tem conhecimento quanto à sua total implementação, validando-se uma forma de remuneração que, embora dita “variável”, assume nítidos contornos de habitualidade, porque seguramente esperada pelos empregados.

(...)

Outrossim, este Relator já teve oportunidade de reconhecer que processos de negociação se arrastam ao longo do tempo, de forma que a celebração do acordo acabe por ser feito em momento ainda dentro do período de apuração. Assim, já houve casos de processos administrativos em que o contribuinte apresentou vários recortes jornalísticos sobre suas negociações, incluindo-se informações sindicais contemporâneas à negociação, que atestavam, em seu conjunto, que uma negociação teria durado, por exemplo, 4 a 5 meses, iniciando-se antes do início do período de apuração e terminado com a assinatura do acordo quando já iniciado o período no qual se deveria apurar o atingimento das metas. Naqueles casos, obviamente, por uma questão de coerência lógica e bom senso, houve o reconhecimento de que o acordo foi celebrado validamente, a despeito de ter sido firmado no curso do período de aquisição, pois (a) ainda não exaurido o processo de apuração das metas, e (b) houve prova efetiva da negociação que lho antecedeu. No caso dos autos, porém, a realidade é outra. Veja-se.

→ Fl. 523 – Proposta da CEMIG visando o atendimento à Sentença Normativa conjuntamente com a Proposta de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, datada de 30/12/2015, para a PLR 2015/2016:

(...)

→ Fl. 524 – Proposta da CEMIG visando o atendimento à Sentença Normativa conjuntamente com a Proposta de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, datada de 15/12/2015, para a PLR 2015/2016:

(...)

→ Fl. 525 – Proposta da CEMIG visando o atendimento à Sentença Normativa conjuntamente com a Proposta de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, datada de 23/12/2015, para a PLR 2015/2016:

(...)

Saliento que todos (*sic*) estas propostas foram juntadas pelo próprio contribuinte e pelos responsáveis solidários em suas impugnações.

Ora, fica claro o contexto. As propostas iniciaram a suposta “negociação” em dezembro de 2015, a maioria delas na última semana (dias 23 e 30), e uma em meados de dezembro (dia 15). Assim, cai por terra a tese inverídica do

contribuinte de que teria havido um efetivo processo de negociação e que este teria se postergado por meses, de forma a culminar com a assinatura tardia dos instrumentos. Não! As propostas começaram a ser feitas no último mês de 2015!

Além disso, o teor das propostas é inequívoco em demonstrar quão errada está a tese do contribuinte no sentido de que os trabalhadores conheciam as metas e resultados porque já previstos em acordos dos anos anteriores. De fato, cada uma delas conta com elemento inovador no conteúdo de mérito da proposta, porque parte da premissa segundo a qual "(...) as propostas são fruto de um momento econômico e financeiro desfavorável, o que leva a Empresa a propor alterações substanciais em diversas cláusulas negociadas, tais como a de seguro de vida em grupo. (...)". Com a devida vênia, o próprio contribuinte adjectiva as alterações de "substanciais" e expande tais alterações a "diversas cláusulas negociadas" o que, à toda evidência, demonstra que não há a estabilidade de metas e resultados em relação aos anos anteriores, como afirma o contribuinte.

Mas, por amor ao debate, vamos desconsiderar estes elementos. Às fls. 552/554, temos uma lista de presença em reunião com a pauta "PLR", datada de 29/10/2015, o convite para reunião com a pauta "Proposta de PLR – Participação nos Lucros e Resultados" (RH/RS-03988/2015), datado de 27/10/2015 e o convite para reunião com a pauta "Negociações PLR" (RH/RS-04405/2015), datado de 24/11/2015. Ora, considerando que estes documentos provariam o marco inicial do processo de negociação, verifica-se que faltavam apenas, no máximo, dois meses para o término do ano de 2015, e isto considerando a data mais antiga (27/10/2015). Em outro caso, faltava somente um mês e seis dias para o término de 2015 (24/11/2015).

Ainda, o contribuinte e responsáveis solidários apresentam o informativo "Linha Viva", ano 5, nº 171, de 29/10/2015, onde consta que nesta data, ou seja, 29/10, houve a apresentação da proposta de PLR (fl. 556):

(...)

Em outro informativo, igualmente denominado "Linha Viva", ano 5, nº 178, de 24/11/2015, consta o agendamento de reunião para o dia 26/11/2015 com o objetivo de prosseguir nas negociações (fl. 557):

(...)

Outro aspecto digno de nota é a publicação do SIDIELETRO-MG, juntada pelo contribuinte e responsáveis solidários às fls. 570/571, datada de 07/05/2015, onde consta que até aquele momento havia a pendência da proposta de PLR:

(...)

E outra publicação do mesmo sindicato, datada de 29/10/2015 (fl. 576):

(...)

Assim, fica claro que o processo de negociação da PLR no âmbito do contribuinte e demais empresas a ele ligadas no grupo econômico nada mais foi do que uma

mera formalidade burocrática para validar o pagamento de uma efetiva parcela remuneratória, sem qualquer processo de negociação prévio, consumando-se na assinatura de instrumentos absolutamente desvinculados materialmente da gênese da PLR.

Ademais, analisar a natureza da PLR em face do contexto no qual ela é praticada não implica em violação ao ato jurídico perfeito, mas sim à imputação dos efeitos decorrentes da aplicação da norma jurídica tributária sobre os fatos concretos, embora rotulados de forma diversa pelo contribuinte. É dizer, à fiscalização cabe sim a análise da efetividade da PLR como tal, uma vez que suas competências são consagradas pela cláusula de condicionamento da não incidência à própria observância dos preceitos contidos na legislação vigente. A vingar entendimento contrário, ter-se-ia sempre a prevalência da forma sobre o conteúdo, isto é, a prevalência do que as partes puseram no papel, muito embora a realidade seja outra. Até neste ponto, ressalto, se o negócio jurídico faz lei entre as partes, isto não impede que os efeitos extroversos do negócio possa ser questionado por terceiro que dele não participou.

Assim, por tal entendimento, os acordos coletivos subscritos em 30/12/2015 e 20, 25 e 29/01/2016 para fins de pagamento da PLR relativa ao ano de 2015, com consumação do pagamento em 01, 02, 05, 07 e 08/2016 de 2016, mostram-se em absoluto desacordo com a concepção trazida pela Lei nº 10.101/00, artigo 2º, § 1º.

#### **DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Neste aspecto, os instrumentos de impugnações administrativas limitam-se a questionar a imputação de responsabilidade solidária, não obstante reconhecerem que as empresas CEMIG GT, CEMIG D e CEMIG H façam parte de um mesmo grupo econômico – Grupo CEMIG, sob o argumento de que tal imputação deve ser precedida da demonstração de interesse comum na ocorrência dos fatos geradores. Não procede tal argumento.

Como deixou claro a fiscalização:

Nesse contexto, cabe registrar que, no desenvolvimento do procedimento fiscal na Companhia Energética de Minas Gérias – CEMIG (CEMIG H), constatou-se que ela e as empresas Cemig Geração e Transmissão S.A. (CEMIG GT), CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX e Cemig Distribuição S.A. (CEMIG D), CNPJ 06.XXX.XXX/0001-XX, compõem um grupo econômico nos termos do artigo 494 da IN 971 acima transcrito.

A configuração do grupo econômico ficou patente quando, em resposta ao item 2 Termo de Intimação 03, a auditada informou que é detentora de 100% do capital social das empresas Cemig Geração e Transmissão S.A. e Cemig Distribuição S.A.

Assim sendo, estas duas empresas são subsidiárias integrais da auditada, sendo, portanto, empresas controladas pela Companhia Energética de Minas Gérias – CEMIG.

... *omissis* ...

Com o percentual de 100% de participação da Companhia Energética de Minas Gerais S/A - CEMIG (Controladora) sobre o capital votante das subsidiárias CEMIG Distribuição S/A (Controlada) e CEMIG Geração e Distribuição S/A (Controlada), no período de ocorrência do fato gerador, estas se submetiam ao controle integral daquela, ora fiscalizada, fato que configura a existência de grupo econômico, nos termos do artigo 494 da IN 971 acima citado.

Assim, havendo uma relação de controle acionário integral do contribuinte em relação às demais companhias, de rigor reconhecer-se o grupo econômico de direito, daí advindo a inexorável imputação de responsabilidade solidária, nos termos dos artigos 124, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, artigo 222 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e artigos 152, inciso I, e 494 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, todos transcritos no Relatório Fiscal.

Por derradeiro, sobre o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a sua prova seja desnecessária no tocante ao grupo econômico de direito, principalmente quando empresas são absolutamente controladas por outra, é fato que os acordos abrangem as empresas envolvidas, podendo-se extrair o cabeçalho de qualificação do instrumento à fl. 268 como exemplo:

(...)

Ora, se as três pessoas jurídicas firmaram o mesmo instrumento, nas mesmas condições, com a mesma irregularidade (exaurimento do período de apuração das metas e resultados), forçoso reconhecer que ambas tiveram interesse jurídico em praticar um fato gerador de contribuições previdenciárias ao arrepio dos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, de forma que devem ser responsabilizadas solidariamente pelo crédito tributário lançado.

(...)

Em complemento e pela pertinência ao caso em relação à questão da responsabilidade solidária de empresas que integram grupo econômico, convém trazer a colação o teor da Súmula CARF nº 210, de observância obrigatória por parte dos membros do colegiado:

**Súmula CARF nº 210**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024**

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Em vista destas considerações, nada a prover.

**Da Ilegal Desconsideração do PPLR – Da Adequada Análise sob o Pálio da Segurança Jurídica – Aplicação das Garantias Estabelecidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).**

Relatam os Recorrentes que os precedentes do próprio CARF, até o ano de 2015, se posicionavam no sentido de que a Lei nº 10.101 de 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.

Afirmam que não cabe à fiscalização impor interpretações não contidas expressamente em lei, para manter a pretensão, impondo-se aos órgãos julgadores a análise e decisões que observem as determinações dos artigos 23 e 24 da LINDB.

Em que pese tal insurgência, todavia a matéria não comporta maiores discussões pois encontra-se sumulada neste órgão administrativo de julgamento, objeto da Súmula CARF nº 169, abaixo reproduzida, de observância obrigatória pelos seus membros:

**Súmula CARF nº 169**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Do exposto, não há como ser acolhido o argumento dos Recorrentes.

**Jurisprudência e Decisões Administrativas.**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais indicados pelo Recorrente, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso.

**Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e no mérito em negar provimento aos recursos voluntários.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos****DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Thiago Álvares Feital

Dirirjo acerca da interpretação adotada no voto condutor deste acórdão, em relação ao requisito da pactuação prévia de instrumento de Participação nos Lucros e Resultados.

A extensiva literatura sobre o regime tributário de valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é decorrência da insegurança que o cerca. Diga-se de plano que, sendo a finalidade do instituto integrar capital e trabalho, este não pode ser empregado como sucedâneo da remuneração. Daí a existência de requisitos formais e materiais para o seu reconhecimento e, conseqüentemente, para que se o considere “[...] parcela expressamente desvinculada da [...] remuneração [...]”, nos termos do artigo 7º, da Constituição.

A disciplina infraconstitucional da PLR, estabelecendo seus requisitos, veio à luz com a Medida Provisória n.º 794/1994, convertida na Lei n.º 10.101/2000. Esta última foi modificada em 2020 pela Lei n.º 14.020/2020, na tentativa de conferir maior segurança jurídica ao instituto.

As divergências sobre o instituto principiam pela sua classificação (imunidade ou isenção), passam pela abrangência da liberdade negocial das partes e culminam em debates sobre o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 2º, da Lei n.º 10.101/2000. Todas as controvérsias têm, porém, a mesma raiz: um excesso de subjetivismo na interpretação da lei.

Diametralmente, pode-se sustentar uma posição legalista sobre o assunto, desde que se compreenda que “[...] questões relativas à regulação e controvérsia legais devem tanto quanto possível ser conduzidas de acordo com normas predeterminadas de generalidade e clareza consideráveis, [...] e em que os atos do governo, independentemente de seu apelo teleológico devam se subordinar ao respeito destas normas e direitos” (Maccormick, Neil. *The Ethics of Legalism. Ratio Juris*, v. 2, n. 2, p. 184-193, 1989. p. 184, tradução livre.). O objetivo dessa posição hermenêutica é reduzir o arbítrio. Isso porque, o entrincheiramento provocado pelas regras contribui para conservar estável o sistema jurídico, o que é tanto mais relevante no caso do direito tributário que é avesso ao risco<sup>2</sup>, ao passo que o subjetivismo abre a norma que deveria ser objetiva às preferências pessoais do intérprete.

---

<sup>2</sup> “[...] ser avesso ao risco é ter uma visão não apenas sobre o desconhecido, mas sobre aquilo que se conhece. Implícito na aversão ao risco está uma visão (comparativamente) positiva sobre o estado atual das coisas.” Schauer, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002. p. 158. (trad. livre)

Sobre a necessidade de pactuação prévia, ainda que a lei não determine quão prévia esta deve ser, é comum que o Fisco se arrogue a competência para o determinar.

A este respeito, filio-me à corrente que entende que a pactuação deve ser prévia ao pagamento. Isto para que se garanta minimamente que os empregados terão conhecimento das regras às quais se sujeitam. Veja-se que a Lei nº 14.020/2020, ao alterar a Lei nº 10.101/2000, acrescentou ao art. 2º o §7º, autorizando expressamente a celebração do acordo de PLR “anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e com antecedência mínima de 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja antecipação”. O dispositivo representa uma “resposta” do Legislativo às interpretações construídas pela fiscalização que exigem, com ampla margem de discricionariedade, a observância de prazos que não estão previstos na lei. Tudo isto amparado em concepções duvidosas sobre a razoabilidade e a teleologia do instituto da PLR que não encontram respaldo legal.

No presente caso, as metas relativas ao período de 2015 foram pactuadas em Acordos Coletivos celebrados em 30/12/2015, 25/01/2016 e 29/01/2016, tendo os pagamentos ocorrido posteriormente. Além disso, a recorrente demonstrou ainda uma estabilidade relativa das regras pactuadas — decorrência natural da efetividade das negociações entre empregador e empregados — o que permite concluir que os trabalhadores conheciam e tinham expectativa sobre as regras substantivas e adjetivas que viriam a regular o pagamento da PLR.

São essas as razões que me levam a crer que o PLR em questão cumpre as regras previstas na Lei n.º 10.101/2000.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**