



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722689/2019-41
ACÓRDÃO	9202-011.666 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CEMIG DISTRIBUICAO S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que davam provimento. Votou pelas conclusões e manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte em face do acórdão nº 2402-012.707 (fls. 1031/1053), o qual negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o presente lançamento, conforme ementa abaixo disposta:

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.

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.

Valho-me de trechos contidos no relatório do acórdão recorrido, por bem retratar a questão fática:

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, 05/2016, 07/2016 e 08/2016.	R\$ 13.913.733,53
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.

O voto vencedor do acórdão recorrido, em suma, afastou a aplicação do §7º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 (incluído pela Medida Provisória nº 905/2019; convertida na Lei nº 14.020/2020) e, aplicando-se as normas vigentes à época, entendeu por manter o lançamento eis que a PLR decorreu “*sem ajuste assinado antes do início do período de apuração do respectivo resultado*” (fl. 1053).

O Contribuinte tomou ciência da decisão e apresentou Recurso Especial (fls. 1071/1085) visando rediscutir a seguinte matéria: **Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.**

Pelo despacho de fls. 1092/1098, foi dado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria com base nos paradigmas nº 2202-010.713 e nº 2401-011.312.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 1101/1109.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- i. **Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR** (com base nos paradigmas nº 2202-010.713 e nº 2401-011.312).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1031/1053):

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.

(...)

RELATÓRIO

(...)

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

(...)

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.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

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 despendar, 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:

(...)

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 parcela no mesmo ano civil;
- c. terá de ser disponibilizada à totalidade dos empregados.

(...)

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 imponible da incidência das Contribuições Previdenciárias Sociais.

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

Cito trechos dos acórdãos paradigmas nº 2202-010.713 e 2401-011.312:

Acórdão 2202-010.713

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PLR. LEI 10.101/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. APLICAÇÃO DO ART. 111, DO CTN

O normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado e assinado 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 comando do art. 111, II, do CTN determina ao aplicador e interprete da lei os contornos e limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza, em razão da exigência de uma efetiva correspondência entre os elementos do texto e aqueles de construção da realidade

(...)

Voto

(...)

Como já expressado, 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 e assinado 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.

A interpretação da Autoridade Lançadora mostra-se contextual e foge aos contornos do art. 111, do CTN.

(...)

Mas, mesmo que não se entenda que o §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, tenha interpretado e conceituado a expressão legal “previamente” do inciso II, §1º, do art. 2º do normativo, observa-se que a determinação de que a celebração dos ajustes de negociação ocorram antes do exercício objeto de pagamento não fora inserido na lei e decorre de interpretação contextual, vedada pelo legislador para as normas isentivas, nos termos do art. 111, II, do CTN.

Ao meu entender, os pagamentos fev/2016 e fev/2017, relativos ao exercício de 2015 e 2016, com pactos celebrados em março/2015 e fevereiro/2016, respectivamente, permitem inferir o cumprimento da condição legal relativa ao “pactuado previamente”.

Acórdão 2401-011.312

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 29/02/2012

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de

outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FIRMADO ANTES DO PAGAMENTO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. REPETIÇÃO DOS ACORDOS DURANTE O TEMPO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

In casu, os Acordos autuados são meras reproduções, em relação à participação nos lucros ou resultados, dos Acordos Coletivos de anos anteriores, restando evidente o conhecimento prévio por parte dos trabalhadores das regras e metas.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei nº 10.101/00. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior? – Nenhuma!!!

(...)

Isto porque, observa-se da documentação posta aos autos que os Acordos Coletivos se repetiram durante o tempo, com os mesmos termos, regras e metas. Conforme depreende-se dos Acordos 2001 a 2007, resta evidente que os termos são basicamente iguais (para não dizer idênticos em grau, gênero e número). Sendo assim, entendo que os trabalhadores tinham prévio conhecimento das regras, bem como das metas.

Portanto, nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido o entendimento foi de que a assinatura do acordo no decorrer do

período de apuração do resultado representaria descumprimento dos requisitos da legislação de regência, devendo o pacto ser celebrado antes do início do exercício a que pretende apurar o resultado.

Por outro lado, nos paradigmas o entendimento vazado foi de que inexistia previsão na norma isentiva quanto à necessidade do acordo ser formalizado anteriormente ao período no qual se pretende avaliar o cumprimento de metas para pagamento de PLR. Ademais, o segundo paradigma ainda trouxe entendimento de que a repetição de regras e metas de anos anteriores seria suficiente para atender ao critério do prévio conhecimento.

Portanto, deve ser conhecido o recurso do contribuinte.

II. MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito do caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas a título de PLR. Para tanto, valho-me de trechos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do

empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

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

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

tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

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

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

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

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

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

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

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque

não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”***.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

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.

Participação nos lucros e prêmios

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.

(...)

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.

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter 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.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

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.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados **devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado**. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe 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”*. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Portanto, somente há amparo jurídico para o pagamento dessa PLR com isenção se o respectivo acordo for celebrado antes do início do período de apuração a que se refere. Do contrário, corre-se o risco de caracterizar tais pagamentos como uma bonificação pelo cumprimento de metas específicas.

Ademais, convém destacar que a formalização do acordo se dá com sua assinatura, sendo incabível sustentar que o conteúdo posteriormente estabelecido já era de conhecimento prévio dos empregados ou algo com que estavam familiarizados. Isso se deve à evidente fragilidade de tal argumento, especialmente considerando que não há garantia de que as regras serão, realmente, repetidas todos os anos.

No caso dos autos, extrai-se do acórdão recorrido que os instrumentos de PLR relativos ao ano base 2015 foram assinados já no final do período de aquisição a que se referia e, também, no início do ano seguinte ao período de apuração. Isto fica evidente no seguinte trecho do relatório do acórdão recorrido (fl. 1040):

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

Sobre os acordos, o Relatório Fiscal constata o seguinte (fls. 17/19):

2.1.1.6 – No que pertine à participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, referente ao período de apuração 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, a seguir reproduzida:

(...)

2.1.1.6.1 – É de registrar ainda que, a cláusula 3ª, 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/metasp corporativos e operacionais, bem como a proporção da contribuição de cada cargo/função nestes indicadores.

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 – Conforme disposto no art. 1º dessa 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**.

2.1.1.7.1 – Dessa forma, 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.

2.1.1.7.2 – Assim, não há como falar em estímulo ao empregado se o mesmo **não tem conhecimento prévio** do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de sua participação.

Reputo irretocável a constatação da autoridade fiscal

Os 4 acordos (acostados às fls. 838/874) referem-se aos períodos base 2015 e 2016 e traçam metas, indicadores e prazos específicos para cada ano. Com relação à PLR do ano 2015 (objeto do presente caso), a cláusula 2ª prevê as metas e indicadores para o referido ano de 2015, e a cláusula 3ª prevê o pagamento da PLR até 20/05/2016, com uma antecipação a ser paga em data específica prevista em cada acordo (um acordo previa a antecipação em 20/01/2016 – fl. 841; já os demais previam a antecipação em 05/02/2016 – fls. 851, 859 e 868).

Desta forma, nota-se que **o acordo foi firmado após decorrido todo o período-base**, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados quando já se conhecia boa parte dos índices que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Assim, descumpriu-se a regra de pactuação prévia, pois os acordos não foram firmados antes do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Por fim, importante ressaltar que, a despeito do RECORRENTE apresentar argumentos acerca da aplicação, ao caso concreto, do §7º, art. 2º, da Lei nº 10.101/2000 (incluído pela Medida Provisória nº 905/2019; convertida na Lei nº 14.020/2020), entendo tratar-se de tema para o qual não houve o necessário cotejo analítico com os paradigmas a fim de demonstrar uma eventual divergência jurisprudencial. Tanto que o despacho prévio de admissibilidade sequer se debruçou sobre a temática.

Sendo assim, trata-se de matéria não recorrida, devendo prevalecer o decidido pelo acórdão recorrido, ou seja, a não retroatividade do §7º, art. 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Portanto, não merece razão a recorrente, devendo ser mantido o presente lançamento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto CONHECER do recurso especial da Contribuinte, para NEGAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Conforme registrado em ata, em que pese ter acompanhado o judicioso voto proferido pelo em. Relator, o fiz pelas conclusões, razão pela qual passo a tecer os motivos ensejadores para também, na parte conhecida, negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**.¹

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book]

e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos.² Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.”³

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.”⁴

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei nº 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênia para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

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:

(...)

§ 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**.

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237.

³ **CARF**. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021.

⁴ **CARF**. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018.

resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado.**

Ainda que entenda ser despicienda a assinatura da avença antes do exercício ao que se refere o plano, certo que, no presente caso, além de inexistir justificativa para a excessiva mora na elaboração do plano, tal falha pode ser atribuída exclusivamente à recorrente, eis que o instrumento eleito para colocá-lo a termo foi um Acordo Coletivo de Trabalho (ACT). Anoto ainda, que a despeito de alegar a similitude do ACT objeto da autuação com os firmados em anos pregressos, após cotejá-los, não vislumbro a semelhança aventada.

Por essas razões, na esteira do em. Relator, **conheço parcialmente do recurso para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira