



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721220/2019-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.883 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BANCO DO NORDESTE DO BRASIL SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PLR. APLICAÇÃO RETROATIVA DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 905/2019. IMPOSSIBILIDADE.

Inaplicável a Medida Provisória nº 905, de 2019, a fatos geradores pretéritos, por ausência de natureza expressamente interpretativa (art. 106, I, do CTN) e diante da regra específica de produção de efeitos prevista no art. 53 do próprio diploma normativo..

PLR. ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, entendida a anterioridade como formalização do instrumento negocial antes do início do período de aferição das metas, de sorte que acordos firmados após esse marco temporal implicam a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Recorrente e, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonardo Nuñez Campos. O Conselheiro Cleberson Alex Friess votou pelas conclusões. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira manifestou intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada.

Assinado Digitalmente

**Liziane Angelotti Meira** – Relatora e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Ronnie Soares Anderson(substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nuñez Campos (substituto integral) e Liziane Angelotti Meira.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 2201-010.438 (fls. 1.413 a 1.434), que apresenta a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ALIMENTAÇÃO *IN NATURA* E FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO. ISENÇÃO.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à alimentação *in natura* fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador.

O ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação *in natura*, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quando o ajuste de PLR 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 que se propõe a 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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). 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 10.101/2000 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.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado os valores pagos aos empregados a título de auxílio-alimentação.

O Contribuinte opôs os Embargos de Declaração de fls. 1.482 a 1.490, aos quais foi negado seguimento, conforme despacho de fls. 1.571 a 1.574. Tal negativa motivou a oposição de novos embargos (fls. 1.583 a 1.588), os quais foram tratados como embargos inominados, sendo rejeitados, nos termos do despacho de fls. 1.745 a 1.748.

Na sequência, o sujeito passivo interpôs o Recurso Especial de fls. 1.651 a 1.661, tempestivamente, ao qual foi dado seguimento para rediscussão da matéria incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados a título de PLR – existência de acordo prévio, conforme Despacho de fls. 1.745 a 1.748.

No apelo, o Recorrente alega que a interpretação a ser dada a questão da formalização prévia do acordo não pode contradizer a diretriz interpretativa do instituto da PLR e da isenção, afastando o direito dos trabalhadores à participação nos lucros ou resultados da empresa, verba desvinculada do salário, como previu a Constituição Federal.

Defende que o Termo de Ajuste Preliminar, celebrado em 13/10/2014, já comprova a celebração da negociação coletiva com a entidade e estipula sua vigência como válida até a data da assinatura do ACT da PLR, o que ocorreu em 14/04/2015. Portanto, o BNB não ficou desamparado de acordo com as entidades representativas, atendendo o art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Por outro lado, alega que, além dos argumentos acima, deve-se levar em conta que os art. 2º, §7º, incisos I e II, da Medida Provisória nº 936, de 2000 (convertida na Lei nº 14.020/2020) configuram norma de natureza interpretativa sob o aspecto temporal da assinatura do acordo coletivo e o pagamento da PLR aos empregados, cuja aplicação deve retroagir, em obediência ao art. 106, I e II, do CTN, para cancelar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a verba de PLR paga em 2015 (exercício de 2014).

Ao ser cientificada do seguimento do Recurso Especial do Contribuinte em 18/07/2024, a Fazenda Nacional ofereceu, em 24/07/2024, as Contrarrazões de fls. 1.764 a 1.778, nas quais alega o que se segue:

- a celebração do acordo de PLR, após iniciado o período em que as metas e critérios deverão ser implementados, demonstra que a distribuição complementar de resultados não está verdadeiramente atrelada a nenhum critério, circunstância que descaracteriza o obrigatório caráter condicional da PLR - art. 2º, §1º da Lei n.º 10.101, de 2000;

- o próprio Termo de Ajuste Preliminar apresentado pelo contribuinte somente foi celebrado em outubro de 2014, portanto, também depois de já iniciado, na verdade, quando praticamente já encerrado o exercício em que deveriam ser aferidas as metas para pagamento da PLR, além de que este documento não estabelece as metas necessárias ao pagamento da verba;

- no que diz respeito a uma possível aplicação da Medida Provisória nº 905, de 11/11/2019, ao presente caso, verifica-se que a referida MP foi revogada pela MP 955/19 e, portanto, trata-se de instrumento normativo completamente desprovido de qualquer eficácia;

- tal norma, ainda que estivesse vigente, jamais poderia ser aplicada de maneira retroativa, de modo a atingir fatos geradores realizados anteriormente à sua edição, sob o argumento de uma suposta incidência do art. 106, I, do CTN. É que, ao contrário do que se possa defender, inexistente caráter interpretativo nas alterações promovidas pela MP 905/19 na Lei 10.101/2000.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Liziane Angelotti Meira**, Relatora.

O Recurso Especial e as Contrarrazões foram apresentados tempestivamente.

Quanto ao conhecimento do apelo, verifica-se que deve ser mantido o entendimento do Despacho de fls. 1.745 a 1.748, posto que, ao passo que o recorrido manifestou o posicionamento de que a formalização do acordo de PLR após o início do período base para aferição das metas representa desconformidade com norma de regência, no paradigma 9202-010.352, entendeu-se em sentido inverso, adotando-se a tese de que é regular a assinatura do acordo até a data de pagamento da verba. Confira-se dos seguintes excertos de recorrido e paradigma:

### **Recorrido**

Nesse caso, é evidente que quando o acordo formal foi realizado, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de os empregados se dedicarem para a consecução das metas.

**O pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento.** Primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, e o consequente pagamento. **É óbvio, portanto, que nesse caso, não foi atendido o requisito da pactuação prévia.** (destaques do Recorrente)

### **Paradigma**

**Assim, como expressamente determina o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei da PLR, os instrumentos decorrentes da negociação devem ser pactuados previamente.**

Logo, despidendo maiores considerações a não ser a simples definição do que é prévio, ou seja, anterior.

Mas, anterior a quê?

A resposta é simples: anterior a fruição dos resultados previstos na Lei, ou seja, anterior ao pagamento das verbas previstas no acordo relativo à participação nos resultados.

Decerto que tal condição ocorreu no caso em apreço uma vez que o ajuste foi firmado no último trimestre do ano de apuração dos resultados e os pagamentos ocorreram em agosto do ano seguinte, ou seja, com anterioridade razoável.

Forçoso reconhecer a higidez do plano de PLR em discussão. (destaques no original)

Merece conhecimento o Recurso Especial.

Quanto ao mérito, cabe inicialmente examinar questão trazida pelo Contribuinte acerca da aplicação ao caso da Medida Provisória nº 905, 2019, que, dentre outros efeitos, alterou o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que trata da normatização do pagamento da participação nos lucros ou resultados. A referida MP carrega a seguinte redação:

Participação nos lucros e prêmios

Art. 48. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º .....

(...)

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Produção de efeitos)

(...)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Produção de efeitos)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior.

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, mantêm-se a higidez dos demais pagamentos. (Produção de efeitos)

Percebe-se do texto colacionado que foram trazidas mudanças no art. 2º, da Lei nº 101.101, de 2000, e em consequência pede a Contribuinte a aplicação imediata da Media Provisória ao caso concreto.

O Recorrente fundamenta-se no CTN, do qual cabe trazer à colação os seguintes artigos:

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

I - em qualquer caso, quando seja **expressamente** interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifos nossos)  
(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Cumprido salientar que norma interpretativa, para fins do art. 106, I, do CTN, não é aquela que simplesmente altera ou esclarece regime jurídico anterior, mas apenas aquela que se limita a explicitar o conteúdo já imanente à norma interpretada, sem inovação substancial. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 905, de 2019, ampliaram a autonomia negocial e disciplinaram consequências específicas para hipóteses de descumprimento da periodicidade, evidenciando inequívoco caráter modificativo, e não meramente interpretativo.

Nesse sentido, importante ter atenção ao art. 53, que assim dispõe:

Art. 53. Esta Medida Provisória entra em vigor:

(...)

III - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

§ 1º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

**I - quanto ao disposto no art. 9º, no art. 12, no art. 19, no art. 20, no art. 21, no art. 25, no art. 26, no art. 28 na parte em que altera o art. 457 e o art. 457-A da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, no art. 48 na parte em que altera o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, somente quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria; (grifos nossos)**

A existência de cláusula expressa de produção de efeitos condicionada à compatibilidade fiscal reforça a natureza prospectiva da norma, incompatível com a pretensão de aplicação retroativa a fatos geradores já consumados, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica e ao art. 144 do CTN.

Assim, o pedido da aplicação retroativa da norma invocada, esbarra no art. 53 mencionado, não assistindo razão ao Contribuinte na fundamentação do seu pedido.

Dessarte, por qualquer ângulo que se analise – pelas regras do CTN ou pela regra de produção de efeitos - a Medida Provisória nº 905, de 2019, não é aplicável ao caso ora em julgamento.

Aprecia-se a seguir a questão da regularidade da data de formalização do acordo para pagamento de PLR.

Compulsando a recente jurisprudência dessa CSRF, verifica-se que o entendimento prevalente é o de que a norma de regência requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo. Vale a pena citar os julgados:

**Acórdão 9202-011.331, de 19/06/2024**

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

**Acórdão 9202-011.324, de 18/06/2024**

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

**Acórdão 9202-011.176, de 19/03/2024**

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

A orientação firmada nos julgados mencionados decorre da interpretação sistemática dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000, em conjunto com o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, entendimento que vem sendo reiteradamente adotado por esta Câmara Superior.

A legislação previdenciária condiciona a exclusão da PLR do salário-de-contribuição ao estrito cumprimento da lei específica. Assim, não basta a denominação da verba como participação nos lucros ou resultados, sendo imprescindível a observância integral dos requisitos formais e materiais previstos na Lei nº 10.101, de 2000.

Da leitura conjugada dos dispositivos legais, extrai-se que a legitimidade do plano de PLR repousa sobre elementos estruturantes: a negociação coletiva com participação sindical; a fixação de regras claras e objetivas; a definição prévia de metas, indicadores e mecanismos de aferição; a formalização do instrumento; e a observância da periodicidade legal.

Nesse contexto, a expressão “pactuados previamente”, constante do art. 2º, § 1º, II, da Lei nº 10.101, de 2000, tem sido interpretada por esta CSRF como exigência de formalização do acordo antes do início do período de aferição das metas, e não apenas antes do pagamento da verba. Tal compreensão preserva a natureza incentivadora do instituto, pois somente com o conhecimento prévio das metas é possível atribuir ao programa caráter prospectivo de estímulo ao desempenho.

A formalização do instrumento após iniciado - ou encerrado - o período-base compromete o requisito legal da pactuação prévia, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias.

Ademais, tratando-se de hipótese de exclusão do salário-de-contribuição, cuja disciplina possui natureza desonerativa, impõe-se interpretação literal, nos termos do art. 111, II, do CTN, não sendo possível flexibilizar requisito expressamente previsto em lei.

Observa-se que, no caso concreto, a formalização do acordo de PLR deu-se após o encerramento do ano base em que as metas deveriam ser cumpridas, de modo que não resta atendida a norma de regência.

Por outro lado, não deve ser acatado o argumento de que as metas já seriam do conhecimento dos empregados, posto que nos autos não há comprovação de tal fato

Acerca do argumento recursal de formalização de Termo de Ajuste preliminar de forma tempestiva, tem-se que tal documento não trata de estabelecer metas, mas apenas toca na questão da antecipação de parte da verba, além de que, constata-se que o próprio Termo somente foi celebrado em outubro de 2014, quando praticamente já encerrado o exercício em que deveriam ser aferidas as metas para pagamento da PLR.

Dessa forma, deve-se negar provimento ao apelo.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR no período autuado, por inobservância do requisito legal da pactuação prévia.

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira**