



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### RECURSO ESPECIAL Nº 2142645 - PE(2024/0164190-1)

**RELATOR** : MINISTRO AFRÂNIO VILELA  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : ----  
**OUTRO NOME** : ----  
**ADVOGADOS** : FELIPE VALENTIM DA SILVA - PE031671  
LUCAS LEONARDO FEITOSA BATISTA - PE022265  
GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA - PE027317

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR RESTRITA A DIRETORES E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 69, § 1º, DA LC 109/2001. REVOGAÇÃO TÁCITA PARCIAL DO ART. 28, § 9º, *P*, DA LEI 8.212/1991. APLICAÇÃO DO CRITÉRIO CRONOLÓGICO DE SOLUÇÃO DE CONFLITO DE NORMAS. ART. 2º, § 1º, DA LINDB. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Em observância ao critério cronológico de solução de conflito aparente de normas, previsto no art. 2º, § 1º, da LINDB, esta Corte Superior de Justiça firmou entendimento no sentido de que a exigência anteriormente prevista no art. 28, § 9º, alínea *p*, da Lei 8.212/1991 – de que as contribuições empresariais a planos de previdência complementar somente estariam excluídas do salário de contribuição quando destinadas a todos os empregados e dirigentes – foi tacitamente revogada com a edição da Lei Complementar 109/2001.
2. O art. 69, § 1º, da LC 109/2001, sem qualquer distinção quanto à abrangência dos beneficiários, passou a dispor expressamente que as contribuições destinadas ao custeio de benefícios de natureza previdenciária, vertidas a entidades de previdência complementar, não sofrem a incidência de contribuições de qualquer natureza, afastando, portanto, a limitação prevista em norma anterior.
3. Precedente: REsp 1.182.060/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 23/11/2023.
4. Recurso especial não provido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, acompanhando o Sr. Ministro Afrânio Vilela, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e o Sr. Ministro Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 18 de março de 2026.

MINISTRO AFRÂNIO VILELA  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### RECURSO ESPECIAL Nº 2142645 - PE(2024/0164190-1)

**RELATOR** : MINISTRO AFRÂNIO VILELA  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : ----  
**OUTRO NOME** : ----  
**ADVOGADOS** : FELIPE VALENTIM DA SILVA - PE031671  
LUCAS LEONARDO FEITOSA BATISTA - PE022265  
GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA - PE027317

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR RESTRITA A DIRETORES E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 69, § 1º, DA LC 109/2001. REVOGAÇÃO TÁCITA PARCIAL DO ART. 28, § 9º, P, DA LEI 8.212/1991. APLICAÇÃO DO CRITÉRIO CRONOLÓGICO DE SOLUÇÃO DE CONFLITO DE NORMAS. ART. 2º, § 1º, DA LINDB. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Em observância ao critério cronológico de solução de conflito aparente de normas, previsto no art. 2º, § 1º, da LINDB, esta Corte Superior de Justiça firmou entendimento no sentido de que a exigência anteriormente prevista no art. 28, § 9º, alínea p, da Lei 8.212/1991 – de que as contribuições empresariais a planos de previdência complementar somente estariam excluídas do salário de contribuição quando destinadas a todos os empregados e dirigentes – foi tacitamente revogada com a edição da Lei Complementar 109/2001.
2. O art. 69, § 1º, da LC 109/2001, sem qualquer distinção quanto à abrangência dos beneficiários, passou a dispor expressamente que as contribuições destinadas ao custeio de benefícios de natureza previdenciária, vertidas a entidades de previdência complementar, não sofrem a incidência de contribuições de qualquer natureza, afastando, portanto, a limitação prevista em norma anterior.
3. Precedente: REsp 1.182.060/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 23/11/2023.
4. Recurso especial não provido.

### RELATÓRIO

**MINISTRO AFRÂNIO VILELA:** Em análise, recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL contra acórdão do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. NÃO INCIDÊNCIA. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E/OU DIRIGENTES. DESNECESSIDADE. ART. 69, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/2001. PEDIDO INICIAL PROCEDENTE.

1. Apelação interposta pela Companhia Energética do Estado de Pernambuco - CELPE em face de sentença que, reconhecendo a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de previdência complementar para determinados grupos de empregados da autora, julgou improcedente a demanda.
2. No que se refere aos valores recebidos a título de previdência complementar privada, o art. 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91 expressamente exclui do conceito de salário de contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que, ressalte-se, disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT.
3. Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, restou expressamente estabelecido que as contribuições do empregador não integram a remuneração dos participantes (art. 68) e não sofrem a incidência de contribuições de qualquer natureza (art. 69, § 1º), desta feita sem restrição quanto à necessidade de disponibilização a integralidade dos empregados. Veja-se que o novo regramento trouxe a necessidade de disponibilizar o plano de previdência privada a todos os empregados apenas na hipótese de se tratar de entidade fechada (art. 16, § 2º).
4. Na hipótese, o auto de infração foi lavrado em razão de a Receita Federal ter apurado pagamentos de previdência privada complementar restritos a diretores e empregados dirigentes, em contrariedade, portanto, ao disposto no § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001, que criou nova hipótese legal de não incidência tributária sobre as referidas contribuições, sem a restrição anteriormente prevista na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Nesse cenário, deve ser reformada a sentença recorrida, para anular o crédito tributário objeto dos DEBCAD's nos 37.284.951-2 e 37.284.953-9.
5. A Fazenda Nacional deve arcar com honorários advocatícios sucumbenciais em favor da parte autora, no importe de 10% sobre o valor da causa (este estabelecido em R\$ 522.520,59), a teor do art. 85, § 3º, do CPC.
6. Apelação provida, para julgar procedente o pedido inicial.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

Nas razões recursais, a parte recorrente alega violação ao art. 1.022, II, do CPC, bem como aos arts. 22, I e § 2º, e 28, § 9º, alínea *p*, da Lei 8.212/1991. Sustenta, em síntese: (i) que o Tribunal de origem deixou de se manifestar sobre pontos relevantes e imprescindíveis à solução da controvérsia, especial quanto à aplicação da legislação constitucional e infraconstitucional pertinente; (ii) que a base de incidência da contribuição previdenciária abrange os ganhos habituais decorrentes da relação de emprego, devendo incidir sobre valores pagos a título de previdência complementar quando não destinados à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; e (iii) que não se aplica a tese segundo a qual a Lei Complementar 109/2001 teria afastado a exigência de universalidade no oferecimento dos planos de previdência em regime aberto para fins de não incidência da contribuição, devendo prevalecer a interpretação literal do art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/1991.

Contrarrazões apresentas às fls. 5.062-5.076.

É o relatório.

## VOTO

**MINISTRO AFRÂNIO VILELA (Relator):** Conheço do recurso, porquanto presentes os seus pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

A controvérsia nos autos cinge-se à análise sobre a inclusão, ou não, no salário contribuição dos valores pagos por empresas a programas de previdência complementar que não são oferecidos à totalidade de seus empregados e dirigentes.

**No caso concreto**, a Companhia Energética do Estado de Pernambuco – CELPE ajuizou ação anulatória com o objetivo de desconstituir créditos tributários oriundos de autuação fiscal que exigiu o recolhimento de contribuição previdenciária sobre valores destinados a plano de previdência complementar, de regime aberto, contratado junto à Brasilprev e destinado exclusivamente a diretores e dirigentes.

O Tribunal de origem julgou procedente o pedido formulado pela autora, com base nos seguintes fundamentos (fls. 4954-4955):

A presente demanda foi ajuizada pela CELPE objetivando a anulação do lançamento tributário constante do Processo Administrativo nº 10480.722303/2011-46 (DEBCAD's n os 37.284.951-2 e 37.284.953-9.), alegando a parte autora, em síntese, a regularidade do procedimento

adotado pelo contribuinte, no que diz respeito a não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de previdência privada complementar (Brasilprev). A Fazenda Nacional, por seu turno, defende que a pretensão autoral somente poderia ser atendida na hipótese de o plano de previdência privada ser oferecido à totalidade dos empregados e dirigentes, o que não restou demonstrado. A sentença julgou improcedente a demanda, sob o fundamento de que, ainda que a Brasilprev se trate de entidade aberta de previdência complementar, não há comprovação de que seria extensível aos demais empregados, assim como não houve prova de que a vantagem não estaria caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho ou vinculada à produtividade. Não concordo.

No que se refere aos valores recebidos a título de previdência complementar privada, o art. 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91 expressamente exclui do conceito de salário de contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que, ressalte-se, disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT.

Ocorre que, com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, restou expressamente estabelecido que as contribuições do empregador não integram a remuneração dos participantes (art. 68) e não sofrem a incidência de contribuições de qualquer natureza (art. 69, § 1º), desta feita sem restrição quanto à necessidade de disponibilização a integralidade dos empregados. Veja-se que o novo regramento trouxe a necessidade de disponibilizar o plano de previdência privada a todos os empregados apenas na hipótese de se tratar de entidade fechada (art. 16, § 2º).

Na hipótese, o auto de infração foi lavrado em razão de a Receita Federal ter apurado pagamentos de previdência privada complementar restritos a diretores e empregados dirigentes, em contrariedade, portanto, ao disposto no § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001, que criou nova hipótese legal de não incidência tributária sobre as referidas contribuições, sem a restrição anteriormente prevista na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Vale apontar, por fim, que a autuação se deu em razão de o benefício de aposentadoria privada e complementar contratado junto à Brasilprev (Renda Total Empresarial PGBL) não ser extensivo a todos os empregados da CELPE, apenas isso; logo, não cabe, nesta ação anulatória, discutir se a vantagem está vinculado a incentivo ao trabalho, bem como se é destinada ao empregado como forma de gratificação ou prêmio.

Nesse cenário, deve ser reformada a sentença recorrida, para anular o crédito tributário objeto dos DEBCAD's nos 37.284.951-2 e 37.284.9539. A Fazenda Nacional deve arcar com honorários advocatícios sucumbenciais em favor da parte autora, no importe de 10% sobre o valor da causa (este estabelecido em R\$ 522.520,59), a teor do art. 85, § 3º, do CPC.

Ante o exposto, dou provimento à apelação, para julgar procedente o pedido inicial .

É como voto.

Feitas essas considerações, **passo à análise do mérito recursal.**

Preliminarmente, reputo prejudicada a alegada violação ao art. 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que a matéria controvertida foi devidamente prequestionada no acórdão recorrido, não se verificando omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada.

No mérito, verifica-se que discussão teve origem com a entrada em vigor do § 1º do art. 69 da Lei Complementar 109/2001, o qual, em uma primeira análise, aparenta divergir do disposto no art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/1991.

A esse respeito, confira-se a redação dos dispositivos legais referidos:

**Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar**, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

**§ 1º Sobre as contribuições de que trata o *caput* não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.**

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

[...]

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

[...]

**p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar**, aberto ou fechado, **desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes**, observados, no que couber, os [arts. 9º e 468 da CLT](#); [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

Para a Fazenda Nacional, a não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores destinados à previdência complementar estaria condicionada à extensão do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes, conforme a literalidade do art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/1991.

Por outro lado, o acórdão recorrido entendeu que a Lei Complementar 109/2001 revogou essa exigência, afastando a necessidade de que o plano de previdência seja disponibilizado a todos os empregados e dirigentes para fins de exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária. Assim, concluiu-se que não incidem tributos ou contribuições sobre os valores destinados a entidades de previdência

complementar, desde que voltados ao custeio de planos de benefícios de natureza previdenciária.

Com efeito, com a entrada em vigor da LC 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, o § 1º do seu art. 69 passou a prever, de forma expressa e sem ressalvas, a não incidência de tributos e contribuição de qualquer natureza sobre as contribuições vertidas às entidades de previdência complementar quando destinadas ao custeio de planos de benefícios de natureza previdenciária.

Diante dessa nova disciplina legal e da incompatibilidade entre as normas coexistentes, restou revogada, de forma tácita e parcial, a exigência contida no art. 28, § 9º, alínea p, da Lei 8.212/1991, nos termos do critério cronológico de solução de conflito aparente de normas, previsto no art. 2º, § 1º, da Lei Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB, a saber:

Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, **quando seja com ela incompatível** ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Esse é o entendimento adotado pela Primeira Turma desta Corte, no REsp 1.182.060/SC, ao qual me filio.

A propósito, confira-se a ementa e trechos do voto condutor do mencionado acórdão:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. EMPRESAS IMPETRANTES REGIDAS PELA LEI 6.404/76. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. VERBA REMUNERATÓRIA QUE INTEGRA O SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES VERTIDOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA E FECHADA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LC 109/2001. REVOGAÇÃO PARCIAL TÁCITA DO ART. 28, § 9º, P, da Lei 8.212/1991. APLICAÇÃO DA DIRETRIZ HERMENÊUTICA PREVISTA NO ART. 2º, § 1º, DA LINDB. APELO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os regimes jurídicos tributários do segurado empregado e do contribuinte individual são distintos.
2. A distribuição de lucros e resultados destinada aos administradoressem vínculo empregatício, na condição de segurados obrigatórios (contribuintes individuais), constitui verba remuneratória,

devendo integrar o salário-de-contribuição, na forma do art. 28, III, da Lei 8.212/1991. Nesse mesmo sentido, aliás, tem decidido o CARF.

3. **A condicionante antes demarcada no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91, no sentido de que os valores vertidos pela empresa a planos de previdência privada complementar somente não integrariam o salário-de-contribuição, para fins de contribuição previdenciária, quando aqueles planos fossem disponibilizados a todos os empregados e dirigentes da empresa, restou tacitamente revogada com o posterior advento da LC 109/2001 (que dispõe sobre o regime de previdência complementar), cujo art. 69, § 1º, sem distinção qualquer, passou a prever que sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio de benefícios de natureza previdenciária, "não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza".**

4. **Logo, a regra prevista no art. 2º, § 1º, da LINDB, segundo o qual "A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível [caso dos autos] ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior", constitui-se em imperativo parâmetro hermenêutico a ser aplicado na espécie.**

5. Recurso especial das empresas contribuintes parcialmente provido ( REsp n. 1.182.060/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 23/11/2023, grifo nosso).

## **II - DAS VERBAS RECOLHIDAS A PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA**

Já no tocante à segunda parcela questionada pelas companhias recorrentes, alusiva aos valores por elas vertidos, em benefício de seus administradores não empregados, para o custeio de plano de previdência complementar privada, cabe, de logo, reproduzir o que, no ponto, dispunha o art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/1991:

Art. 28. [...]

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

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

Fiel a essa antiga diretriz, o acórdão regional fez assinalar o seguinte (fl. 277):

Como se verifica, a lei é expressa em referir que somente não integrará -a base de cálculo da contribuição os valores vertidos, a título de previdência privada, se disponível a totalidade dos empregados e dirigentes. Analisando os documentos que instruem o feito, não há qualquer comprovação de que o plano de previdência tenha sido disponibilizado a todos os funcionários da empresa.

Sendo o mandado de segurança uma via processual destinada exclusivamente à proteção de direito líquido e certo, a demonstração, de plano, do direito violado ou ameaçado de lesão e o atendimento de todas as condições de sua aplicação é condição essencial à legitimação da impetração. Tem-se, pois, que a prova dos fatos deve estar pré-constituída e deve acompanhar a inicial, uma vez que não se permite a posterior juntada de documentos ante à ausência de fase probatória. Não tendo sido colacionados aos autos documentos que permitam vislumbrar a existência de direito líquido e certo, não há como se reconhecer o pedido.

Entretanto, certo é que tal incomprovação, para a finalidade buscada na impetração, deixou de ter relevância jurídica, visto que, com a superveniência do § 1º, do art. 69, da LC 109/2001 (regramento posterior ao que dispunha o mencionado art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/1991), as contribuições direcionadas ao custeio de planos de previdência complementar privada, de entidades aberta e fechada (caso destes autos, cf. fl. 26, item 4, da inicial), deixaram, em qualquer circunstância, de se submeter à incidência da contribuição previdenciária aqui exigida pelo Fisco Federal e, portanto, não mais integram o salário-de-contribuição, independentemente de beneficiarem, ou não, à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Confira-se, pois, o que, no ponto, passou a prever a referida Lei Complementar 109/2001, a qual, consoante o seu preâmbulo, "Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências":

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Logo, para a solução dessa segunda parcela da controvérsia, deve prevalecer o parâmetro hermenêutico disposto no art. 2º, § 1º, da LINDB (Decreto-Lei 4.657/1942), segundo o qual "A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível [caso sob exame] ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior".

Em suma e em conclusão, não mais incide a contribuição previdenciária da Lei 8.212/91 sobre os valores vertidos a planos de previdência privada complementar, mesmo quando não disponibilizados à totalidade de empregados e dirigentes da empresa (haja vista a revogação tácita da segunda parte da letra p do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 pelo § 1º do art. 69 da LC 109/2001), devendo, nesse tópico, ser acolhido o inconformismo das empresas impetrantes.

ANTE O EXPOSTO, dou parcial provimento ao recurso especial, para excluir do âmbito da incidência da contribuição previdenciária os valores recolhidos pelas impetrantes a planos de previdência privada complementar.

É como voto.

Isso posto, nego provimento ao recurso especial.

Majoro os honorários advocatícios em 2% (dois por cento), fixando-os, de forma definitiva, em 12% (doze por cento) sobre o valor da causa, com fundamento no art. 85, § 11, do CPC, observados os limites percentuais previstos no § 3º do referido dispositivo legal, bem como eventual concessão da gratuidade da justiça.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 2142645 - PE(2024/0164190-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO AFRÂNIO VILELA**  
**RECORRENTE** : FAZENDA NACIONAL  
**RECORRIDO** : ----  
**OUTRO NOME** : ----  
**ADVOGADOS** : FELIPE VALENTIM DA SILVA - PE031671  
LUCAS LEONARDO FEITOSA BATISTA - PE022265  
GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA - PE027317

### **VOTO-VISTA**

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE:** Trata-se de recurso especial interposto por FAZENDA NACIONAL (e-STJ, fls. 5.016-5.032), com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, em que a recorrente alega violação aos arts. 1.022, II, do CPC/2015; e 22, I, § 2º, e 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991.

Defende, em síntese, além da negativa de prestação jurisdicional, a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos pela recorrida a título de previdência privada aberta apenas aos seus dirigentes, porque (i) representam ganhos habituais dos empregados, que, em consequência, integram a respectiva remuneração, e (ii) não são disponibilizados à universalidade dos seus empregados e dirigentes, a caracterizar verdadeiro privilégio aos seus beneficiários.

Submetido o feito a julgamento por esta Segunda Turma, o relator Ministro Afrânio Vilela negou provimento ao recurso, ao fundamento de que a restrição legal imposta no art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991 ("disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes") foi tacitamente revogada pelo art. 69, § 1º, da Lei Complementar n. 109/2001, o qual, sem prever tal condicionante, estabelece hipótese de isenção de contribuições de qualquer natureza sobre os valores pagos a título de previdência privada aberta ou fechada, tal como manifestado pela Primeira Turma no REsp n. 1.182.060/SC (DJe de 23/11/2023).

Pedi vista dos autos, em virtude da existência de precedente desta relatoria (REsp n. 2.167.007/RJ, DJEN de 27/8/2025), no qual, embora tecendo considerações a respeito daquele julgado da Primeira Turma, adentrou-se no mérito do art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991, ora tido como parcialmente revogado.

Registro, de antemão, que acompanho integralmente o relator.

No precedente desta relatoria (REsp n. 2.167.007/RJ), ficou definido que: "**1.** A isenção fiscal prevista no art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991, aplica-se às

contribuições extraordinárias a plano de previdência complementar, desde que o plano seja acessível à totalidade dos empregados e dirigentes. **2.** Contribuições extraordinárias realizadas de forma eventual e em benefício apenas de dirigentes da patrocinadora não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa empregadora".

Na oportunidade, ciente da tese estabelecida pela Primeira Turma, no REsp n. 1.182.060/SC, consignou-se, no voto desta relatoria, que *"não se afigura pertinente, por ora, avançar na análise a respeito da eventual revogação tácita do art. 28, § 9º, p, da Lei n. 8.212/1991, na esteira do referido precedente da Primeira Turma, até que a Primeira Seção se pronuncie, incidentalmente, a respeito da isenção fiscal disposta no art. 69 da Lei Complementar n. 109/2001, a abranger apenas as contribuições normais ou também as extraordinárias"*.

Sobreveio o posicionamento da Primeira Seção deste Tribunal, que, no julgamento dos Recursos Especiais repetitivos n. 2.043.775/RS, n. 2.050.635/CE e n. 2.051.367/PR (Tema 1.224), definiu a seguinte tese vinculante:

É possível deduzir, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, os valores vertidos a título de contribuições extraordinárias para a entidade fechada de previdência complementar, observando-se o limite de 12% do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos, nos termos da Lei Complementar n. 109/2001 e das Leis n. 9.250/1995 e 9.532/1997.

(REsp 2.043.775/RS, REsp 2.050.635/CE e REsp 2.051.367/PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 12/11/2025, DJEN de 19/11/2025)

Na ocasião, destacou-se que *"os arts. 4º, V, 8º, II, e, da Lei n. 9.250/1995, 11 da Lei n. 9.532/1999 e 69 da LC n. 109/2001 permitem a dedução das contribuições feitas aos planos de previdência privada da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, sendo certo que esses dispositivos não trazem qualquer diferenciação entre as espécies de contribuições (normais ou extraordinárias) pagas pelos participantes ao plano de previdência privada. A exigência legal é que elas sejam: (i) "destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social" (art. 4º, V, 8º, II, e, da Lei n. 9.250/1995); (ii) 'destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária' (art. 69 da LC n. 109/2001)"*.

A Lei n. 8.212/1991 dispõe que são devidas contribuições previdenciárias a cargo do empregador sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestem serviço, não integrando, porém, essa remuneração, para fins de incidência dessa contribuição (art. 20, *caput* e § 2º), a verba arrolada no art. 28, § 9º, p, da Lei n. 8.212/1991.

A propósito, veja-se:

Art. 28. [...]

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

[...]

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

A Lei Complementar n. 109/2001, a seu turno, disciplinando os regimes de previdência privada complementar, aberto e fechado, instituiu igual isenção tributária, porém em maior amplitude – impedindo a incidência de tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições previdenciárias destinadas à constituição da reserva matemática – e sem as restrições da Lei n. 8.212/1991.

Visando corroborar essa ilação, transcreve-se:

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.** (sem grifo no original)

Assim, a isenção fiscal constante do art. 69 da Lei Complementar n. 109/2001 abrange as contribuições normais e extraordinárias, destinadas a planos de previdência privada, em regime aberto ou fechado, dada a amplitude do seu conteúdo normativo, que não impõe nenhuma restrição legal nessa perspectiva.

Nesse contexto, porque posterior, o regramento constante do art. 69, § 1º, da Lei Complementar n. 109/2001, prepondera sobre o comando normativo do art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991, a se concluir, com efeito, pela revogação parcial tácita deste último dispositivo legal, na linha de raciocínio do relator e da Primeira Turma ( REsp 1.182.060/SC), no tocante à condicionante legalmente prevista na Lei n. 8.212/1991, de que o plano de previdência seja "*disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes*".

Não obstante essa conclusão acarrete a superação da tese encampada por esta Turma, no REsp n. 2.167.007/RJ desta relatoria, que adentrava o mérito do art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991, isso em nada alteraria o resultado dado àquele caso concreto, em que se reconheceu a incidência da isenção acerca das contribuições previdenciárias patronais, de natureza extraordinária, contemplando apenas os dirigentes do empregador, porque preenchidos os respectivos requisitos.

Acrescente-se que, a perquirição a respeito da habitualidade das

contribuições vertidas ao plano de previdência em análise, levantada nas razões recursais da Fazenda Nacional, revela-se desinfluyente ao desate da lide, porque não prevista tal condição na hipótese legal de isenção.

No caso concreto, o TRF da 5ª Região, na mesma linha de entendimento – de predominância do art. 69, § 1º, da LC n. 109/2001 frente ao art. 28, § 9º, *p*, da Lei n. 8.212/1991 – julgou procedente o pedido anulatório do crédito tributário formulado pela autora, ora recorrida.

Ante o exposto, acompanho integralmente o voto do relator Ministro Afrânio Vilela, no sentido de negar provimento ao recurso especial.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0164190-1

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.142.645 / PE

Números Origem: 08053745020194058300 8053745020194058300

PAUTA: 04/11/2025

JULGADO: 04/11/2025

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : ----  
OUTRO NOME : ----  
ADVOGADOS : LUCAS LEONARDO FEITOSA BATISTA - PE022265  
FELIPE VALENTIM DA SILVA - PE031671

GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA - PE027317

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Anulação de Débito Fiscal

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA, pela parte RECORRIDA: ----

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze."

Aguardam os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura e Teodoro Silva Santos.

Superior Tribunal de Justiça

S.T.J

Fl. \_\_\_\_\_

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0164190-1

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.142.645 / PE

Números Origem: 08053745020194058300 8053745020194058300

PAUTA: 17/03/2026

JULGADO: 17/03/2026

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ODIM BRANDÃO FERREIRA

Secretária

Bela. VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : -----

OUTRO NOME : -----

ADVOGADOS : LUCAS LEONARDO FEITOSA BATISTA - PE022265  
FELIPE VALENTIM DA SILVA - PE031671

GEORGE JOSÉ NASCIMENTO DE SOUZA - PE027317

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Anulação de Débito Fiscal

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze, acompanhando o Sr. Ministro Afrânio Vilela, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e o Sr. Ministro Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

C5422455150<5506515560@ 2024/0164190-1 - REsp 2142645

Documento eletrônico VDA55107037 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006

Signatário(a): VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA, SEGUNDA TURMA Assinado em: 17/03/2026 16:50:33

Código de Controle do Documento: 09AB947B-F24E-406A-8EBE-9C50F42B38A6