



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720068/2023-61
ACÓRDÃO	2402-013.273 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/03/2018, 30/09/2018

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NATUREZA JURÍDICA DE REMUNERAÇÃO. NÃO DISPONÍVEL À TOTALIDADE DE SEUS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência das contribuições sociais previdenciárias os aportes e as contribuições a plano de previdência privada complementar aberta efetuados pela empresa, independentemente de ser disponibilizado à apenas determinada parcela de empregados e dirigentes, dado que a vantagem fora caracterizada pela autoridade como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. COISA JULGADA MATERIAL. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. POSTERIOR RECONHECIMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PELO STF. LIMITES TEMPORAIS. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha firmado entendimento quanto à constitucionalidade da Contribuição ao INCRA (Tema 495), subsiste a coisa julgada material formada em favor do contribuinte, reconhecida por decisão judicial transitada em julgado, cuja desconstituição por meio de ação rescisória foi rejeitada. Nos termos dos Temas 885 e 886 da repercussão geral, o afastamento automático da coisa julgada somente produz efeitos prospectivos, não alcançando fatos geradores anteriores à alteração jurisprudencial. Exigência relativa a período pretérito. Violação à coisa julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para excluir do crédito o lançamento atinente ao INCRA. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (relatora) que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ricardo Chiavegatto de Lima (Substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos fiscais por meio dos quais foram constituídos créditos tributários relativo às contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre os aportes realizados pelo Recorrente a Plano de Previdência Complementar Aberto (Plano SantanderPlus), do tipo PGBL, no período de 03/2018 e 09/2018, nos seguintes termos:

(i) Al Contribuição Previdenciária da Empresa, no montante de R\$ 16.595.492,73 (DEZESSEIS MILHÕES, QUINHENTOS E NOVENTA E CINCO MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E DOIS REAIS E SETENTA E TRÊS CENTAVOS), consolidado em 09/02/2023, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios

concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre previdência privada e complementar paga a empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 03/2018 a 09/2018;

(ii) Al Contribuição para outras entidades e fundos, no montante de R\$ 451.543,04 (QUATROCENTOS E CINQUENTA E UM MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E TRÊS REAIS E QUATRO CENTAVOS), consolidado em 09/02/2023, referente a contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a previdência privada e complementar paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 03/2018 a 09/2018.

Em linhas gerais, ao analisar o Plano de Previdência Complementar “SantanderPlus”, entendeu a d. Fiscalização que:

(i) os aportes da empresa no *Plano de Previdência Santander Plus*, plano de participação restrita aos executivos indicados pelo contribuinte, não podem ser considerados como de natureza previdenciária;

(ii) não visaram a constituição de reservas garantidoras de benefícios, não atendendo o disposto na legislação, fazendo parte, claramente, da política remuneratória dos seus executivos, ou seja, não extensível a todos os empregados;

(iii) foram efetuados aportes para 37 beneficiários, no valor total de R\$ 35.083.352,90, sendo R\$ 24.338.656,80 no mês de março/2018, para 22 beneficiários e no mês de setembro/2018 o total de R\$ 10.744.696,12, para 15 beneficiários. Esses aportes não constam da folha de pagamento e não foram base de cálculo para recolhimento de contribuições previdenciárias;

(iv) comparando as contribuições normais dos participantes no Plano de Aposentadoria SantanderPrevi (plano de previdência complementar administrado por entidade fechado) e as regras previstas Plano SantanderPlus (plano de previdência complementar aberta), este último objeto da autuação, foram detectadas diversas diferenças nos valores, nos casos de perda de vínculo entre o participante a empresa e na aposentadoria.

Devidamente intimado, apresentou o Recorrente impugnação, alegando, que a *“autuação, claramente, não merece prosperar, pois o Plano Santander Plus tem como objetivo a constituição de reservas para garantia de pagamento de benefícios de natureza previdenciária, e por isso não possui caráter de remuneração do trabalho. Ademais, as características do Plano indicadas pela Fiscalização, por estarem em simetria com a legislação de regência, não têm o condão de afastar a sua natureza previdenciária”*.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido o Acórdão nº 102-005.097, sob o entendimento de que a Lei nº 8.212/91 estabelece a condição para a isenção da contribuição do

empregador para plano de previdência privada, qual seja o oferecimento do plano de previdência complementar a todos os trabalhadores da empresa, e, contemplando o Plano SantanderPlus, parcela dos dirigentes, foge à regra isentiva, motivo pelo qual os aportes realizados pelo Recorrente a este plano seriam passíveis de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros, objeto dos lançamentos sob análise. Complementa tal raciocínio, suscitando a natureza remuneratória do plano, em razão da disponibilidade de parcela dos aportes pelos funcionários, a partir do segundo ano. Por fim, em relação à alegada ilegitimidade da Contribuição ao INCRA, suscita o entendimento já pacificado de sua cobrança tanto por empresas urbanas como rurais.

Em decorrência, foi interposto Recurso Voluntário pelo Recorrente, reiterando as razões anteriormente apresentadas em sede de impugnação e, no tocante à Contribuição ao INCRA alegando que a inexigibilidade de referida Contribuição de terceiros estaria calcada em decisão judicial transitada em julgado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

Conforme se infere dos lançamentos fiscais e Relatório deles integrantes, parte dos valores autuados decorrem da incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os aportes realizados pela Recorrente em plano de previdência complementar, quais seja: Santander Plus.

De fato, conforme se infere dos fatos e documentos acostados aos autos, a partir de março de 2018, foi implementado pelo Recorrente o Plano de Previdência Santander Plus, visando contemplar um grupo de executivos que formam parte do Coletivo “Santander Plus”.

Embora defesa o Recorrente que referido plano foi desenhado conforme regulamentação dos planos de previdência privada aberta, entendeu a d. Fiscalização que os valores aportados ao Plano Santander Plus teriam, na verdade, natureza remuneratória, em razão, principalmente, de não ter sido disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Passemos à análise.

O art. 202, da Constituição Federal, na Seção III, acerca da Previdência Social, traz a figura do regime de previdência privada, em caráter complementar ao regime geral de previdência social.

Em razão de tratar-se de sistema facultativo, instituído pela iniciativa privada, destinado à formação de reservas garantidoras de benefícios futuros, a Própria Constituição Federal, em seu § 2º, do art. 202, desvincula da remuneração dos participantes os aportes realizados por seus empregadores às entidades de previdência privada, justamente como forma

de incentivo à adesão ao regime complementar e de reconhecimento da relevância social da poupança previdenciária.

A regulamentação do regime de previdência privada adveio com a Lei Complementar nº 109/2001, que assim veio dispor:

“Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

(...)

Especificamente quanto aos planos de benefício de entidades abertas, a regulamentação veio disposta no art. 26:

“Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser: I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas. § 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante. (...)”

Na esfera tributária a previsão de desvinculação da remuneração dos participantes aos aportes realizados por seus empregadores às entidades de previdência privada foi inserida na Lei nº 8.212/91, por meio da Lei nº 9.528/97, vejamos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente

prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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)”

Em meios das discussões acerca da restrição do inciso XV, do § 9º, da Lei nº 8.212/91 – que traz isenção dos aportes realizados pela pessoa jurídica relativo à programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes – e, por outro lado, a regulamentação do regime de previdência privado aberto, veiculada pela Lei Complementar nº 109/2001, a jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido abrangência da regra isentiva aos referidos aportes, mesmo que referido plano de previdência seja oferecido a determinada categoria de empregados ou dirigentes. Cite-se, por oportuno, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste sentido:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de planos de previdência complementar organizados em regime aberto, o empregador pode definir como beneficiários grupos de empregados e dirigentes vinculados a uma categoria específica. Contudo, o pagamento dessa vantagem não pode ser caracterizado como um instrumento de incentivo ao trabalho, nem estar atrelada à produtividade.

(Acórdão nº 9202-011.575 – CSRF – Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – sessão de novembro/2024)

“com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

(Acórdão nº 9202-010.583 – CSRF – Sessão de 20 de dezembro de 2022)

“PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes

pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado. (...)”

(Acórdão nº 9202-008.016 – CSRF – Relatora Ana Paula Fernandes – sessão de jul/2019)

Tal entendimento vem sendo replicado pelas Turmas Ordinárias, deste Conselho, conforme se infere do julgado abaixo:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. Tratando-se de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, não incidindo contribuição previdenciária, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade. (Acórdão nº 2301-011.311 – Relator Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – sessão de jun/2024)

Mesmo entendimento já foi manifestado por essa Turma:

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA

Lançamento que observa e aplica a legislação tributária em vigor com ampla exposição de fatos não incorre em violação de princípios.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA

A Lei Complementar nº 109 de 2001 permitiu o estabelecimento de planos de entidades abertas destinados a grupos com possibilidade de participação de uma ou mais categoria sem incidência de contribuições de qualquer natureza. O empregador poderá eleger nestes casos como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, com a condição de não ser caracterizado instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculado à produtividade.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO QUANDO NÃO EXTENSIVO A TOTALIDADE DE EMPREGADOS

Pagamento de auxílio alimentação limitado aos trabalhadores com tempo igual ou superior a dois anos ininterruptos no instituto desobedece aos requisitos legais para isenção e é salário-contribuição.

(Acórdão nº 2402-012.630 – Relator Rodrigo Duarte Firmino – sessão de abril de 2024)

Quanto à ressalva acerca da utilização do plano como instrumento de incentivo ao trabalho, não identifico nas cláusulas do Plano SantanderPlus qualquer vinculação da participação dos beneficiários ao cumprimento de metas de produtividade do trabalho.

De fato, no caso do Plano Santander Plus, destinado aos integrantes da Categoria “Coletivo Plus”, não há qualquer elemento que descaracterize a sua natureza previdenciária. O seu objetivo de constituição de reservas para garantia de pagamento de benefício futuro se verifica a partir da análise de suas principais características, quais sejam:

- (i) O Plano é custeado de forma paritária pelo participante e pelo instituidor e prevê pagamento de benefícios de natureza previdenciária após atingidas as condições de elegibilidade pelo participante (Cláusula Décima do Contrato – fls. 1846);
- (ii) Os aportes (contribuições) do instituidor, destinados ao custeio do Plano, somente são feitos em contrapartida aos aportes (contribuições) do participante, isto é, não há aporte do instituidor se não houver aporte do participante para custeio do Plano (Cláusula Quarta do Contrato - fl. 1839);
- (iii) As contribuições do instituidor correspondem a 100% das contribuições dos participantes, como é de praxe no segmento da previdência complementar (Cláusula Quarta do Contrato - fl. 1839);
- (iv) Todos os participantes que aportarem contribuições têm direito, indistintamente, ao mesmo valor da sua contribuição como contrapartida do instituidor/Recorrente ao Plano, ou seja, não há aportes atrelados ao desempenho/metras no âmbito da relação de trabalho, tampouco escolha deliberada, pelo instituidor, daqueles que terão direito à contribuição patronal, dentre os participantes do Plano (Cláusula Quarta do Contrato - fl. 1839);
- (v) Os critérios de elegibilidade ao recebimento da renda englobam a idade mínima (55 anos), tempo de contribuição (2 anos) e a perda do vínculo com o instituidor (Cláusulas Décima e Décima Terceira do Contrato - fls. 1846/1847);
- (vi) Não há possibilidade de os participantes receberem os valores aportados pelo instituidor/Recorrente enquanto perdurar o vínculo de emprego entre eles (Cláusula Décima Terceira do Contrato - fl. 1847);
- (vii) E mesmo na hipótese de término do vínculo, para ter acesso à contribuição feita pelo instituidor em seu nome, o participante deve cumprir a cláusula de *vesting*13, redigida em conformidade com a legislação de regência (Cláusula Décima Terceira do Contrato, item 13.2.3 - fl. 1848);
- (viii) O resgate das próprias contribuições somente é permitido nos exatos termos da legislação de regência, ou seja, o participante somente pode resgatar as próprias contribuições, desde que observado o prazo de carência previsto no contrato, hipótese em que perderá a contrapartida correspondente feita pelo instituidor a seu favor (Cláusula Oitava, itens 8.1 a 8.5, do Contrato – fls. 1844)

Especificamente em relação ao item “viii” acima, verifica-se que sem amparo a fundamentação d. Fiscalização de que o caráter remuneratório de tais aportes a tal plano, restaria evidenciado diante da possibilidade de reversão dos aportes em favor dos beneficiários.

Conforme acima mencionado, o que se infere da Cláusula Oitava, item 8.5, do Contrato (fls. 1844), é que enquanto perdurar o vínculo de emprego do participante com o instituidor, somente é permitido o resgate das **contribuições feitas pelo próprio participante**, mas nessa hipótese ele perderá a contribuição patronal correspondente, o que demonstra a natureza estritamente previdenciária do aporte patronal para custeio do Plano (pois se tal aporte tivesse natureza remuneratória, o participante não seria penalizado com a perda do recurso).

Outro ponto mencionado é o concernente à cláusula de *vesting*, que estabelece o percentual da contribuição patronal a que o participante fará jus em caso de rescisão do vínculo de emprego com o instituidor. Conforme bem trazido pelo Recorrente, assa cláusula deve ser obrigatoriamente inserida no contrato coletivo de previdência complementar aberta, por força do artigo 5º, inciso XXXIX da Resolução CNSP nº 349/201715, conjugado com o artigo 77, inciso III, da Circular Susep nº 563/201716, não sendo, portanto, ponto que possa suscitar eventual dúvida quanto ao caráter estritamente previdenciária do Plano SantanderPlus.

Ainda, da leitura do Contrato, ainda verifica que é excepcional possibilidade de reversão das contribuições patronais ao participante, durante o período de diferimento e sem observar as condições de *vesting* (tempo de vínculo e percentual) previstas na Cláusula Décima Terceira, item 13.2. De fato, aplica-se apenas no caso de participante demitido sem justa causa pelo Recorrente, conforme deixa claro a cláusula 13.2.3 acima transcrita. **Esta hipótese é tão excepcional que sequer ocorreu no ano de 2018, que é objeto deste Processo administrativo.**

Além disso, a excepcional possibilidade de reversão da contribuição patronal ao participante que se desligar da instituidora sem cumprir a cláusula de *vesting*, na forma como prevista na Cláusula Décima Terceira, item 13.2.3, do Contrato, está explicitamente autorizada pelo artigo 71 da Resolução CNSP nº 349/201724 (disposição específica aplicável ao PGBL contratado sob a forma coletiva), nos seguintes termos:

“Art. 71. No caso de desligamento do participante sem o cumprimento das cláusulas do contrato que regem o *vesting*, o saldo de provisões originado de contribuições pagas pela instituidora poderá, a seu critério, ser revertido em favor do próprio participante ou do grupo de participantes remanescente, conforme definido no contrato.”

Assim, as razões que levaram a d. Fiscalização a atribuir natureza remuneratória ao Plano SantanderPlus não subsistem, pois as cláusulas por ela questionada decorrem inclusive de imposição legal.

Assim, não se identificando que o referido plano condicione a adesão dos beneficiários ao cumprimento de metas de produtividade do trabalho, entendo aplicável a Lei Complementar nº 109/2001, a qual autoriza a instituição de planos destinados a grupos

específicos de empregados e dirigentes, assegurando, nessas hipóteses, a desvinculação dos aportes da remuneração e, por conseguinte, a não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros ora em debate.

Por fim, é importante trazer que os aportes sobre os quais incidiram as contribuições em questão foram feitos em apenas dois momentos no ano de 2019 (mês de março e setembro). Neste contexto de ausência de habitualidade, cito trecho da recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça:

"Sobre a questão, convém destacar que o STF, ao se debruçar sobre a extensão da definição da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo empregador à luz da Constituição Federal, definiu, no julgamento do RE 565.160/SC (Tema 20), sob a sistemática da repercussão geral, a tese de que "a contribuição social a cargo do empregador [art. 195, inciso I, da CF] incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998" (sem grifo no original).

No voto proferido pelo ministro Luiz Fux, assentou-se que, *"da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e § 11, e artigo 195, inciso I, 'a', da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos de aposentadoria"* (sem grifo no original).

Ao final, concluiu Sua Excelência que, *"seja antes ou depois da EC nº 20/98, não há qualquer incompatibilidade do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 com a Constituição Federal, eis que as parcelas ali mencionadas se limitam às pagas com habitualidade, em retribuição à atividade laboral"*.

No âmbito infraconstitucional, prevalece a mesma acepção intelectual na jurisprudência do STJ, segundo a qual, *"a fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e prêmios é necessário verificar a sua habitualidade. Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atrai a incidência da contribuição previdenciária. A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que 'as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário'. Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastada a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, 'e', 7 da Lei nº 8.212/91"* (REsp n. 1.275.695/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/8/2015, DJe de 31/8/2015, sem grifo no original).

No mesmo sentido, citem-se os seguintes julgados da referida Corte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS (COTA PATRONAL). ACÓRDÃO

RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM PACÍFICO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. Consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, incide a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de horas extras e de adicionais noturno, de insalubridade e de periculosidade. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento desta Corte Superior. Assim, não merece prosperar a irresignação.

2. Quanto aos prêmios, a orientação consolidada no STJ é de que as gratificações e adicionais habituais de caráter permanente integram a base de cálculo do salário de contribuição e, portanto, sujeitam-se à incidência da Contribuição Previdenciária

3. No caso, as rubricas impugnadas - prêmio, gratificação, prêmio transferência, prêmio perda, ajuda de aluguel e voo noturno - constituem verbas de natureza remuneratória, motivo pelo qual incide a contribuição previdenciária. 4. Fica prejudicada a apreciação da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do apelo nobre pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 2.474.505/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20/5/2024, DJe de 29/5/2024, sem grifo no original)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAL DE HORAS EXTRAS, INSALUBRIDADE, PERICULOSIDADE, TRABALHO NOTURNO, DIÁRIAS DE VIAGEM QUE ULTRAPASSEM 50% DA REMUNERAÇÃO, GORJETAS, COMISSÕES, PRÊMIOS, AJUDAS DE CUSTO E ABONOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO.

1. Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n.

2). 2. A jurisprudência desta Corte Superior consolidou-se no sentido de que incide a contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de adicional de horas extras, insalubridade, periculosidade, trabalho noturno, gorjetas, comissões, prêmios, ajudas de custo e abonos.

3. No que tange às diárias de viagem que ultrapassem os 50% da remuneração mensal, há expressa previsão legal de inclusão delas no salário de contribuição (art. 28, § 8º, "a", da Lei n. 8.212/1991), não havendo por que se discutir a natureza ou destinação de tal verba, constituindo ela base de cálculo da contribuição previdenciária para o regime geral.

4. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 1.517.074/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/8/2017, DJe de 15/9/2017, sem grifo no original)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL.

1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material.

2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única.

3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio-alimentação, torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição.

4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com aluguéis e IPTU.

(EDcl no REsp n. 440.916/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 25/3/2003, DJ de 28/4/2003, p. 177, sem grifo no original)

(Resp nº 2.167.007 – Ministro Marco Aurélio – Segunda Turma – julgamento em 19/08/2025)

Nota-se, portanto, que a orientação do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que verbas pagas sem habitualidade, não se caracterizam como remuneração, para fins de incidência de contribuições previdenciária e de terceiros.

Assim, pelas razões acima apontadas, dou provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente.

Ainda que vencido o entendimento acima esposado, entendo que deve ser, ao menos, cancelado o lançamento fiscal relativo à Contribuição ao INCRA.

DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA E DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO

EM FAVOR DO RECORRENTE

Embora o entendimento atualmente pacificado sobre a matéria seja no sentido da constitucionalidade da exigência da Contribuição ao INCRA, tanto em relação às empresas rurais quanto às urbanas (Tema 495 – STF), o direito invocado pelo Recorrente decorre de decisão judicial transitada em julgado proferida em seu favor, nos autos do Processo nº 2002.71.00.009804-9, ajuizado perante a 11ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, vinculada ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

E, conforme trazido aos autos, diante do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, foi ajuizada Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.4.04.0000/RS, a fim de

desconstituir o referido Acórdão que reconheceu a inexigibilidade da contribuição ao INCRA, após a vigência da Lei nº 8.212/1991. No entanto, referida ação foi julgada improcedente, cujo trânsito em julgado ocorreu em 25/02/2023 (fls. 2916).

Conforme se extrai dos autos, diante da posterior manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade da exação, foi ajuizada a Ação Rescisória nº 0002159-10.2013.4.04.0000/RS, com o objetivo de desconstituir o acórdão que havia reconhecido a inexigibilidade da Contribuição ao INCRA após a vigência da Lei nº 8.212/1991. Referida ação, contudo, foi julgada improcedente, tendo o respectivo trânsito em julgado ocorrido em 25/02/2023 (fls. 2916).

Dessa forma, permanece hígida a coisa julgada formada em favor do Recorrente, não sendo possível a exigência da Contribuição ao INCRA, mesmo diante do atual entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade da exação para empresas rurais, em razão dos limites temporais a que deve se submeter, conforme assentado nos Temas 885 e 886, de Repercussão Geral.

De fato, em *“ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”* (Temas 885 e 886).

Na hipótese dos autos, a exigência refere-se ao exercício de 2018, ao passo que o reconhecimento da constitucionalidade da Contribuição ao INCRA pelo Supremo Tribunal Federal somente ocorreu posteriormente (2021), razão pela qual não impacta na coisa julgada material formada em favor do Recorrente.

Assim, não há como prosperar a exigência relativa à Contribuição ao INCRA, impondo-se o seu cancelamento, sob pena de violação à coisa julgada.

Pelo acima exposto, seja em razão da desvinculação dos aportes realizados pelo Recorrente a Plano de Previdência Complementar Aberto (Plano SantanderPlus), do tipo PGDL, no período de 03/2018 a 09/2018, da remuneração, seja em razão da coisa julgada formada nos autos Processo nº 2002.71.00.009804-9, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar também o crédito tributários relativo à Contribuição ao INCRA.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, redator designado

Em que pese o bem estruturado voto da Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano trazer uma profunda análise dos temas debatidos, ousou divergir, especificamente no tocante ao item relativo à Previdência Privada, no caso em tela destinado a um grupo específico, componente do corpo dirigente da recorrente.

Ao revisitar o acórdão recorrido, importa destacar

Verifica-se, assim, a existência de um plano de previdência privada – o Plano de Benefícios Suplementares – não extensivo a todos os empregados da empresa, como informado no Relatório Fiscal, contrariando o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91, justificando a consideração, pela fiscalização, dos aportes das contribuições suplementares realizados pela empresa em benefício apenas de seus dirigentes como parcela integrante do salário de-contribuição destes segurados.

O Impugnante alega que o plano contém as características de um plano suplementar de previdência e destaca ainda as diferenças entre plano aberto e fechado. Entretanto, entendo que mesmo que não seja ilícito a instituição de plano coletivo nos termos do §3º do art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001, para fins tributários, a Lei nº 8.212/91 estabelece como condição para isentar da contribuição previdenciária, que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, seja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Por outro lado, é importante notar que a Lei Complementar nº 109, de 25/05/2001 tem caráter genérico, destinando-se a reger a implantação e manutenção de programas de previdência complementar, e que a Lei nº 8.212/91 é uma norma de caráter específico, que, ao cuidar da previdência complementar, o faz exclusivamente para fins tributários. Cabe observar, no caso, que a Lei nº 8.212/91 estabelece a condição para a isenção da contribuição do empregador para plano de previdência privada, qual seja o oferecimento do plano de previdência complementar a todos os trabalhadores da empresa, e que esse diploma legal em nada foi afetado pela edição da Lei Complementar nº 109/2001, em razão de seu caráter específico, não existindo qualquer conflito entre tais normas

(...)

Cumpra acrescentar, no entanto, que a recente IN RFB nº 2.110, de 17/10/2022, com objetivo de explicitar possíveis dúvidas com relação as sociedades abertas, esclarece em seu art. 34, inciso XV o seguinte:

Art. 34. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 9º)

(...)

XV - observado, no que couber, o disposto nos arts. 9º e 468 da CLT e na Lei Complementar nº 109 de 29 de maio de 2001, o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica, relativo ao programa de previdência complementar privada:

a) aberta, ainda que não disponibilizado a todos os empregados e dirigentes, **desde que não caracterizem medida de incentivo ao trabalho ou gratificação; ou** (grifei)

b) fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea "p"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 9º, inciso XV) (grifo nosso)

Cabe às Instruções Normativas apenas esclarecimentos relacionados as disposições legais, sem poder de ampliar ou restringir campo de incidência de tributos, mas, **ainda que se considere o disposto no recente ato normativo, em nada altera a tributação em questão, pois o benefício ofertado configura nítido incentivo ao trabalho, sendo tais pagamentos assemelhados a gratificações.** (grifei)

Ademais, a natureza jurídica de remuneração restou evidente pelo percentual disponibilizado pelos beneficiários a partir do segundo ano, iniciando em 40% dos aportes e chegando a 100% após somente 5 anos conforme tabela do plano.

O quadro trazido no acórdão recorrido traz esta informação com enorme clareza. E, neste contexto, importa aqui revisar o voto do conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, no acórdão citado pela conselheira Luciana, onde, textualmente, se faz esta distinção

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.NÃO INCIDÊNCIA

A Lei Complementar nº 109 de 2001 permitiu o estabelecimento de planos de entidades abertas destinados a grupos com possibilidade de participação de uma ou mais categoria sem incidência de contribuições de qualquer natureza. O empregador poderá eleger nestes casos como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, **com a condição de não ser caracterizado instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculado à produtividade.**

Ao demonstrar esta vinculação no documento de autuação, a administração tributária, em seu mister, traz a este colegiado uma condição que determina a tipicidade do lançamento efetuado, e, neste contexto, não vejo reparo ao acórdão recorrido para esta fundamentação, destacando que tenho observado tais argumentos como razão de decidir em temas correlatos.

Voto por conhecer do recurso interposto e dar-lhe parcial provimento para excluir do crédito o lançamento atinente ao INCRA

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria