



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



**Processo nº** 10783.723186/2011-23  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.877 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
AGUIA BRANCA PARTICIPAÇÕES S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/01/2009

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.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/GFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benigna da multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis

da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

## Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela FAZENDA NACIONAL e por ÁGUIA BRANCA PARTICIPAÇÕES S/A em face do Acórdão n.º 2803-002.827, proferido em 19 de novembro de 2013, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, visando o recálculo da multa do AIOP DEBCAD 37.324.7826 e relação aos levantamentos P21 Previdência Privada Diretoria e PP1 Previdência Privada com multa de 75%, devem ter aplicado a eles, os percentuais de multa do artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação anterior a MP 449 e sua lei de conversão, observando-se, que se tal multa ultrapassar o percentual de 75% da MP 449 deve ser limitada a este novo limite, bem como que em relação a multa punitiva do AIOA 37.324.7818 esta seja recalculada, levando em consideração apenas o artigo 32 A, I, da Lei 8.212/91 introduzido pela Lei 11.941/2009. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima que entende que a multa foi aplicada corretamente pela fiscalização.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/01/2009

DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADO E PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. REALIZADOS E FORNECIDOS FORA DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS. VIOLAÇÃO A LEIS TRIBUTÁRIAS. VERBAS QUE ADQUIREM CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA X MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE CADA QUAL EM SUA ÉPOCA PRÓPRIA. MULTA BENÉFICA. APLICAÇÃO.

O recurso da Fazenda Nacional visa rediscutir a seguinte matéria: **procedimento a ser utilizado para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei n.º 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, incidindo a multa de mora prevista no art. 35, II da Lei n.º 8.212, de 1991, além da lavratura do auto de infração com base no artigo 32 da mesma lei (multa isolada); que o advento da MP 449/2008 introduziu uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários; que o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20%; que a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a enquadrar-se no art. 32-A, com a multa reduzida; que, contudo, a MP 449/2008 também introduziu o art. 35-A, que remete ao art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1.996; que o art. 44, I da Lei n.º 9.430, de 1996 abarca as duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença do tributo) e o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou de declaração inexata); que a multa isolada, prevista no art. 32-A somente será aplicável quando houver tão-somente o

descumprimento da obrigação acessória; que, por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, a prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1.991.

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento, a contribuinte apresentou Contrarrazões nas quais, preliminarmente, sustenta a inexistência de divergência entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Após transcrever excertos de um e outros julgados, afirma que não foi demonstrada de forma objetiva a legislação que está sendo interpretada de forma divergente. Daí, propugna pelo não conhecimento do recurso. Quanto ao mérito, rebate os fundamentos do recurso e defende que a multa aplicável é a do art. 32-A, I da Lei nº 8.212, de 1.991.

O Recurso Especial do contribuinte visa rediscutir a seguinte matéria: **Salário indireto/previdência complementar.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a contribuinte contesta o fundamento da autuação e do recorrido de que o plano de previdência privada não é disponibilizado à totalidade dos seus empregados e dirigentes. Afirma que é assegurada a adesão aos empregados e dirigentes que receberem remuneração inferior ao valor do teto do salário de contribuição praticado pela Previdência Oficial; que tais regras são próprias dos regulamentos de previdência privada. Argumenta que a não incidência da contribuição previdenciária sobre a verba em questão foi estabelecida pela própria Constituição e que a conclusão da autoridade fiscal pela incidência da contribuição tendo em vista que o auxílio de custeio é disponibilizado aos empregados e é equivocada; um salário superior ao teto praticado pela previdência, o que não atenderia ao requisito da não disponibilização à totalidade dos empregados e dirigentes. Sobre este ponto, insiste que o benefício era disponibilizado à totalidade dos empregados. Argumenta que a Constituição determina que o regime de previdência privada é de caráter complementar à previdência social oficial, e que o termo complementar remete à remuneração que supera o teto, na medida em que estas não estão acobertadas pela previdência oficial, Traz outros argumentos para tentar justificar a restrição apontada na autuação.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende a manutenção do Acórdão Recorrido quanto ao ponto, com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Antes de examinar os recursos, inclusive quanto a suas admissibilidades, convém fazer breve resumo das autuações e das imputações que são objeto da presente lide, bem como do que decidido pelo Acórdão Recorrido. Foram lavrados três autos de infração e que constituíram o presente processo, a saber: DEBCAD nº 37.324.782-6 – Participação nos resultados e previdência privada, DEBCAD nº 37.324.783-4 - Participação nos resultados e previdência privada (terceiros) e DEBCAD nº 37.324.781-8 – Multa obrigação acessória. O

Acórdão Recorrido deu provimento parcial ao recurso apenas para alterar a multa aplicável em relação a parte do lançamento, conforme conclusão do voto condutor. Confira-se:

Pelo exposto voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial, visando o recálculo da multa do AIOP DEBCAD 37.324.782-6 em relação aos levantamentos P21 – Previdência Privada Diretoria e PP1 – Previdência Privada com multa de 75%, devem ter aplicado a eles, os percentuais de multa do artigo 35, da Lei 8.212/91 na redação anterior a MP 449 e sua lei de conversão, observando-se, que se tal multa ultrapassar o percentual de 75% da MP 449 deve ser limitada a este novo limite, bem como que em relação a multa punitiva do AIOA 37.324.781-8 esta seja recalculada, levando em consideração apenas o artigo 32 A, I, da Lei 8.212/91 introduzido pela Lei 11.941/2009.

Foram mantidos os lançamentos, portanto, quanto às obrigações principais e parte das multas.

Dito isso, passo ao exame de admissibilidade, a começar pelo recurso do contribuinte.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Anoto que tanto o recorrido quanto o paradigma tratam da incidência da Contribuição social sobre valores correspondentes a gastos com previdência privada complementar, e com desfechos distintos entre ambos, configurando-se a meu juízo, a similitude fática entre os julgados e a divergência de interpretação de norma. Conheço do Recurso.

Quanto ao mérito, diga-se, de início, por relevante, que se trata neste caso de plano de Previdência Complementar aberto, contratado com Brasilprev Seguros e Previdência S/A. Tratando-se de previdência complementar aberta, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que, observados os requisitos exigidos pela Lei Complementar n.º 109/2001, nos termos do *caput* do art. 68 e § 1º, do art. 69, fica afastada a incidência de Contribuição Social Previdenciária sobre essa vantagem, aplicando-se a alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991 somente naquilo que não contraria o disposto na Lei Complementar. Cito, como exemplo, o recente julgado, proferido na Sessão de 20 de agosto de 2019, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo,

#### PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar n.º 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

É que, a partir da Emenda Constitucional n.º 20, a própria Constituição criou a possibilidade de que esses pagamentos deixassem de integrar a remuneração dos trabalhadores. Confira-se:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por **lei complementar**.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à

gestão de seus respectivos planos.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, **nos termos da Lei**. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Ou seja, o regime de previdência privada é regulado por lei complementar (art. 202, *caput*) e as condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores fica reservado a lei ordinário.

Antes mesmo da Emenda Constitucional n.º 20/1998, a Lei n.º 8.212/1991 já previa que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não integravam a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, desde que atendidos os requisitos previstos na alínea “p” do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

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 n.º 9.528, de 10.12.97)

Sobreveio, todavia, a Lei Complementar n.º 109, de 2001, que também estabeleceu condições para que as contribuições pagas a regimes privados de previdência deixassem de estar incluídas entre as hipóteses de incidência das contribuições destinadas à previdência oficial, derogando a alínea “p” do § 9º do art. 28 naquilo que não lhe é compatível. Vejamos o que reza o os artigos 68 e 69 da Lei Complementar n.º 109, de 2001:

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

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.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (*Grifou-se*)

E neste ponto, é importante frisar que a Lei Complementar nº 109, de 2001 distingue a Previdência Privada Complementar fechada da aberta. O art. 16 dessa lei, ao tratar especificamente da Previdência Complementar Fechada reza o seguinte:

## CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

### Seção II Dos Planos de Benefícios de **Entidades Fechadas**

[...]

Art. 16. Os planos de benefícios **devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados** dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o *caput* deste artigo.

§ 3º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado. (*Grifou-se*)

Como se vê, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001 reproduz, quanto ao ponto, aquilo que já constava da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Já sobre a Previdência Complementar Aberta, a questão é tratada no art. 26. Confira-se:

## CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

### Seção III 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.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos. *(Grifou-se)*

Note-se que, embora o art. 26 refira-se a grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas, em momento algum exige que o benefício seja estendido a todos os empregados ou dirigentes da empresa, diferenciando-se neste ponto da Lei nº 8.212/1991.

Cuidando-se agora do caso em apreço, o fundamento do Recorrido é de que o plano de previdência não foi oferecido à totalidade dos empregados e dirigentes, restrição constante da alínea “p”, do § 9º, do art. 28. Tal fundamento, entretanto, não procede. É que, como dito acima, neste ponto, o referido dispositivo foi derogado pela Lei Complementar nº 109, de 2001 que estabeleceu novo disciplinamento, mais especificamente no art. 26, o qual, como se viu, não se refere à restrição de que o plano deva ser oferecido à totalidade dos empregados, como faz no caso de previdência fechada.

Portanto, a partir da edição da Lei Complementar nº 109, de 2001, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos, tratando-se de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; tratando-se de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

É de se afastar, portanto, a incidência da contribuição sobre as verbas correspondentes aos planos de previdência complementar.

Passo ao recurso da Procuradoria.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, tratando-se de retroatividade benigna de multa convém explicitar de início, por relevante, que da autuação fiscal resultou lançamentos para exigência de obrigação principal e de obrigação acessória.

O auto de infração aplicou as multas previstas no art. 35, § 2º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 1.997 e art. 35, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999. O Acórdão Recorrido alterou a penalidade que passaria a ser calculada com base no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1.991, na redação anterior à MP 449 e sua lei de conversão, com a observação de que, caso essa multa ultrapasse o limite de 75%, deve ser reduzida até esse valor; isso para os AIOP 37.324.782-6 e 37.324.783-4; e, no caso do AIOA nº 37.324.781-8, para a multa do art. 32A, I da Lei nº. 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009. A Fazenda Nacional pede a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, na nova redação.

O pedido da Fazenda Nacional, contudo, contraria a orientação que ela própria expediu por meio da Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, que não admite como benigna a retroatividade do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%. Confira-se a ementa da citada nota:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucedo que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado

enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

(...)

1.26. Multas

**c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.**

**Resumo:** A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

**Precedentes:** AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Assim, conforme a citada nota, é incabível a aplicação retroativa da multa de ofício de 75%, o que inviabiliza a aferição da retroatividade benigna mediante a comparação do somatório das penalidades anteriores à Lei nº 11.941, de 2009, com o percentual estabelecido no art. 35-A desse diploma legal, que é a pretensão da Fazenda Nacional em seu apelo, de sorte que a ele deve ser negado provimento.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento, e conheço do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(Documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa