



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.000805/2008-89
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.155 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrentes AUTO ONIBUS FAGUNDES LTDA E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

INDENIZAÇÃO PECUNIÁRIA PELA SUPRESSÃO PARCIAL DO INTERVALO INTRAJORNADA.

A contraprestação pecuniária pela supressão parcial do intervalo intrajornada tem natureza salarial (Súmula 437/TST), e está sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-UNIFORME.

Não incide contribuição previdenciária sobre parcela paga pelo empregador a título de auxílio-uniforme, quando prevista em acordo ou convenção coletiva, e a periodicidade e os valores pagos são compatíveis com a finalidade de aquisição e manutenção dos uniformes utilizados no trabalho.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conforme Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, incabível a aplicação retroativa da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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.

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, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento parcial para restabelecer a exigência quanto ao auxílio uniforme. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que lhe deu 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, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela contribuinte e pela Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2403-002.918, proferido na Sessão de 10 de fevereiro de 2015, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

ACORDAM os membros do Colegiado, a) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar a exclusão dos valores pagos a título de Auxílio Uniforme (Levantamento IU - RUBRICA INDENIZAÇÃO UNIFORME), b) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para manter a Indenização Hora Refeição (Levantamento HR-RUBRICA HORA REFEIÇÃO). Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães(relator) e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro; c) por maioria de votos, determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 (art. 61, da Lei n.º 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

AUXÍLIO UNIFORME. CUSTEIO.

Não integra o salário de contribuição o valor correspondente a vestuário fornecido ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços.

SÚMULA 437 DO TST. INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 71 DA CLT (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 307, 342, 354, 380 e 381 da SBDI1) - Res.185/2012, DEJT divulgado em 25, 26 e 27.09.2012

Na forma do item II da Súmula n.º 437 do TST, é inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), infenso à negociação coletiva. Releva observar o item III da referida súmula que assevera que possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei n.º 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na

redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

A Fazenda Nacional interpôs embargos o quais foram acolhido, ensejando a prolação do Acórdão de Embargos n.º 2301-004.991, em 05 de abril de 2017, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

ERRO MATERIAL. CONSTATAÇÃO NAS RAZÕES DE RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL. RECEPÇÃO DO RECURSO COMO EMBARGOS INOMINADOS PARA CORREÇÃO DA CONTRADIÇÃO APONTADA.

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional que aponta a existência de erro material no acórdão recorrido deverá ser recepcionado como embargos inominados, nos termos do art. 66 do RICARF, para correção do vício.

SÚMULA 437 DO TST.INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 71 DA CLT (conversão das Orientações Jurisprudenciais n.ºs 307, 342, 354, 380 e 381 da SBDI1) Res. 185/2012, DEJT divulgado em 25, 26 e 27.09.2012.

Na forma do item II da Súmula n.º 437 do TST, é inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), infenso à negociação coletiva. Releva observar o item III da referida súmula que assevera que possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei n.º 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.

Os embargos foram acolhidos para correção de erro material no *decisum*, que passou a ter a seguinte redação:

ACORDAM os membros do Colegiado, a) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para determinar a exclusão dos valores pagos a título de Auxílio Uniforme (Levantamento IURUBRICA INDENIZAÇÃO UNIFORME), b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso para manter a Indenização Hora Refeição (Levantamento HRRUBRICA HORA REFEIÇÃO). Vencidos os conselheiros Marcelo Magalhães (relator) e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro; c) por maioria de votos, determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 (art. 61, da Lei n.º 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Trata o processo de lançamento para exigência de Contribuição Social do empregador e SAT/RAT.

O Recurso Especial da Procuradoria visa rediscutir as seguintes matérias: **a) auxílio-uniforme; b) multa de mora – retroatividade benigna.**

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

Em suas razões recursais a Fazenda Nacionais aduz, em síntese, quanto à matéria “auxílio uniforme”, que de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades; que a

recompensa, em virtude de um contrato de trabalho, está no campo de incidência de contribuições sociais. Porém, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial; que cabe à empresa fornecer vestuário, equipamentos e outros acessórios a serem utilizados pelo empregado no trabalho; que conforme disposto na alínea “r”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário excluiu do salário-de-contribuição, a parcela “in natura” fornecida ao empregado; que para a não incidência da Contribuição Previdenciária, é imprescindível que o pagamento seja feito “in natura”, o que não abrange os valores fornecidos em pecúnia; que no caso o contribuinte efetuou pagamentos mensais aos empregados, de valores fixos, sob o título de ajuda de custo/uniformes, em desacordo com a legislação de regência; que a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal; que a Lei n.º 10.243/01 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica; que o art. 458 da CLT refere-se ao salário para efeitos trabalhistas e que para incidência de contribuições previdenciárias, há o conceito de salário-de-contribuição, com definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes; que as parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91, conforme demonstrado; que a prova mais robusta de que a verba para efeito previdenciário não coincide com a verba para incidência de direitos trabalhistas, é fornecida pela própria Constituição Federal, cujo art. 195, § 11 reza que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei; que pela singela leitura do texto constitucional é possível afirmar que para efeitos previdenciários foi alargado o conceito de salário.

Quanto à segunda matéria – Retroatividade benigna - a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária. que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais; que a redação do art. 35-A é clara no sentido de que, efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96; que à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96; que, por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96; que não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade; que para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS.

O contribuinte não apresentou Contrarrazões.

O Recurso Especial do contribuinte visa rediscutir a seguinte matéria: Salário Indireto - Intervalo Intra jornada Negociado.

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais o contribuinte aduz, em síntese, que interpretando-se sistematicamente os parágrafos do artigo 71, da CLT, percebe-se que a intenção do legislador, ao prever que os intervalos de descanso ou alimentação não são computados na duração do trabalho (§ 2º), bem assim de que os mesmos, caso não concedidos, serão remunerados pelo empregador (§ 4º), foi desestimular o labor durante o período de intervalo, visando preservar a saúde do trabalhador; que fica evidenciada a natureza jurídica de indenização do valor pago a título de supressão/fracionamento do intervalo aos empregados rodoviários, pois instituído com intuito de proteger o trabalhador dos riscos à sua higidez mental e física, não se destinando à contraprestação direta pelo trabalho realizado naquele lapso; que diferente é o caso das horas extras, onde o empregado é remunerado pelos serviços prestados além do limite da jornada permitido, seja previsto em CCT, seja previsto na legislação; que entre esses casos se tem fatos geradores distintos, daí porque também distinta é a natureza das verbas; que essa distinção fica bem definida quando se analisa o pagamento do salário devido ao empregado no final do mês, ou seja, o valor da hora normal já se encontra pago no salário, pois a redução/supressão do intervalo não acarretou prorrogação de jornada e, se isto aconteceu, o labor extraordinário foi pago; que daí se verifica que, também sob o aspecto topológico na CLT, horas extras e indenização pela supressão/fracionamento do intervalo intra jornada não se confundem; que não foi por outro motivo que o legislador da Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), com o objetivo de encerrar a celeuma em torno da natureza jurídica do intervalo intra jornada, deu nova redação ao § 4º, do artigo 71, da CLT, passando a constar que a parcela possui natureza indenizatória; que restou reforçado, pois, o entendimento no sentido de que o pagamento feito pela empresa aos seus empregados que não usufruíram do intervalo intra jornada possui nítido caráter salarial; que o acórdão recorrido se apoiou no entendimento da Súmula 437, do Tribunal Superior do Trabalho para afastar a pretensão recursal da empresa; que segundo o item III da Súmula – superada pela nova redação dada ao § 4º, do artigo 71, da CLT -, possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT; que, contudo, não se pode descartar a circunstância de que a Súmula 437, do TST, foi editada por meio da Resolução n. 185/2012, DEJT divulgado em 25, 26 e 27.09.2012, período bem posterior ao objeto dos lançamentos fiscais, os quais compreendem o recolhimento das contribuições previdenciárias relativamente ao período de 12/2003 a 12/2004; que não se pode solucionar o presente caso à luz do entendimento sumulado em data bem posterior ao objeto do lançamento fiscal; que deve ser aplicado o entendimento jurisprudencial que predominava antes da edição da Súmula n. 437/TST, mais precisamente nos anos de 2003 a 2004; que visitando a jurisprudência prevalecente à época, que pelo princípio da segurança jurídica deve ser seguida por essa eg. Câmara Superior; que a Súmula 437/TST foi editada quase 10 anos após os lançamentos fiscais e já está em vias de ser superada com a Reforma Trabalhista; que pretender aplicar o entendimento cristalizado na Súmula 437/TST para manter o crédito é negar vigência ao princípio da irretroatividade, bem como e principalmente da segurança jurídica, na medida em que a mesma só foi editada em 2012, repita-se, em data bem posterior à época dos lançamentos fiscais; que, por fim, de forma a reforçar o entendimento defendido pela empresa-recorrente, tem-se que, com a Reforma Trabalhista, conferindo nova redação ao parágrafo 4º, do artigo 71, da CLT, não há mais dúvida em relação a natureza

indenizatória do pagamento efetuado a título de intervalo intrajornada negociado no âmbito de Norma Coletiva.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Começo pelo Recurso Especial do contribuinte, que foi interposto tempestivamente e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a matéria - Salário Indireto - Intervalo Intrajornada Negociado - já foi enfrentada por este Colegiado, conforme Acórdão n.º 9202-004.543, de 27 de outubro de 2016, que entendeu pela incidência da contribuição, aplicando ao caso a Súmula TST n.º 437. Confira-se:

INDENIZAÇÃO PECUNIÁRIA PELA SUPRESSÃO PARCIAL DO INTERVALO INTRAJORNADA.

Tendo em vista o constante da Súmula TST n.º 437 que espousa entendimento sobre a aplicação do art. 71 da CLT, conferindo natureza salarial a indenização pecuniária pela supressão parcial do intervalo intrajornada, entendo devida a contribuição previdenciária.

De fato, o Tribunal Superior do Trabalho – TST pacificou o entendimento sobre a matéria ao editar a Súmula TST 437, a saber:

INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO.
APLICAÇÃO DO ART. 71 DA CLT

[...]

III - Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei n.º 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.

A alegação do contribuinte de que a súmula é posterior aos fatos e não poderia ser aplicada retroativamente não procede. Não é preciso dizer que uma súmula consolida o entendimento do Tribunal construído em julgamentos anteriores. Ademais, tem evidente natureza interpretativa. Portanto, a pretensão de que uma súmula proferida por um órgão julgador, somente se aplique a fatos futuros é absolutamente descabida.

Ainda que assim não fosse, a decisão deste colegiado pela incidência da contribuição neste caso poderia decorrer da própria análise e interpretação da legislação pertinente, invocando-se a súmula apenas como fonte jurisprudencial.

Não merece prosperar, portanto, a pretensão do contribuinte.

Passo ao Recurso da Procuradoria, que foi interposto tempestivamente e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, e dele conheço.

Quanto ao mérito, sobre a primeira matéria – **auxílio-uniforme** – essa mesma questão foi enfrentada por este Colegiado em julgamento recente, envolvendo empresa do mesmo ramo de atividade (transporte coletivo). Naquela ocasião votei entendendo que, consideradas as circunstâncias do caso, a verba em questão não teria natureza remuneratória. Refiro-me ao Acórdão n.º 9202-007.961, proferido na Sessão de 18 de junho de 2019, de relatoria da Conselheira Ana Paula Fernandes. Confira-se:

SALÁRIO INDIRETO UNIFORME EM PECÚNIA. EVENTUALIDADE DA VERBA. UNIFORME. VERBA PARA O TRABALHO.

Entende-se por salário de contribuição, 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. Na hipótese em análise a verba discutida não integra o salário de contribuição por tratar de valor correspondente a vestuário fornecido ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços, em virtude de previsão expressa em acordo ou convenção coletiva.

Pois bem, as circunstâncias deste e daquele caso são as mesmas. Lá como aqui, trata-se de verba paga em cumprimento de Convenção Coletiva de Trabalho, destinada a aquisição de uniforme; lá como aqui o uso de uniforme, o qual deve ser mantido limpo, etc., é obrigatório; lá como aqui os valores pagos são razoáveis e compatíveis com a sua finalidade, lá R\$ 55,00 por quadrimestre, aqui, R\$ 48,00.

Vejamos o que reza a Convenção sobre este ponto, e que foi detidamente analisada pelo recorrido. Primeiramente, a Convenção prevê a obrigatoriedade e as características do uniforme. Vejamos:

CLÁUSULA 21 Fica padronizado para o pessoal de tráfego o seguinte uniforme:

- a) camisa azul;
- b) calça, cinto, meias gravata e sapatos pretos.

§ ÚNICO Nas linhas urbanas fica dispensado o uso de gravata.

E mais adiante estabelece, objetivamente, a ajuda de custos para aquisição do uniforme.

CLÁUSULA 23 As empresas concederão aos motoristas, cobradores, fiscais, e despachantes, que tenham trabalhado mais de 15 dias em cada mês, e a título de ajuda de custo para aquisição de uniformes, o valor quadrimestral de R\$ 48,00 (quarenta e oito reais), com pagamento até o 5º dia útil de março de 2005, correspondente aos meses de novembro e dezembro de 2004, janeiro e fevereiro de 2005, correspondente a R\$ 12,00 por cada mês trabalhado nas condições ora ajustada. Em outubro de 2004 o valor da ajuda de custo será de R\$ 12,00.

A lei n.º 8.212, de 1.991, por sua vez, prevê expressamente a não incidência da contribuição sobre o valor correspondente a vestuários. Confira-se;

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

[...]

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

[...]

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

Veja que a norma não faz nenhuma referência expressa à entrega direta, “in natura”, do uniforme ao trabalhador, inclusive porque, no caso, o uniforme não é próprio da empresa, mas comum a toda categoria. A situação aqui é diferente do fornecimento de alimentação (alínea “c”) quando a lei fala expressamente em alimento “in natura”.

No presente caso, tem-se que o valor da ajuda, R\$ 48,00 por quadrimestre é absolutamente razoável, compatível com a sua finalidade.

Poderia, eventualmente, essa verba ser utilizada pela empresa como forma indireta de remuneração, mas o ônus de comprovar que tal aconteceu seria do Fisco, por exemplo, demonstrando que, além do pagamento da verba, a própria empresa fornecia os uniformes, mas no presente caso o fundamento da autuação foi apenas o de que não houve a entrega do bem “in natura”, mas em pecúnia, sem nenhum questionamento sobre desvio de finalidade..

Nessas condições, penso que decidiu com acerto o Recorrido ao afastar a incidência da contribuição sobre o item em questão.

Passo à segunda matéria – retroatividade benigna. Foi aplicada a multa do art. 35, I, II, III (com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999). O Acórdão de Recurso Voluntário decidiu que a multa aplicável é a do art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1.991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999. E, como relatado, a Fazenda Nacional pede que seja feito o cotejo entre o art. 35 e o art. 35A da Lei nº 8.212, de 1.991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999.

Pois bem, quando se fala em retroatividade benigna, cuida-se obviamente de aplicação da penalidade mais favorável ao sujeito passivo, se a da legislação revogada, vigente à época do cometimento da infração e aquela instituída após o lançamento, e que substituiu a anterior. Nem sempre fica claro, a depender da conformação dos fatos, qual a legislação mais benéfica em cada caso. é indiscutível, portanto, e isso não está em questão, que deve ser aplicada a legislação mais benéfica, o que se discute, neste caso, é a comparação entre as penalidades de modo a se verificar a mais benéfica. Ou seja, entre quais multas deve ser feito o cotejo.

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais por algum tempo entendeu que, o cotejo deveria ser feito entre a multa do art. 35-A (nova redação) e as multa do art. 32, § 5º somada coma do 35 (redação antiga), todas da Lei nº 8.212, de 1.991. O colegiado adotava o entendimento manifestado pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, tendo, inclusive, editado a Súmula CARF nº 119, consolidando esse entendimento.

Ocorre que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional editou posteriormente a Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME ela qual dispensa os Procuradores de recorrer de decisões envolvendo o tema da retroatividade, em razão da reiterada jurisprudência do STJ no sentido da inaplicabilidade do art. 35-A a fatos pretéritos. Ei o terror da referida nota naquilo que interessa o presente feito:

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).

Ementa: 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 n.º 502, de 2016.

Fundamentos:

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 n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 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 n.º 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucedem 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 n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 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 consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN n.º 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 n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Em razão dessa posição, o CARF revogou a Súmula CARF n.º 109, e esta Câmara Superior revisou sua posição e passou a adotar o entendimento do STJ, que ensejou a referida Nota SEI. Diante disso, não pode ser acatada a pretensão da contribuinte de aplicação do art. 35-A.

Assim, para fatos geradores ocorridos antes da mudança legislativa em que foram aplicadas, simultaneamente, a multa pelo descumprimento de obrigação principal e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, no caso da obrigação principal, deve ser mantida a multa do art. 35, da Lei n.º 8.212, de 1.991, na redação anterior, e no caso da obrigação acessória, deve ser feito o cotejo, para verificação da multa mais benéfica, entre a multa do art. 32, §§ 4º e 5º da Lei, na redação anterior, com o art. 32-A, na nova redação.

Feitas essas considerações, fica claro que, no presente caso, a posição defendida pela Fazenda Nacional, ora recorrente, afronta a posição defendida por ela própria na precitada Nota SEI. Portanto, por todo o exposto, essa posição não merece prosperar.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa