



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000311/2010-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.906 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de março de 2023
Recorrente LWARCEL CELULOSE LTDA (ANTIGA RAZÃO SOCIAL DA BRACELL SP CELULOSE LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006

SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA EMPREGADOS E SEUS DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a exclusão do salário-de-contribuição de valores relativos a material escolar fornecido a segurados e seus dependentes, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação, por ausência de fundamentação jurídica.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DE VALORES NAS NOTAS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO.

No caso de retenção decorrente da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, mesmo havendo estipulação contratual de fornecimento de equipamentos, somente cabe a redução da base de cálculo da retenção quando as notas fiscais discriminarem os valores correspondentes.

MULTA. DIVERGÊNCIA ENTRE O RELATÓRIO FISCAL E O ANEXO FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste divergência entre o relatório fiscal e o anexo Fundamentos Legais do Débito quanto à multa, quando o primeiro adicionalmente apresenta a legislação vigente no momento da lavratura para efeito de definição da multa mais benéfica.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991 pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite e Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) que davam provimento parcial ao recurso em maior extensão para também excluir do lançamento o levantamento SL1 - kit escolar. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 12-48.227 – 14.^a Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 652 a 670), que julgou **improcedente** a impugnação apresentada contra o auto de infração 37.240.540-1, lavrado para exigência das contribuições previdenciárias da empresa,

Nos termos do Relatório Fiscal (e-fls. 139 e 145), as contribuições apuradas referem-se aos seguintes fatos geradores

– pagamentos efetuados a cooperados, que prestaram serviços por intermédio da Cooperativa de Transportadores Autônomos de Guarapuava Ltda;

- pagamentos efetuados a cooperados, que prestaram serviços por intermédio da Unimed Lençóis Paulista Cooperativa de Trabalho Médico;

– pagamentos efetuados aos segurados empregados e seus dependentes sob a forma de utilidade (kit escolar), apurado conforme as notas fiscais contabilizadas, da aquisição desses materiais;

– pagamentos efetuados à empresa Madeira Farias Ltda - ME, referentes à construção e manutenção de cercas na área rural, prestados sob a forma de cessão de mão-de-obra e, desta maneira, sujeitos à retenção prevista no artigo 31 da Lei 8.212, de 1991, conforme contratos e notas fiscais, as quais não discriminam os equipamentos utilizados, motivo pelo qual,

a base de cálculo utilizada na apuração do tributo correspondeu aos valores totais das notas fiscais;

O sujeito passivo contestou os autos de infração, a qual foi apreciada em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS: PAGAMENTOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente, com a conseqüente renúncia ao contencioso administrativo fiscal e consolidação administrativa dos respectivos créditos tributários apurados.

Sobre valores pagos a Cooperativas de Trabalho incidem contribuições patronais para a Seguridade Social (art.22, IV da lei 8.212/91).

PARCELAS INTEGRANTES DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. FORNECIMENTO DE KIT ESCOLAR

A não integração de uma rubrica qualquer ao salário de contribuição, por ser exceção, deve ser expressa, nos termos do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, e nunca presumida.

RETENÇÃO SOBRE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS EM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Nos termos do art. 31 da Lei 8.212/1991, na redação da Lei 9.711/1998, a contratante de serviços em cessão de mão-de-obra é responsável pela retenção e recolhimento do percentual de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços emitidas pelas contratadas.

Eis o resumo do acórdão da DRJ:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros da **14ª** Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - Rio de Janeiro I (RJ), por unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O sujeito passivo foi cientificado dessa decisão em 01/08/2012 (relatório de rastreamento de e-fl. 672) e interpôs o recurso voluntário de e-fls. 675 a 694, em 31/08/2012 (relatório de entrega de arquivos digitais de e-fls. 673 a 674).

No apelo, alegou-se que:

- conforme foi decidido no REsp 642.591/SC, o “kit escolar” não se destina a retribuir o trabalho;

- nesse sentido também trilhou a Sentença Normativa, Processo 020006/2005-000-15-00-2, onde se concluiu que a citada verba não possui natureza salarial;

- o “kit escolar”, conforme o próprio lançamento, não foi fornecido com habitualidade, mas apenas na competência 02/2007, descaracterizando assim o fato gerador lançado;

- a teor do § 11 do art. 201 da Carta Magna apenas as parcelas pagas com habitualidade integram o salário de benefício, o que não é o caso do “kit escolar”, pago de forma eventual;

- apresenta decisões judiciais firmando o entendimento de que somente as verbas incorporáveis à aposentadoria sofrem a incidência de contribuições previdenciárias;

- caso se considere a verba como integrante do salário-de-contribuição, caberia a sua incorporação aos benefícios previdenciários, nos termos do § 3.º do inciso II do art. 29 da Lei n. 8.213, de 1991;

- nessa toada, o lançamento, sob pena de nulidade, deveria trazer relação dos trabalhadores que foram contemplados com o “kit escolar”, de modo que os valores se incorporassem à sua remuneração para efeitos de concessão de benefícios, conforme se decidiu no Acórdão CARF 2401-01.258;

- nem se queira repassar esse ônus ao Contribuinte, posto que não existe tal obrigação na lei e nem houve intimação fiscal nesse sentido;

- quanto aos serviços prestados na área rural, cabe ajuste na base de cálculo da retenção, de modo que se excluam os valores dos equipamentos utilizados nos trabalhos contratados, conforme § 1.º do art. 150 da IN SRP n. 03, de 2005;

- é esse o entendimento firmado no Acórdão CARF 2401-01.378;

- na comparação das multas para verificar a multa mais benéfica, não se pode cotejar multa por descumprimento de obrigação acessória, com multa pela falta de pagamento do tributo;

- assim, caso se mantenha o lançamento, pede-se que seja reduzida a multa imposta;

- quanto à multa aplicada, nota-se a divergência entre a base legal citada no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD e aquela mencionada no relatório fiscal, inexistindo justificativa para tal discrepância;

- saliente-se que tal questão não foi enfrentada no acórdão recorrido, o que também é causa de sua nulidade;

Ao final, pede o cancelamento dos autos de infração e a possibilidade de realizar sustentação oral, por ocasião do julgamento do recurso.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2401-010.906 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15889.000311/2010-88

Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto no prazo legal e atende aos demais pressupostos processuais, devendo ser conhecido.

Trata-se de autos de infração relativos à exigência de contribuições incidentes sobre:

a) salário indireto representado pelo fornecimento de “kit escolar” a segurados empregados e seus dependentes;

b) pagamento a cooperados que prestaram serviço intermediados por cooperativas de trabalho;

c) faturas de prestações de serviços executados por cessão de mão-de-obra ou empreitada.

Passa-se a apreciação dos argumentos apresentados no recurso voluntário.

Incidência de contribuições sobre o “kit escolar”

No tocante ao fornecimento de “kit escolar” a segurados empregados e seus dependentes, sendo relevante destacar que tal fornecimento ensejou a confecção de três lavraturas, a saber:

Processo administrativo	Contribuições constituídas
15889.000311/2010-88	Patronal
15889.000312/2010-22	Segurados
15889.000313/2010-77	Terceiros

Ao descrever os fatos geradores do lançamento em relação a tal temática, registrou-se no relatório fiscal (e-fls. 159 a 203):

6. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

(...)

6.3 – Os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados e seus dependentes na forma de utilidades (material escolar), apurados com base nas Notas Fiscais de compras de material lançadas na conta contábil “KIT ESCOLAR”, cujos valores encontram-se discriminados, nos relatórios Discriminativo do Débito – DD e Relatório de Lançamentos – RL (Levantamento SI 1), em anexo.

Embora previsto na cláusula 50.ª do Dissídio Coletivo: “A empresa fornecerá um KIT ESCOLA, na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio...”, tal benefício integra o salário de contribuição, conforme o disposto no art. 28, inciso I, da Lei nº. 8.212/1991 que define

como salário-de-contribuição: “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”. (destaques no original)

Para afastar a exação, a recorrente alega a inexistência de habitualidade no pagamento da verba.

Acerca dessa questão, verifica-se que a própria origem do pagamento, o qual decorreu de norma coletiva do trabalho, denota utilidade ajustada e o caráter habitual no fornecimento do “kit escola”, o qual é disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino médio.

Mesmo se tomando cada empregado individualmente, a verba tem caráter habitual, na medida que em que todas as vezes que é iniciado o ano letivo haverá a necessidade fornecer o material escolar para os empregados e dependentes que cursam o ensino médio.

Não há, portanto, como se negar a habitualidade no fornecimento da parcela.

Quanto à inclusão da verba sob enfoque no salário-de-contribuição, cabe trazer à colação voto da ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso no Acórdão 9202007.488, o qual serve para reforçar o entendimento desse Julgador quanto à natureza remuneratória do “kit escola”:

Quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a rubrica "kit material escolar", esclareça-se, de plano, que a exigência em questão diz respeito às competências de 1º/01/1999 a 31/12/2006.

Nesse passo, o art. 144 do CTN (Lei n.º 5.172, de 1966), assim estabelece:

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

Destarte, a lei vigente à época do fato gerador, portanto aplicável ao caso em tela, é a Lei n.º 8.212, de 1991, que assim estabelecia, à época:

"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[...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo." (grifei)

Nesse passo, para que os valores pagos a título de Auxílio Educação não integrassem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a empresa deveria atender a alguns requisitos. Ademais, a interpretação do caso concreto deve ser objetiva, nos limites da legislação específica, ou seja, os pressupostos legais para concessão de tal benefício devem ser observados, a teor do art. 111 do CTN:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I- suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II- outorga de isenção;

III- dispensa do cumprimento de obrigações acessórias"

Com efeito, a leitura do dispositivo legal acima negritado (art. 28, I, § 9º, "t", da Lei n.º 8.212, de 1991) não autoriza a conclusão de que estariam albergados pela isenção os valores relativos a material escolar destinados aos dependentes dos empregados ou contribuintes individuais, de sorte que ditos valores integram o salário-de-contribuição.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, somente em relação ao "kit material escolar", e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, acompanho a Relatora, no sentido de conhecer parcialmente, apenas quanto à retroatividade benigna e, na parte conhecida, dar-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF n.º 119.

No caso dos autos, nota-se que o período do lançamento é de 01 a 12 de 2006, portanto, aplicável as mesmas conclusões do precedente acima.

Quanto às decisões judiciais apresentadas, as quais entenderam por afastar a natureza contraprestativa da verba, esclareça-se que não possuem natureza vinculante perante os membros do CARF.

Acerca da necessidade de se apresentar a relação dos trabalhadores que foram contemplados com o "kit escolar", de forma que estes pudessem aproveitar os valores correspondentes no cálculo do salário de benefício, não se deve dar razão à Recorrente.

É que a obrigação de individualizar as remunerações de cada um dos segurados a seu serviço é do empregador, mediante o preenchimento da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

O papel do Fisco é mensurar a base de cálculo, conforme a documentação que lhe foi apresentada. No caso concreto, a apuração foi realizada com base nos lançamentos contábeis que apontaram a existência dos pagamentos a título de "kit escola", considerados, como visto acima, salário-de-contribuição.

Deve-se, portanto, manter a tributação sobre a referida parcela.

Retenção sobre serviços na área rural – redução da base de cálculo

A Recorrente alegou que, para os serviços prestados na área rural, cabe ajuste na base de cálculo da retenção, de modo que se excluam os valores dos equipamentos utilizados nos trabalhos contratados, conforme § 1.º do art. 150 da IN SRP n. 03, de 2005.

Na decisão recorrida, firmou-se o entendimento de que somente caberia a redução da base de cálculo caso houvesse destaque dos valores dos equipamentos nas notas fiscais. Assim, tendo em vista a omissão da prestadora quanto à discriminação da parcela relativa à utilização de maquinário, descaberia a redução pretendida.

A Recorrente não tem razão quanto a este ponto.

Os fatos geradores em questão ocorreram na vigência do § 1.º do art. 150 da IN SRP n. 03, de 2005. Confira-se:

Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento quando se referir aos demais tipos de limpezas, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços:

I - e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149;

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

a) dez por cento para pavimentação asfáltica;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007)

b) quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

c) quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos);

d) cinquenta por cento para drenagem; e

e) trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. (grifei)

Das regras acima, extrai-se que, havendo previsão contratual para fornecimento de equipamentos ou a sua utilização seja inerente à natureza do serviço prestado, é cabível a dedução da base da retenção dos valores correspondentes, desde que haja destaque de tais valores nas notas fiscais.

Consta dos autos, às e-fls. 216 a 227, o contrato de prestação de serviços na área rural com equipamentos, firmado entre a Recorrente e a prestadora Comércio de Madeira Farias Ltda – ME. Verifica-se do referido ajuste que há previsão do fornecimento de equipamentos, todavia, não há discriminação dos valores referentes a estes.

Por outro lado, nas notas fiscais correspondentes (e-fls. 208 a 215) não há destaque dos valores correspondentes aos equipamentos.

Assim, descabe a dedução da base de cálculo requerida, uma vez que, tanto o “caput” do art. 150 da IN n. 03, de 2005 quanto o seu § 1.º, estipulam como condição para excluir os valores correspondentes aos equipamentos que haja discriminação destes nas notas fiscais.

Quanto ao precedente administrativo apresentado no recurso (Acórdão CARF 2401-01.378), não há referência no seu voto condutor se havia ou não destaque dos valores dos equipamentos nas notas fiscais para aplicação na redução da base de cálculo. Assim, mostra-se inviável querer aplicar ao caso concreto o entendimento firmado naquele precedente.

Multa – erro na capitulação legal

Alegou-se no apelo que há divergência entre a base legal citada no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD e aquela mencionada no relatório fiscal, inexistindo justificativa para tal discrepância.

Nas palavras da recorrente, tal questão não foi enfrentada no acórdão hostilizado, o que seria causa de nulidade da decisão recorrida.

A leitura do voto condutor da decisão de primeira instância revela que o colegiado *a quo* não deixou a questão passar em branco. Confira-se:

Da multa aplicada

14. A comparação entre as regras anteriores e posteriores à edição da Lei 11.941/2009 é feita relativamente ao total, que teria repercussão em GFIP, cobrado ao contribuinte por descumprimento de suas obrigações tanto principais como acessórias.

No caso sob análise, consta a informação no Relatório Fiscal de que foi lançado o somatório de R\$ 11.010,33 de contribuições devidas. Assim sendo, antes da Lei 11.941/2009, seria cobrado do sujeito passivo: R\$ 11.010,33 de contribuições + R\$ 2.642,48 de multa moratória + R\$ 11.010,33 de multa CFL 68 = total de R\$ 24.663,15. Posteriormente à referida Lei, passou-se a ser cobrado do sujeito passivo: R\$ 11.010,33 de contribuições + R\$ 8.257,75 de

multa de ofício = R\$ 19.268,08. A comparação entre os totais demonstra ser mais benéfica ao contribuinte a aplicação da regra atual.

É importante esclarecer também que, **em relação ao período de 01/2006 a 12/2006**, ora analisado, por ser este anterior à Medida Provisória 449 de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, foi feita a comparação acima descrita, para definir se o CFL 68 deveria ser lavrado, o que, por fim, não ocorreu, vide fls. 146 e 147 do e-processo.

Nota-se, portanto, que a alegada divergência entre a base legal lançada no relatório fiscal e aquela constante no anexo FLD inexistente. Na verdade, os documentos fiscais são complementares, tendo sido apresentada nos Fundamentos Legais do Débito a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, enquanto no relatório fiscal foi efetuada a comparação entre a multa decorrente da legislação anterior e a atual, para definição da penalidade mais benéfica.

Ao contrário do que se propalou no recurso, o relatório fiscal adicionalmente trouxe esclarecimentos não constantes no anexo FLD, o que é desejável para garantir o perfeito entendimento desse aspecto dos autos de infração.

Ademais, quanto ao pedido para realização de sustentação oral, deve a Recorrente providenciá-lo quando da publicação da pauta de julgamento, nos termos do § 2.º do art. 61-A do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, na redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017.

Multa mais benéfica

Em decorrência de haver questionamento do sujeito passivo em relação à penalidade aplicada, a multa de ofício aplicada resta abrangida no âmbito de apreciação do presente julgamento, o que viabiliza a apreciação do eventual cabimento de aplicação retroativa de legislação superveniente mais benéfica.

Em situações como a que ora se julga, insta destacar que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada a partir da comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP 449, de 2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14, de 2009.

Esse entendimento havia sido pacificado no âmbito administrativo, com a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que, em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma

superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, a Súmula CARF n.º 119 foi cancelada e a 2ª Turma da CSRF passou a entender que a aplicação da multa mais benéfica deve seguir a interpretação prestigiada pelo STJ.

Destarte, considerando que o caso concreto trata de lançamento de obrigação tributária principal, o mais coerente é que para o cálculo da multa mais benéfica por falta de pagamento do tributo seja considerado o disposto na redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Portanto, imperiosa a redução da multa aplicada para o percentual de 20%..

Conclusão

Diante do todo exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, determinando que a multa aplicada seja limitada a 20%.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Declarante.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, **quanto a incidência das contribuições previdenciárias sobre o “kit escolar”**, como passaremos a demonstrar.

Ao descrever os fatos geradores do lançamento, registrou-se no relatório fiscal (e-fls. 117 a 120):

6. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

6.1 – Os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados e seus dependentes na forma de utilidades (material escolar), apurados com base nas Notas Fiscais de compras de material lançadas na conta contábil “KIT ESCOLAR”, cujos valores encontram-se discriminados, nos relatórios Discriminativo do Débito – DD e Relatório de Lançamentos – RL (Levantamento SI 1), em anexo.

Embora previsto na cláusula 50.^a do Dissídio Coletivo: “A empresa fornecerá um KIT ESCOLA, na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio...”, tal benefício integra o salário de contribuição, conforme o disposto no art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991 que define como salário-de-contribuição: “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”. (destaques no original)

Para afastar a exação, a recorrente alega a inexistência de habitualidade no pagamento da verba.

Nessa hipótese, os elementos de prova que instruem os autos revelam a aquisição direta pela empresa do material escolar, tais como apontador, borracha, lápis, caneta, livros, tesoura, entre outros, conforme indicam as cópias de notas fiscais de fls., as quais foram confrontadas com os lançamentos contábeis identificados pela autoridade fiscal.

Tratam-se, portanto, de utilidades voltadas à educação fornecidas pelo empregador ao segurado empregado, exigindo-se o requisito da habitualidade no fornecimento dos bens, para integração à base de cálculo previdenciária.

No caso concreto, a acusação fiscal não aponta onde estaria a repetição no tempo, a habitualidade, limitando-se a afirmar que tais valores integram o salário-de-contribuição, pois não existe previsão de sua exclusão em lei.

Torna-se desnecessário constar a exceção no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, porque somente os ganhos habituais sob a forma de utilidades foram incluídos na regra-matriz de incidência das contribuições, consoante depreende-se da leitura do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ressalvo que o requisito de habitualidade poderia despontar pela oferta do "kit escolar" reiterada no tempo, por força da continuidade dos acordos coletivos, mesmo que uma habitualidade em periodicidade anual.

Entretanto, tal circunstância fática deveria integrar a acusação fiscal, acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à sua comprovação, descabendo qualquer inovação nesse sentido pelo julgador administrativo.

Ademais, esse tema já foi objeto de análise por este Tribunal, consoante restou muito bem explicitado no voto vencedor do Acórdão n.º 2201-003.614, da lavra do Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

(...)

Não se pode concordar. Tais utilidades não ostentam caráter salarial, posto que não se destinam a retribuir o trabalho prestado pelos empregados.

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

"I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício." (negritamos)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador como um veículo de um vendedor externo posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente, quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contra-prestacional, os chamados benefícios como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia não integram o conceito de remuneração.

A habitualidade do pagamento de tal verba não tem o condão de alterar sua natureza jurídica. Os benefícios não integram o salário de contribuição simplesmente por não ostentarem natureza salarial, remuneratória.

Uma análise direta, porém eficaz, permite a distinção entre uma utilidade (benefício) e um salário-utilidade (remuneração). Assentemos.

As utilidades são distribuídas igualmente para todos os empregados e, até porque não, dirigentes da empresa. São benefícios, recursos, bens, distribuídos para todos os empregados da mesma maneira, na mesma quantidade, com o mesmo objetivo: motivar e fidelizar o empregado com os objetivos empresariais.

É um método eficiente de promoção dos recursos humanos da empresa.

Os benefícios não distinguem o trabalho do empregado, isto é, não é entregue de maneira a diferenciar os trabalhadores. Tal distinção se dá como cedido pelo salário, posto que este sim, pago em função da mais valia que a prestação de serviços do

empregado rende para a empresa, faz distinção entre os diversos trabalhadores, alocados em cargos ou funções que ensejam remuneração distinta.

Tal fato não ocorre nos benefícios.

É justamente tal distinção teórica que justifica que o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei de Custeio, explicita, na maioria de seus incisos e alíneas, que as utilidades e verbas ali constantes sejam ofertadas indistintamente a todos os trabalhadores para que não integrem o salário de contribuição.

Por fim, mister asseverar: benefícios, embora habituais, não são ganhos do trabalhador, são ofertas do empregador!

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um valor ofertado, graciosamente, pelo empregador, indistintamente a todos trabalhadores.

Um kit escolar, uma cesta natalina, um kit de produtos da empresa empregadora...salário não são!

Diante do exposto, em face da inaplicabilidade do artigo 22, I da Lei de Custeio, dou provimento ao recurso nessa parte.

Dessa feita, cabe decotar do lançamento fiscal a tributação sobre os valores que constam do Levantamento SII, referente ao "kit escolar".

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira