



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 15586.002511/2008-65  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-006.552 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrentes** T V V - TERMINAL DE VILA VELHA S.A E  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. APLICAÇÃO**

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções eventualmente aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Assim, estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

**REEMBOLSO DE DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARCELA INTEGRANTE.**

Ressalvadas as parcelas expressamente abrangidas por norma isentiva, a base de cálculo das contribuições previdenciárias engloba toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, incluindo-se nesse rol o reembolso de despesas com material escolar.

**REEMBOLSO DE DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 não abrange o reembolso de despesas com material escolar, inexistindo norma legal que exonere tais prestações das contribuições destinadas à Previdência Social.

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 dar-lhe provimento para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de crédito tributário Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.184.1356 lançado referente às contribuições previdenciárias relativas a despesas com material escolar e sobre o valor pago pela empresa aos empregados referente às despesas com educação superior.

Em 15 de abril de 2014, por meio do Acórdão 2403002.576 a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária decidiu:

### *ESTUDO - CURSO SUPERIOR - ALTERAÇÃO LEGISLATIVA - NÃO INCIDÊNCIA*

*O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Aplica-se aos fatos geradores em questão, com fundamento no art. 106, II, b, CTN, a redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011 ao artigo 28, § 9º, t da Lei 8.212/1991, que dispõe que não integra o salário-de-contribuição o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.*

### *PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN*

*Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.*

*Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c*

*art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.*

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo a reforma do acórdão para que prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, admitido.

Intimado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial e apresentou Contrarrazões. Em seu Recurso Especial o contribuinte requer:

(i) seja conhecido o presente Recurso Especial, uma vez que devidamente comprovada a divergência de interpretação de situação de fato e de direito idêntica entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nºs **2301-004.378** e **2401-004.029**; e

(ii) no mérito, seja o presente Recurso Especial julgado procedente, reformando o v. acórdão recorrido, para reconhecer que os valores pagos pela Recorrente com despesas de material didático não integram o salário de contribuição, afastando-se a exigência da contribuição previdenciária supostamente incidente sobre os pagamentos feitos sob tal rubrica.

Em suas Contrarrazões o Contribuinte requer:

(i) no mérito propriamente dito, seja negado provimento ao Recurso Especial, posto que o v. acórdão recorrido se encontra em manifesta consonância com a legislação tributária aplicável ao caso, mas também em sintonia com a jurisprudência desse E. CARF, não merecendo, no que concerne à retroatividade benigna da legislação posterior que fixou multa de mora em patamar inferior (20%), qualquer reparo.

Em razão da admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Entendo atendidos os requisitos de admissibilidade de ambos os Recursos Especiais.

**Recurso Especial da Fazenda Nacional****Quanto à retroatividade benigna.**

Já quanto ao mérito, este colegiado tem se debruçado frequentemente e o entendimento tem sido unânime, motivo pelo qual, trago a colação o constante do Acórdão 9202006.247, da lavra do ilustre colega Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

Sob análise a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<b><u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u></b>	<b><u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u></b>
<p>Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) § 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). § 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de</p>	<p>Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008). (...) § 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008). § 5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p>

<p>10.12.97).</p> <p>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo  6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo  16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo  51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo  101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo  501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo  1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo  acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</p> <p>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de</p>	<p>§6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se referam. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.):</p> <p>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449,</p>
---	---

<p>10.12.97).</p> <p>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</p> <p>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</p> <p>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;</p>	<p>de 2008).</p> <p>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II - R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>(...)</p> <p>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</p> <p>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</p> <p>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de</p>
--	--

*(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for*

*2008).*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).*

<p><i>devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i></p> <p><i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i></p>	
---	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos do artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

**Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira**

“

(...)

*Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente*

*julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.*

*Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.*

*(...)*

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.*

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

*(...)*

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)**:*

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

*Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.*

*A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.*

*A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.*

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de*

*obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

*Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

***Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.***

*Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).*

*Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*

*(...)*

#### **Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira**

#### **Santos**

*"(...)*

*Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.*

*As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.*

*Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.*

*Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº*

*9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.*

*A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regradada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.*

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto de obrigação acessória, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação principal vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº. 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº. 14, de 2009.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Como é sabido, o fato gerador da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho é a remuneração habitual paga, devida ou creditada a qualquer título pela empresa à pessoa física, a fim de remunerar o serviço prestado ou o tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Portanto, para que determinado rendimento pago pelo empregador ou tomador de serviço à pessoa física seja considerado como fato gerador da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros, ele deve ser:

- (i) pago, devido ou creditado a qualquer título por uma pessoa jurídica;
- (ii) remuneratório de um serviço prestado ou do tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços; e

(iii) habitual e incorporado ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios.

Assim, somente se presentes cumulativamente as circunstâncias acima relacionadas é que um rendimento recebido pelo trabalhador da pessoa jurídica pode desencadear a incidência da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho.

Não estando presentes **todas** as circunstâncias materiais supracitadas, o rendimento recebido pelo trabalhador estará fora do campo de incidência da contribuição previdenciária e da contribuição a terceiros, previstas no art. 195, inc. I, alínea “a”, e art. 240, da CF/88.

Este é, por exemplo, o caso das despesas com material escolar. Referidas despesas não estão dentro do campo de incidência da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho. Isto porque, o valor despendido com este benefício ao trabalhador (para o trabalho) não é remuneratório de um serviço prestado ou do tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços, e sim um investimento na capacitação do empregado, o qual, treinado, dará mais retorno à empresa.

Portanto, o montante pago a este título não possui natureza salarial/remuneratória e, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições sociais previstas no artigo 22, da Lei nº 8.212/91.

Tais valores custeados pela Recorrente, por não terem cunho retributivo aos serviços realizados pelos empregados, prestando-se a auxiliar na qualificação dos mesmos para que melhor desempenhem suas funções, não se caracterizam como salário e não integram o salário de contribuição, não se sujeitando, via de consequência, à incidência da contribuição previdenciária.

Reforçando esse entendimento, em 20 de junho de 2001, foi publicada a Lei nº 10.243, que introduziu no artigo 458, da CLT, um segundo parágrafo que dispõe expressamente não terem natureza salarial, dentre outras, as despesas com material didático. Veja-se:

*“Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcóolicas ou drogas nocivas.*

(...)

*§ 2º. Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário** as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

(...)

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, **livros e material didático**” – grifamos –*

O referido dispositivo legal não deixa dúvida que a despesa ora em discussão não pode integrar a base de cálculo das contribuições, posto que não se incorpora ao salário, isto é, não possui natureza remuneratória.

Primeiro porque, conforme já decidido pelo Eg. STJ3, “não resta dúvida de que o rol previsto no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 é exemplificativo, pois, para que determinada verba seja parte integrante do salário-de-contribuição, ela deve, acima de tudo, corresponder à definição contida no caput do aludido preceito legal”. REsp 324.178/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2004, DJ 17/12/2004

Além disso, ainda que não fosse o rol exemplificativo, a própria redação do art. 28, § 9º, ‘t’, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711/98, ao contrário do que restou consignado no v. acórdão recorrido, prevê a não incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas em questão, não havendo que se falar em afronta ao art. 111, do CTN.

A referida lei, vigente à época do fato gerador, trouxe os requisitos para a aplicação da regra de isenção, quais sejam: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes.

Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei nº 12.513/2011, modificando os requisitos para obtenção da isenção, bem como encerrando com qualquer dúvida quanto a abrangência da norma, posto que ao adotar a expressão “*educação profissional e tecnológica de empregados*”, contemplou os cursos superiores e de pós-graduação (incluídos nos cursos os materiais fornecidos ao empregado para sua conclusão – auxílio-educação).

Portanto, faz-se necessário realizar, em conjunto, uma interpretação sistemática da legislação tributária, momento em que restará claro que a retroatividade da aplicação da Lei nº 12.513/2011 deverá ser obrigatória, posto que, nos termos do art. 112, I e II, do CTN, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte, *in verbis*:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades,*

*interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;”*

É indiferente que os recolhimentos discutidos nos presentes autos tenham sido efetuados anteriormente à vigência do aludido dispositivo legal, levando em conta que o legislador apenas reconheceu que as verbas dessa natureza não possuem caráter salarial. Por conseguinte, sobre elas não incide a contribuição previdenciária, ainda que não haja previsão legal para tanto.

Importante destacar que a nova redação do art. 28, da Lei nº 8.212/91, como bem demonstrado no acórdão nº 2301-004.378 “*não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas dirimiu uma dúvida de interpretação*”, razão pela qual a não incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com material escolar não encontra óbice no art. 111, do CTN (outorga de isenção).

Em outras palavras, independente de se entender que a despesa em questão possui natureza indenizatória ou que está abrangido pela regra de isenção, o resultado é o mesmo: as despesas com material escolar não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e, neste ponto, o v. acórdão recorrido diverge de todos os acórdãos paradigmas.

*Nesse descortino, resta claro que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária apta a incidir sobre a verba paga a título de auxílio-educação (reembolso de material escolar e reembolso educacional de ensino superior), eis que os elementos probatórios carreados aos autos indicam que a Recorrente cumpriu a regra matriz, em vigor, prevista no artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, alterada pela Lei nº 12.153/2011.*

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator Designado

Não obstante as razões aduzidas pela i. Relatora no intuito de excluir do Auto de Infração as contribuições incidentes sobre os valores relativos a despesas com material escolar, entendo que o exame das normas afetas ao caso concreto conduz a interpretação diversa.

A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*[...]*

À luz da previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, sob a denominação de “salário-de-contribuição”. Senão vejamos a abrangência de referida base de incidência:

*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;*

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado<sup>1</sup>, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

---

<sup>1</sup> CTN, art. 110.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

*ARTIGO 1º*

*Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.*

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários dos trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

[...]

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, material escolar, além de outras prestações *in natura*.

Por outro lado, o fato de a legislação trabalhista retirar determinada parcela remuneratória do conceito de salário não implica sua automática exclusão da base de cálculo desse ou daquele tributo. Digo isso porque embora a Lei nº 10.243/2001 tenha alterado a CLT para excluir do salário, para efeito dos direitos sociais dos trabalhadores, os valores despendidos pelos empregadores com livros e materiais didáticos, não vejo como essa alteração possa se refletir invariavelmente na legislação previdenciária. Ademais, o próprio § 2º do art. 458 da CLT é expresso no sentido de que sua aplicação está restrita àquele artigo da norma trabalhista<sup>2</sup>.

*In casu*, ainda que estivéssemos diante de eventual conflito de normas, o que claramente não se verifica, seria aplicável a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual lei

---

<sup>2</sup> Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º PARA OS EFEITOS PREVISTOS NESTE ARTIGO, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

especial derroga lei geral, ou seja, no contexto que hora se analisa, prevaleceria a norma de caráter tributário.

Retomando-se o exame do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas de que o reembolso de despesas havidas com material escolar tem caráter oneroso, tornando-se despiciendo tecer maiores comentários a esse respeito. Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, estando inclusive previsto em acordo coletivo de trabalho, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Apercebe-se, pois, que os reembolsos de valores aqui tratados ostentam natureza nitidamente remuneratória e assim, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dependeria de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exhaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

*Art. 28. [...]*

*§ 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 art. 21 da Lei nº 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Sem maiores digressões acerca do dispositivo legal reproduzido, posto que desnecessário no presente caso, no meu entender estamos diante de regra que já possibilitava que os dispêndios suportados pelas empresas com a educação de seus empregados abrangessem tanto cursos de graduação quanto de pós-graduação quando vinculados às atividades desenvolvidas pelo empregador, haja vista os cursos de capacitação e qualificação profissional não estarem restritos à educação básica. A Lei nº 12.513/2011 apenas deixou mais clara essa hipótese.

Contudo, estamos diante de norma isentiva que, consoante disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. Ora, a regra insculpida na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 trata de plano educacional, sendo defeso ao interprete da norma

---

ampliar seu alcance com o fito estender a isenção a reembolsos de despesas com material escolar, isto é, a hipótese que não se encontra expressamente prevista em lei.

De mais a mais, nem mesmo a Lei nº 12.513/2011 isentou das contribuições previdenciárias os valores relacionados a despesas aqui referidas. Significa dizer que, ainda que o art. 112 do CTN possibilitasse a retroação de norma legal para elidir o pagamento de tributo, não haveria como prover o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência da propalada isenção mesmo para competências posteriores às de ocorrência dos fatos geradores insertos no lançamento em questão.

Assevere-se que o art. 112 do CTN refere-se exclusivamente a “*lei tributária que define infrações*”, o que não é o caso aqui retratado. E mais, o art. 144 do *Codex Tributário* é expresso no sentido de que “*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*”.

Em vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho