



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.002513/2008-54
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-011.085 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Recorrente TVV - TERMINAL DE VILA VELHA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que dava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento (DEBCAD 37.184.137-20 para cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre os valores pagos a empregados a título de material escolar e educação superior ao longo do ano de 2004.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 131/135.

O lançamento foi impugnado às fls. 221/241.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou-o procedente. (vide fls. 367/375).

De sua vez, a 1ª Turma da 2ª Câmara desta Seção deu provimento parcial ao recurso voluntário de fls. 383/410 por meio do acórdão 2201-009.423 (fls. 450/456).

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial às fls. 468/482, pugnando, ao final, fosse conhecido e provido o recurso para dar integral provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo 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 **10/12/22** - às fls. 731/741 - foi dado seguimento ao recurso do contribuinte, para que fosse rediscutida a matéria “**não incidência de contribuição social sobre pagamento de material escolar**”.

Intimada do recurso interposto em 13/11/22 (processo movimentado em 14/12/222 – fl. 742), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas em 24/10/22 (fl. 750), às fls. 743/749, propugnando pela negativa de provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 10/11/2021 (fl. 269) e apresentou seu recurso tempestivamente em 23/11/21, consoante se denota de fl. 271. Não havendo questionamentos em contrarrazões e preenchidos o demais pressupostos, conheço, pois, do recurso.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria a matéria atinente à “**não incidência de contribuição social sobre pagamento de material escolar**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL ESCOLAR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção referida na alínea ‘t’, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991 não alcança o custeio de despesas com a aquisição de material escolar.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do tributo lançado, os valores relativos a despesas com educação superior.

Quanto ao tema, defende o recorrente que a verba em tela não estaria no campo de incidência da exação, uma vez que, conforme entende, não teria cunho retributivo.

Isso porque, assentou o colegiado recorrido que referida rubrica, além de compor o conceito de salário de contribuição, não estaria contemplada dentre aquelas taxativamente postas no § 9º da Lei 8.212/91. Confira-se:

O recurso, no ponto relacionado à rubrica, referente aos pagamentos efetuados como reembolso de despesas com material escolar, não merece prosperar. Como bem observado no acórdão da DRJ, está o aplicador da norma tributária obrigado a realizar interpretação restritiva nos casos de outorga de isenção, como o presente caso concreto, pois assim determina o art. 111, II, do CTN.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

Nesse contexto, não há como compreender-se que na regra apoiada no art. 28, §9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991, estaria protegida a despesa com material escolar paga aos empregados.

Também é acertada a afirmação segundo a qual a definição do conceito de salário-de-contribuição para fins tributários é diversa daquela empregada no direito do trabalho, devendo, na lide, prevalecer o disposto no art. 28, I, da Lei n.º. 8.212/1991.

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;

Seguem na mesma linha interpretativa os acórdãos 2202-008.620, 2202-008.623, 2202-008.621, 9202-006.553, 9202-007.685 e 9202-006.552. E o julgamento dos processos apensados. Desse modo, não há como acatar o recurso no ponto.

Pois bem.

O tema é conhecido por esta 2ª Turma, que na sessão plenária de 28/2/18, julgou o processo de nº 15586.002511/2008-65 – acórdão **9202-006.552** - desse mesmo sujeito passivo, mas relativo às contribuições a cargo dos empregados, oportunidade em que, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao apelo do ora aqui recorrente.

Com efeito, adoto como minhas as razões de decidir estampadas no voto vencedor daquele precedente, nos seguintes termos:

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 privado¹, 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.

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.

¹ CTN, art. 110.

Ademais, o próprio § 2º do art. 458 da CLT é expresso no sentido de que sua aplicação está restrita àquele artigo da norma trabalhista².

In casu, ainda que estivessemos diante de eventual conflito de normas, o que claramente não se verifica, seria aplicável a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual lei especial derroga lei geral, ou seja, no contexto que ora 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 despendioso 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 exaustivamente 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

² Art. 458 Além

do pagamento em dinheiro, compreendese

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 Decretolei

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)

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 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*”.

Diante do exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti