



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15889.000313/2010-77
ACÓRDÃO	9202-011.444 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRACELL SP CELULOSE LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM MATERIAL/KIT 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/KIT escolar.

As contribuições devidas a Terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, possuem a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, daí porque, em relação a elas, deve-se adotar a mesma orientação aplicada às contribuições patronais (Lei nº 11.457, art. 3º, §2º; e outras; com fundamento de validade na Constituição Federal, arts. 240, 149 e 195).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou

intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Julgamento iniciado em 23/07/2024 e finalizado em 17/09/2024.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Assinado Digitalmente

Mauricio Nogueira Righetti – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente). Ausente a conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte** (e-fls. 189/196) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 263/266) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 07/03/2023, pela 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário exclusivamente para aplicar a retroatividade benigna da multa, de acordo com a Lei n.º 11.941, mantendo o lançamento no que importa ao debate, tomando como base de cálculo de contribuições previdenciárias valores relativos a *material escolar* fornecido aos empregados estudantes e seus dependentes em condições previstas em acordo coletivo de trabalho, consubstanciada no **Acórdão n.º 2401-010.905** (e-fls. 169/178), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“não incidência da contribuição previdenciária sobre o ‘kit escolar’”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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.

(...).

DISPOSITIVO: 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 ao recurso. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, consubstanciada no **Acórdão n.º 2201-003.614**, Processo n.º 10580.004318/2007-14 (e-fls. 197/212), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1996 a 28/02/2006

(...)

(...). KITS ESCOLARES. MINI CASES. UTILIDADES. EFEITOS.

Os bens, de mesma quantidade e qualidade, entregues indistintamente aos segurados empregados não ostentam natureza de salário-utilidade, e, portanto, seus valores não integram o salário-de-contribuição mesmo que ofertados com habitualidade pelo empregador.

(...).

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 27/32), após notificado em 14/12/2010, insurgindo-se em face do lançamento de ofício (DEBCAD 37.240.542-8), especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 21/23).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração para exigência de contribuições destinadas à Terceiros (Outras entidades e fundos – DEBCAD 37.240.542-8), no período de competência Janeiro/2006, relativo aos valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados estudantes e seus dependentes na forma de utilidades (material escolar).

O lançamento é relativo apenas a competência 01/2006 (e-fl. 24), apurados com base nas Notas Fiscais de compras de material escolar lançadas na conta contábil "KIT ESCOLAR".

Consta como incontroverso que a cláusula 50 do Dissídio Coletivo (e-fls. 33/104), homologado pela Seção de Dissídios Coletivos do TRT 18ª Região, anota que: *“A empresa fornecerá um ‘KIT ESCOLA’, na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio. Esse quite não terá natureza salarial, não se integrando, portanto, ao salário do empregado para qualquer efeito trabalhista, previdenciário ou fiscal. (...)”* (e-fl. 89). Ainda, tem-se a cláusula de validade: *“Este acordo vigorará pelo período certo de 1 (um) ano, iniciando-se em 1º de outubro de 2005, data-base da categoria, e seu término ocorrerá em 30 de setembro de 2006.”* (e-fl. 69).

A fiscalização entende que, independentemente da norma coletiva, tal ônus assumido pelo empregador consubstancia salário-de-contribuição na forma de utilidade, salário indireto, sendo base de cálculo de contribuições, na forma do inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 12-48.229 – 14ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 138/147), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora. Manteve-se o fornecimento de *“kit escolar”* como base de cálculo de contribuições, assentando que para não integração de uma rubrica qualquer ao salário-de-contribuição, por ser exceção, deveria ser expressa a sua menção em lei, especialmente no art. 28, § 9.º, da Lei 8.212, e nunca presumida, entendendo-se que inexistente exceção para o fornecimento de *“kit escolar”* na dita lei.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 298/310), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“não incidência da contribuição previdenciária sobre o ‘kit escolar’”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois que o *kit escolar* não se destina a retribuir o trabalho, ademais não haveria habitualidade, considerando que a fiscalização não aponta a repetição no tempo. Apenas ganhos habituais, na forma de utilidade, seriam base de cálculo tributável. A distribuição do kit escolar ocorreu exclusivamente em Janeiro/2006, sendo fato incontroverso.

Tratou-se de kit escolar de mesma quantidade e qualidade, entregue indistintamente, de modo a não refletir o conceito de salário-utilidade. Equivaleria a uma cesta natalina e não se considera salário indireto. Os atributos do kit escolar ofertado, sem habitualidade, para incentivar o aperfeiçoamento escolar, promovendo a educação para futuro profissional, não configuraria salário, não se traduzindo em retribuição pelo trabalho.

Das contrarrazões

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões, apesar de encaminhamento para tal fim (e-fl. 267).

A Fazenda Nacional apresentou memoriais (e-fls. 268/276) no qual sustenta que analisar a natureza do kit escolar é analisar prova, de modo que o recurso não deve ser conhecido. A divergência jurisprudencial não se estabeleceria em matéria de prova, e sim na interpretação das normas. Ainda que fatos sejam semelhantes com o paradigma a norma analisada seria distinta, tudo a indicar o não conhecimento do recurso.

No mérito, entende que a não integração de uma rubrica ao salário-de-contribuição, por ser exceção, deve ser expressa, nos termos do art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, não sendo presumida e inexistindo a exceção expressa para afastar o “kit escolar” da tributação.

Conclui que o benefício disponibilizado denotaria natureza remuneratória, decorrente de norma coletiva de trabalho e de caráter habitual, uma vez que disponibilizado todas as vezes que os possíveis beneficiários comprovem estar cursando o ensino na forma de elegibilidade da cláusula coletiva. A verba não estaria inserida nas hipóteses legais de isenção de

contribuição previdenciária ou de Terceiros a teor do art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212. A natureza remuneratória da verba deveria prevalecer.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

Por ocasião da primeira sessão de julgamento (23/07/2024), quando o processo saiu em vistas, sem votação de conhecimento, nem de mérito, o contribuinte havia apresentado memoriais, reiterativos de suas teses. Nesta nova sessão de julgamento (17/09/2024), novamente, houve oferta de memoriais pelo sujeito passivo, reiterativos, em iguais termos.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2401-010.904**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “não incidência da contribuição previdenciária sobre o ‘kit escolar’”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2201-003.614

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (*§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no *§ 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972*, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de lançamento de ofício de contribuições destinadas a Terceiros, compreendidos como Outras Entidades e Fundo, cuja base de cálculo guarda identidade com as contribuições previdenciárias¹, no qual o fornecimento de material escolar ou kit escolar foi caracterizado pela fiscalização como salário indireto, sendo dado como base tributável de contribuições. O kit escolar, em ambos os casos, foi entregue no ano e apurado por nota fiscal a partir de averiguação na contabilidade.

O acórdão recorrido decidiu pela tributação da verba “kit escolar”, sob o fundamento de que o benefício disponibilizado denota natureza remuneratória, decorrente de norma coletiva de trabalho, por isso de caráter habitual, sempre que observada a situação de elegibilidade. Ademais, entendeu que a verba em questão não está inserida na hipótese legal de isenção de contribuição previdenciária do art. 28, *§ 9º*, da Lei n.º 8.212, que se aplica para as contribuições destinadas a Terceiros.

Lado outro, o paradigma apresentado entende que tal verba em semelhante contexto de fato não ostenta caráter salarial, posto que não se destina a retribuir o trabalho prestado pelos empregados, sendo entregue uma vez no ano, de forma igualitária para todos. A igualdade para todos e a não habitualidade (uma vez no ano) afastaria do conceito de salário de contribuição. Para o Colegiado paradigmático, a oferta igual para todos os trabalhadores retira o

¹ As contribuições destinadas ao SAT/RAT/GIL-RAT e as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, possuem a mesma base de cálculo da contribuição prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, daí porque, em relação a elas, deve-se adotar a mesma orientação aplicada às contribuições patronais (Lei nº 11.457, art. 3º, *§2º*; e outras; com fundamento de validade na Constituição Federal, arts. 240, 149 e 195).

caráter contraprestacional, não integrando o conceito de remuneração. Além disso, a alegada habitualidade não teria o condão de alterar a natureza jurídica não contraprestacional.

Deste modo, para similar situação fática, qual seja, a entrega anual de “kit escolar”, os Colegiados decidiram de forma diversa, pois para o acórdão recorrido a verba denota natureza remuneratória, devendo se sujeitar à incidência contributiva, enquanto para o paradigma a verba não ostenta caráter salarial, não devendo compor a base da contribuição.

O caso dos autos não precisa de análise fática ou documental, pois está bem delimitado. A divergência é flagrante.

O caso concreto, do ponto de vista fático, estabelecido pelas instâncias ordinárias e pelo lançamento de ofício, ou por elementos incontroversos nos autos, é a entrega do kit escolar, igual para todos, por isso chamado de “kit”, na competência autuada. No acórdão recorrido consta que o kit escolar foi entregue exclusivamente em Janeiro/2006, por força de cumprimento da norma coletiva, para os empregados estudantes e seus dependentes estudantes, todos matriculados em turmas até o ensino médio, enquanto no acórdão paradigma o Kit escolar foi entregue anualmente, sem caráter contraprestacional, para fins estudantis. A situação é claramente semelhante.

As teses jurídicas são antagônicas e o conjunto fático se equivale. As bases de cálculo são encontradas a partir da contabilidade em rubrica de aquisição de kit escolar, que vai ser, em seguida, distribuído no ano. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- **“Não incidência da contribuição previdenciária sobre o ‘kit escolar’”**

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

Antes de iniciar a abordagem, é preciso consignar que, após a Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, assim como considerando os arts. 22, I, 28, I, da Lei n.º 8.212, com suas posteriores alterações, e, ainda, destacando o §11 do art. 201 da Constituição Federal, além da Tese firmada no Tema 20 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal (STF), o campo de incidência (*a base tributável*) das contribuições previdenciárias encontra-se delimitado da seguinte forma, sintetizo:

- a) pela folha de salários e demais rendimentos do trabalho, entendidos como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, em contexto de pagamentos

habituais, quer por serviços prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador contratante, quer por adiantamentos decorrentes de reajustes salariais, inclusive gorjetas (salário em espécie, em pecúnia); e

b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário *in natura*).

Aliás, as contribuições devidas a Terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, possuem a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, daí porque, em relação a elas, deve-se adotar a mesma orientação aplicada às contribuições patronais (Lei nº 11.457, art. 3º, §2º; e outras; com fundamento de validade na Constituição Federal, arts. 240, 149 e 195).

O requisito da habitualidade², apesar de ser um requisito geral para autorizar que dada rubrica/verba seja base tributável de contribuições previdenciárias, importava para a jurisprudência pretérita do CARF apenas para as questões que envolvessem o “salário *in natura*”.

Quero dizer que se o **pagamento fosse em pecúnia** a jurisprudência anterior do CARF (*ou, ao menos, parte dela; conferir Acórdão 9202-003.044*)³ trilhava caminho no sentido de assentar que a rubrica/verba paga em pecúnia não precisava ser habitual para ser base tributável.

Todavia, com a Tese firmada no Tema 20 do STF (RE n.º 565.610), importa entender que o Excelso Tribunal assentou de forma cogente que:

“A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.”

Então, a habitualidade é requisito para que a verba/rubrica seja base tributável, quer os pagamentos ocorram em pecúnia ou quer ocorrem *in natura* (nesta última hipótese, nem controvérsia havia sobre a exigência do requisito para se entender tributável).

A ementa do RE n.º 565.610 (Tema 20 da Repercussão Geral do STF) consigna:

CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

No voto de Sua Excelência Ministro Luiz Fux, colhe-se, no inteiro teor do precedente, de forma esclarecedora que:

“Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e §11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de

² O requisito da habitualidade vem sendo entendido na jurisprudência do CARF como uma frequência ou constância periódica no recebimento e pagamento de uma dada rubrica/verba para retribuir trabalho.

³ Já na Ementa do Acórdão CARF n.º 9202-003.044 colhe-se: *“A totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.” (grifei)*

consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

(...)

Nesse ponto, deve-se reconhecer que, com o advento da EC nº 20/98, que alterou a redação do art. 195, ... passaram a se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária, com base na remuneração percebida (...) a folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.

(...)

Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de ‘folha de salários’.

Diante disso, seja antes ou depois da EC nº 20/98, não há qualquer incompatibilidade do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 com a Constituição Federal, eis que as parcelas ali mencionadas se limitam às pagas com habitualidade, em retribuição à atividade laboral.”

grifei

Então, para fins de tributação, importa que a rubrica seja habitual para poder ser base tributável **e que remunerar trabalho**. Se não for habitual inexistirá o contexto adequado para tratar como base de cálculo. Logo, verbas/rubricas não habituais ficam, portanto, fora da tributação. Adicionalmente, se não se destinar a retribuir trabalho, então, também, ficará afastada do campo da tributação.

Noutro vértice, por força de norma de isenção (Lei 8.212, art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”), que impõe interpretação restritiva (CTN, art. 111, II), as importâncias “recebidas a título de ganhos eventuais” não são tributáveis, sendo entendidos como tais as que digam respeito a ocorrência de evento casual, sem continuidade, recebido de forma esporádica e sem habitualidade e, por isso, desvinculado da reciprocidade sinalagmática da relação de trabalho; o ganho não programado pelo contrato de trabalho, não contratado no contrato de trabalho. O contexto fático determina e condicional e ganho eventual. A eventualidade tem como face inversa a habitualidade, que é um atributo de ser frequente. A periodicidade define a habitualidade. O ganho eventual não guarda assertividade com as rubricas que decorrem do contrato de trabalho. Verbas/rubricas eventuais (ganhos eventuais – isentos) ficam, portanto, fora da tributação.

Importante lembrar, de qualquer sorte, que sempre será exigido que o valor seja relacionado com a retributividade pelo trabalho. A verba não pode, por exemplo, ter viés indenizatório. Caso não haja relação no sentido que remunerar trabalho, que seja “em razão do trabalho” não será base tributável.

Vale dizer, se, por hipótese, não for possível efetivamente identificar a verba como contraprestação retributiva pelo trabalho (*esse sempre será um requisito autônomo e independente assertivo da base tributável, o teste final de validade e aderência da tributação*), não será base tributável. Por exemplo, se a verba for alheia a lógica sinalagmática do contrato de trabalho para retribuir a contraprestação pelo serviço prestado ou colocado à disposição do empregador por força do contrato de trabalho de viés bilateral, que gera a retributividade, então não haverá tributação.

Também, não será base tributável se a lei determinar, excepcionalmente, que assim seja entendido, por viés estritamente legal. Aí, será caso de isenção, sendo norma de interpretação restritiva (CTN, art. 111, II).

Pois bem.

O cerne do presente recurso consiste em decidir sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre “*kit escolar*”.

Consta das instâncias ordinárias, como elementos incontroversos, que o lançamento se efetivou exclusivamente para a competência Janeiro/2006 em razão da entrega de “*kit escolar*” pela empresa para empregados estudantes ou seus dependentes estudantes, que cursassem a educação básica até o ensino médio.

Consta das instâncias ordinárias que a empresa forneceu o “*kit escolar*” ou material didático em razão de norma coletiva, qual seja, a cláusula 50 do Dissídio Coletivo, que foi homologado pela Seção de Dissídios Coletivos do TRT 18ª Região, nestes termos, conforme informado, inclusive, pela fiscalização:

“A empresa fornecerá um ‘KIT ESCOLA’, na forma abaixo discriminada, para os dependentes dos empregados e empregados estudantes, até o ensino médio. Esse quite não terá natureza salarial, não se integrando, portanto, ao salário do empregado para qualquer efeito trabalhista, previdenciário ou fiscal. (...)”

A norma coletiva, homologada no dissídio coletivo, contém validade, nestes termos: “*Este acordo vigorará pelo período certo de 1 (um) ano, iniciando-se em 1º de outubro de 2005, data-base da categoria, e seu término ocorrerá em 30 de setembro de 2006.*”

A fiscalização procedeu com a autuação por entender que a entrega do “*kit escolar*” é salário utilidade (salário indireto ou salário *in natura*), portanto remuneraria o trabalho, ademais seria habitual por ocorrer ano a ano, de modo a caracterizar um “ganho habitual” e, por conseguinte, ser base tributável pelas contribuições em análise.

Muito bem.

Em que pese as ponderações expostas pela Fazenda Nacional em suas razões e a motivação posta no lançamento, entendo que o “*kit escolar*” no contexto em que fornecido não se caracteriza como retribuição pelo trabalho, ou seja, não remunera trabalho, não se vincula ao

caráter bilateral sinalagmático do contrato de trabalho. O empregado não desempenha suas funções e executa seus serviços para ser “remunerado” pelo tal “kit escolar”.

A própria entrega do “kit escolar” se deu apenas em contexto de norma posta em dissídio coletivo, a qual, aliás, expressamente ressalvou o caráter não contraprestativo e não previdenciário, com homologação do dissídio pela Justiça do Trabalho.

Destaca-se que o Supremo Tribunal federal (STF), no Tema 1046 (ARE 1.121.633)⁴ de sua Repercussão Geral, assentou que: *“São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis.”*

De qualquer sorte, o Tema 1046/STF não fala na norma previdenciária de custeio da seguridade social.

Ainda assim, considerando o Tema 20 da Repercussão Geral do STF e a ausência de caráter contraprestacional pela forma sistemática de fornecimento do “kit escolar”, não se pode entender que o famigerado “kit”, para o contexto dos autos, seja base tributável.

Não se trata de aplicar o que disposto na norma coletiva por si só, no sentido de ser desvinculado do salário, haja vista ser necessário que se avalie as características da rubrica fornecida de forma real e efetiva, como únicos meios idôneos a aferir a natureza jurídica. Essa lógica, aliás, deve ser aplicada para todas as verbas extralegais, considerando ser a obrigação tributária imposta por lei e, portanto, imperativa. Acordos privados não podem derogar conceitos, conforme se infere do art. 123 do CTN, o qual preceitua que convenções particulares não podem ser opostas ao fisco.

Uma verba pode, ou não, assumir natureza salarial, mas isso depende da sistemática de seu fornecimento/pagamento, motivo pelo qual, para se saber qual a sua efetiva natureza, indispensável a análise de sua sistemática de outorga.

O caso dos autos – é bom desde logo ponderar –, não trata de averiguar se a entrega do “kit escolar” tem previsão em norma isentiva posta em quaisquer dos dispositivos do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212. Disso não se cuida. Antes de tudo é preciso perquirir se tem caráter salarial e, desde já, afirmo que não possui. Explico.

O ponto é que no contexto em que foram entregues, na sistemática em que fornecidos, os tais “kits” (“kit escolar”) não possuem caráter contraprestativo em razão do trabalho, de modo a não configurar base de incidência tributável, haja vista que a base de cálculo,

⁴ Descrição do Tema da Repercussão Geral: *“Recurso extraordinário com agravo em que se discute, à luz dos arts. 5º, incisos II, LV e XXXV; e 7º, incisos XIII e XXVI, da Constituição Federal, a manutenção de norma coletiva de trabalho que restringe direito trabalhista, desde que não seja absolutamente indisponível, independentemente da explicitação de vantagens compensatórias.”*

para fins do inciso I do art. 22 da Lei n.º 8.212, é a remuneração em razão do trabalho, assim entendido o que se recebe em retribuição à atividade laboral.

Para o contexto apresentado, não se pode concordar que os empregados tenham esperado como contraprestação pelo trabalho desempenhado receber o “kit escolar” *in natura* como salário, ainda que em contexto de salário-utilidade.

Ora, o próprio material didático, ou “kit escolar”, não era destinado a todos, mas apenas aos que se encontrassem qualificados como estudantes da educação básica, sendo entregues aos elegíveis de forma igualitária e uniforme (idêntica a todos em igual situação). Todas essas características, além da previsão outorgada em dissídio coletivo (apenas), com prazo de vigência da norma coletiva, não convencem quanto a um alegado caráter sinalagmático contraprestacional decorrente do contrato individual de trabalho.

De mais a mais, é questionável entender pela habitualidade de tal “kit escolar”, previsto em norma coletiva com prazo de vigência. O próprio lançamento se efetivou nestes autos tão somente para um único período de apuração, qual seja, a competência de Janeiro/2006. Em meu entender, não resta caracterizado o ganho como habitual.

O “kit escolar” entregue se apresenta, em verdade, como não habitual e não remunera trabalho. Sua natureza guarda conexão com uma liberalidade ou medida compensatória do empregador decorrente da própria negociação coletiva e do dissídio coletivo que o gerou.

Atente-se que a motivação acertada para essa decisão, em critério mais minucioso para o dado fático apresentado, perpassa, ainda, por enfrentar a temática da *habitualidade* pelo crivo de um “binômio” dado *pelo período base e pela vedação da ultratividade da norma coletiva*.

No caso dos autos tem-se um único instrumento coletivo mencionado e uma única competência lançada. Daí, numa leitura direta, inclusive pela vigência do instrumento, segregadamente analisado (como é dado no processo), não ocorre habitualidade.

Doutro lado, o STF já estabeleceu interpretação vedando **a ultratividade da norma coletiva**, o que, também, se soma para afastar o caráter de habitualidade, impondo a leitura do instrumento coletivo de forma segregada, vigendo exclusivamente pelo seu prazo de validade.

A norma coletiva tem prazo certo e exíguo de validade (não superior a dois anos; e a do caso concreto era de 1 ano), a teor do § 3º do art. 614 da CLT e da Orientação Jurisprudencial n.º 322 do TST que proíbe o prazo indeterminado, ademais a ultratividade que era prevista na Súmula 277 do TST, quando não firmada nova norma coletiva com vigência expirada, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 323, cuja ementa foi assim publicizada:

Arguição de descumprimento de preceito fundamental. 2. Violação a preceito fundamental. 3. Interpretação jurisprudencial conferida pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST) e pelos Tribunais Regionais do Trabalho da 1ª e da 2ª Região ao art. 114, § 2º, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional

45, de 30 de dezembro de 2004, consubstanciada na Súmula 277 do TST, na versão atribuída pela Resolução 185, de 27 de setembro de 2012. 4. Suposta reintrodução do princípio da ultratividade da norma coletiva no sistema jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional 45/2004. 5. Inconstitucionalidade. 6. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente. (ADPF 323, Relator GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30-05-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-184 DIVULG 14-09-2022 PUBLIC 15-09-2022)

Entendeu o STF na ocasião que são inconstitucionais a Súmula 277 do TST, bem como as decisões judiciais que aplicavam o princípio da ultratividade em relação a cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho, isto é, que entendiam pela continuidade no tempo da previsão pactuada, para além do prazo de vigência dado pelo instrumento coletivo até que nova negociação surgisse ou que, até mesmo, pretendia uma adesão definitiva da disposição da norma coletiva como um “direito adquirido” ou uma “incorporação ao contrato individual de trabalho”.

Dito isto, penso que o requisito de continuidade (*critério de habitual*) não pode ser dado como o fez o lançamento, seja pelo limite no tempo do instrumento coletivo, seja porque o próprio lançamento só identificou 1 único momento como competência lançada. Neste contexto, não há habitualidade.

No mais, na presente sessão de julgamento comentou-se acerca de suposta decisão anterior deste Colegiado na forma do Acórdão nº 9202-011.085 (ao tratar do Acórdão 2201-009.423), que seria precedente jurisprudencial em contrário ao encaminhamento que está sendo dado, no entanto penso que o caso é bem distinto do ponto de vista fático, especialmente considerando que no acórdão citado o pagamento era em pecúnia e não com a entrega efetiva do material escolar. Para justificar o pagamento em pecúnia se falava se tratar de “reembolso” para a compra do material, o que exige a necessidade de aferição de controles e, assim, distingue bastante as situações, tornando-as casos, em minha ótica, significativamente díspares.

Naquele caso havia um “**custeio de despesas com a aquisição de material escolar**”, além disso ao longo do ano. Então, as situações são bem diferentes. Ademais, aqui nestes autos a entrega *in natura* do material escolar ocorreu em razão de norma coletiva, que, na verdade, sequer foi negociada livremente, mas imposta por dissídio coletivo para entrega única.

Aliás, por analogia, tem-se que quando se fala em tíquete alimentação, cartão alimentação etc., pagamento *in natura* de alimentação, toda a jurisprudência entende não se cuidar de verba remuneratória, porém quando se paga em espécie valores ainda que se faça alegando ser a título de alimentação como “reembolso” ou “custeio” de alimentação, o próprio STJ assenta ser remuneratório os valores pagos em pecúnia (Tema 1.164 dos Recursos Repetitivos: “*Incidir a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia*”). Então, o próprio fato de como ocorre tem repercussões e bem diferenciam os casos.

O Tribunal Federal Regional da 3ª Região acertadamente já assentou que *as contribuições previdenciárias devem incidir apenas sobre as verbas recebidas pelo empregado que possuam natureza salarial, veja-se:*

“A inteligência do artigo 195, I, a e 201, § 11, ambos da Constituição Federal, revela que só podem servir de base de cálculo para a contribuição previdenciária as verbas de natureza salarial. O artigo 22, I, da Lei 8.212/91, de sua vez, seguindo a mesma linha desses dispositivos constitucionais, estabelece como base de cálculo da contribuição previdenciária apenas as verbas de natureza salarial, na medida em que faz menção a “remunerações” e “retribuir o trabalho”. Partindo dessas premissas legais e constitucionais, doutrina e jurisprudência chegam à conclusão de que as contribuições previdenciárias devem incidir apenas sobre as verbas recebidas pelo empregado que possuam natureza salarial. Logo, não há que se falar em incidência de tal exação sobre verbas de natureza diversa, aí se inserindo verbas indenizatórias, assistenciais e previdenciárias.” (TRF 3ª Região, DÉCIMA PRIMEIRA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 331940 - 0012712-84.2010.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MELLO, julgado em 30/05/2017, e-DJF3 Judicial 1 data 09/06/2017)

Portanto, se o kit escolar *in natura* para uma única competência e entregue por força de norma coletiva emanada de dissídio coletivo não é remuneração e não é habitual, não se pode interpretar que seja base de cálculo de contribuições previdenciárias ou de Terceiros.

Sendo assim, com razão o recorrente (Contribuinte) para afastar da base tributável lançada “kit escolar”.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar da base tributável lançada “kit escolar”. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Não obstante o, como de praxe, muito bem fundamentado voto do Relator, peço-lhe licença para dele discordar no que toca à sua análise de mérito.

Isso porque, entendeu o I. Relator que *“o “kit escolar” entregue se apresenta, em verdade, como não habitual e não remunera trabalho. Sua natureza guarda conexão com uma liberalidade ou medida compensatória do empregador decorrente da própria negociação coletiva e do dissídio coletivo que o gerou.”*

Não vejo dessa forma.

Consoante relatou o autuante foram fornecidos KIT ESCOLAR aos segurados empregados e seus dependentes - na forma de utilidades – nos seguintes termos:

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 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)

O artigo 195, I, “a” da CRFB/88 é a regra matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral. Veja-se:

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;

[...]

E ainda, o § 11 do artigo 201 assim dispõe:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

[...]

§ 11. Os **ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária** e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Perceba-se dos textos acima, a possibilidade de essas contribuições incidirem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, ou seja, estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral, aí incluídos os ganhos habituais percebidos seja lá a qual título seja. É, a meu ver, a clara demonstração da importância dada pelo legislador constituinte ao custeio previdenciário – de forma solidária - como um dos pilares da seguridade social em busca do Estado de bem-estar-social.

Nesse contexto, por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê apenas para fins didáticos, tenho que no tocante ao custeio previdenciário, seus conceitos e institutos devem ser, sempre que possível, buscados junto à legislação que cuida da exigência tributária, dada a sua especialização nesse tocante.

É justamente essa a determinação contida no artigo 109 do CTN. Dito de outra forma, a interpretação conferida a institutos do direito privado no intuito de determinar seu conteúdo e alcance não se presta a definir os respectivos efeitos tributários. Confira-se:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De outro giro, quando o artigo 110 do CTN proíbe que a lei tributária altere a **definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado** utilizados nas Constituições Federal e dos Estados, é categórico a veicular dita vedação àqueles utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

Em outras palavras e com todo respeito aos que assim não entendem, tenho que não há razão para se limitar o alcance de determinado instituto regularmente conceituado na

legislação previdenciária, valendo-se de conceitos próprios empregados na legislação trabalhista. Note-se que quando o legislador trabalhista houve por bem extrapolar o alcance de determinada norma ao custeio previdenciário o fez de forma textual, a exemplo do atual § 2º do artigo 457 da CLT. Veja-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. [\(Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953\)](#)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo **trabalhista e previdenciário.**

E neste ponto, registre-se, por exemplo, que os conceitos de “salário-de-contribuição” e “empregado” se encontram, para fins previdenciários, ao abrigo do artigo 28, *caput*, e 12, I, “a”, respectivamente, da Lei 8.212/91.

Dito isso, dando concretude à norma constitucional, no artigo 28, I, da Lei 8.212/91 foi incluída, na conceituação de “salário de contribuição”, 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, incluído ainda nesse conceito as gorjetas e os ganhos habituais na forma de utilidades.

Desse conceito, inegavelmente abrangente, penso que todo o valor pago ou qualquer espécie de ganho concedido ao empregado no âmbito da relação de emprego integra, *sim e a priori*, o conceito de salário de contribuição. É dizer, todo o valor pago ou ganho que o empregado vier a obter – por força de lei ou contrato - em razão exclusivo do vínculo que mantém com o empregador, sem o qual não faria jus a ele, está incluído nesse conceito.

Nessa toada, penso que a análise da temática acerca de **i)** se a verba teria sido paga pelo ou para o trabalho, **ii)** se é indenizatória ou não ou **iii)** se ressarcitória ou não, ficou a cargo do próprio legislador, quando, no § 9º daquele artigo 28, por meio de uma relação a meu ver *numerus clausus*, como se extrai da expressão “exclusivamente”, fez constar quais as verbas, percebidas no bojo da relação trabalhista, não integrariam tal conceito. Some-se a isso, os casos em que o legislador houve por bem renunciar à tributação da verba em contrapartida a um retorno social por parte do empregador, a exemplo dos auxílios educação e saúde pagos a seus empregados.

Veja-se, abriu-se mão da tributação da verba para que houvesse o pagamento de um auxílio educação aos empregados e, mais a frente, com a edição da Lei 12.513/2011, estendeu-se, por questões de política social, penso eu, dito benefício também aos dependentes

dos empregados. Seria, a meu ver e em menor extensão, a mesma lógica que se tem no reembolso do salário família e salário maternidade pagos pelo empregador, *ex vi* do inciso IV, do artigo 1º da IN RFB 2055/2021.

Anote-se a questão do vale transporte e das diárias para viagens, que, frise-se, são concedidos ao empregado para o trabalho e, ainda assim, o legislador fez questão de o excluir, **taxativamente**, da base impositível do tributo. O mesmo pode-se dizer das verbas de natureza indenizatória e dos ressarcimentos, a exemplo da licença prêmio indenizada, férias indenizadas, ressarcimento pelo uso de veículo do próprio empregado, dentre outras. Foram todas elas positivadas pelo legislador, ainda que me pareça tratar-se de caso de pura e flagrante não incidência tributária.

Note-se ainda do Regulamento da Previdência Social, a percepção de que a legislação, nesse ponto, deva ser interpretada de forma literal, como se extrai de como foram tratados os temas “ganhos eventuais” e “outras indenizações”. Veja-se: **i) ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário por força de lei; e ii) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.**

Posto desta forma, há de se convir que negar vigência ou relativizar a aplicação do RPS, consubstanciado no Decreto 3.048/99, ao argumento, por exemplo, de que extrapolaria sua função regulamentadora, implicaria, em última análise, promover o controle de sua legalidade, o que não me parece ser da competência deste Colegiado, e que difere, sobremaneira, de se promover o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento.

Registre-se que durante a tramitação da Medida Provisória nº 600/2012, foi acrescido ao projeto de conversão, o parágrafo único e os incisos I e II ao artigo 48 da Lei 11.941/2009, nos seguintes termos:

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II - emitir livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento.

Todavia, referido inciso foi vetado pela então Presidenta do Brasil sob o seguinte fundamento: *"O CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário."*

Ademais, é da competência exclusiva do Congresso Nacional a sustação de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, consoante dispõe o artigo 49, V, também de nossa Carta Política.

Observe-se, a propósito, o que diz a redação do artigo 98 do atual RICARF. Confira-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou **decreto**.

[...]

Assim considerando, penso que entender diferente, vale dizer, proceder – administrativamente – à análise da verba para, ao fim e ao cabo, concluir pela sua natureza instrumental, indenizatória ou ressarcitória fora das hipóteses previstas na legislação, poderia dar azo a toda a sorte de argumentação, aí incluídas aquelas, **aparentemente e em uma primeira vista**, desarrazoadas e absurdas, como, por exemplo, a **eventual** alegação de que honorários ou remuneração percebidos pelo trabalhador ostentaria natureza indenizatória, que visaria recompor sua perda pelo fato de ter deixado de ficar em casa, privando-o do convívio familiar, para ter que laborar em benefício de terceiros.

Com efeito, no entender deste Relator, não haveria espaço no contencioso administrativo para que fosse elastecida as hipóteses daquele § 9º, a pretexto de se estar promovendo uma análise da natureza e finalidade da verba paga/creditada ao empregado.

Voltando aos autos, notadamente quanto à temática da habitualidade, é de se perceber que quando o legislador a exigiu, o fez relacionando-a aos ganhos na forma de **utilidades**.

Não bastasse, ainda sobre o tema, filio-me à corrente que sustenta que o requisito habitualidade não está associado necessariamente ao número de vezes, mas, se o seu pagamento está relacionado a algo fornecido "pelo trabalho na empresa" ou por algum evento externo, sem qualquer relação com o aspecto laboral. Vale dizer, o fornecimento de benefícios em geral, no curso do contrato de trabalho, seja em razão do estabelecido em acordo trabalhista, ou não, acaba que indiretamente remunerando o trabalhador, pois sua concessão dá-se em função da existência do vínculo de emprego. Estariam aí, por exemplo inseridos, a concessão de bolsas, alimentação, viagens de lazer, prêmios, dentro muito outros. Já se o benefício concedido, o foi à título excepcional, ou melhor dizendo eventual, aí sim poderíamos dizer que não possui relação com a prestação de serviços, como exemplo podemos citar um valor fornecido em caso fortuito ao empregado face uma calamidade pública, ou um caso fortuito ocorrido em sua via pessoal.

No caso dessa verba é inegável que por mais que seja paga por força de acordo, ela é recebida justamente em função de um contrato de trabalho que produziu efeitos regulares. É dizer, dá-se no âmbito, ou em função, da relação de trabalho em razão de um ajuste entabulado entre o empregado (*por meio de seu sindicato*) e o seu empregador. Trata-se, como visto, de um valor que, de uma forma ou de outra, premia o trabalho exercido quando preenchidas as condições/circunstâncias acordadas.

Oportuno destacar as judiciosas considerações tecidas pelo Relator do recorrido nos seguintes termos:

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

Também não se pode dizer que se trataria de ganho eventual, na medida em que seu recebimento não se daria, a rigor, de maneira fortuita, casual ou mesmo imprevisível, já que a sua percepção decorreu, como dito acima, de acordo celebrado entre as partes.

Perceba-se, caso a expressão “ganhos eventuais” fosse suficiente a dar guarida ao pleito do recorrente no tocante à verba aqui em discussão, implicaria reconhecer a desnecessidade ou mesmo inutilidade daqueles itens 3, 4 e 9 acima mencionados, já que lá os valores pagos estariam se dando em circunstâncias bem próximas da que se tem aqui. E ainda assim o legislador tomou por necessária à sua positivação.

Fixada a natureza de salário-de-contribuição da verba, resta-nos examinar se a não incidência da exação encontraria abrigo em alguma das hipóteses do § 9º citado alhures, mais especificamente, em sua alínea “t”, na redação vigência à época dos fatos geradores dos autos, forte no artigo 144 do CTN. Vejamos:

§ 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 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." (grifei)

Posto desta forma e à luz do que consta no artigo 111 do CTN, é de se convir que, de fato, a conjugação desses dispositivos não autoriza a conclusão de que os KIT/materiais escolares destinados aos empregados e a seus dependentes estariam albergados pela isenção, de sorte que ditas utilidades integram o salário-de-contribuição.

No mesmo sentido deste voto, o acórdão nº **9202-007.488**, de 30/1/19, com a seguinte ementa, naquilo que importa ao caso, no qual se analisou situação semelhante a destes autos, ocasião em que, pelo então voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso do sujeito passivo.

SALÁRIO INDIRETO. MATERIAL ESCOLAR PARA DEPENDENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Incabível a exclusão, do salário-de-contribuição, de valores relativos a material escolar destinados aos dependentes do segurado empregado, no que tange aos fatos geradores objeto da autuação.

Nessa perspectiva, tenho que a decisão recorrida não merece reparos, implicando, por imperativo, a sua manutenção.

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

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, em Declaração de Voto

Conforme registrado em ata, a despeito de acompanhado o judicioso voto proferido pelo em. Relator, ao qual aderi integralmente, manifestei interesse em apresentar declaração de voto.

O fiz porque, noutras oportunidades, acompanhei entendimento diverso, em situação fática assaz similar. A título de exemplo, em 2 de setembro de 2021, prolatado o acórdão de nº 2202-008.619, que peço vênia para, no que importa, replicar:

Da autuação (fls. 493/494), extrai-se que os levantamentos relativos a reembolso educação e despesas de material escolar foram coletados das folhas e pagamentos dos empregados e de segurado contribuinte individual.

O reembolso educação decorreu de gastos com ensino superior e não houve comprovação de que o ensino fosse profissionalizante. No recurso, o Recorrente nada acresce a esse respeito.

No que toca às despesas de material escolar, **o acordo coletivo previa crédito de R\$ 200,00 por beneficiário, no início do ano, alcançando todos os empregados e seus dependentes matriculados em pré-escola e em ensino fundamental, médio e superior.**

O reembolso para custear material escolar de dependentes de empregados e dirigentes da empresa integra o salário de contribuição, por falta de disposição legal isentiva.

É que a regra isentiva faz referência a “plano educacional que vise à educação básica (...) 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”.

Observe que o regramento aqui referido (Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, alínea “t”) não faz menção a custeio de despesas com material escolar, mas tão-somente a plano educacional, ou seja, bolsas de estudo visando educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissional, não havendo como estender o favor legal a hipóteses não prevista expressamente em lei, em detrimento do art. 111 do CTN que impõe a interpretação literal da legislação tributária quando essa disponha sobre hipótese de exclusão de crédito tributário.

Nesse sentido, o Acórdão CARF nº 9202-007.685, proferido na C. CSRF, de 26/03/2019, Relatado pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 (...) 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.

Assim, correta a fundamentação do R. Acórdão, no sentido de que a isenção legal apenas atingiria os valores gastos com educação básica e/ou profissional, e não engloba educação superior (não comprovadamente profissionalizante) e, muito menos, as despesas com material escolar.

Com a devida vênia aos que de forma contrária entendem não pode o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 ser entendido como um rol taxativo que alberga tão-somente hipóteses isentivas. Isso porque, como bem esmiuçado pelo em. Relator, dois são os requisitos inarredáveis e cumulativos para que se cogite a incidência de contribuição previdenciária sobre determinada parcela: o ganho há de ser habitual, além de ostentar o cariz remuneratório.

No caso em espeque, tenho que um kit escolar fornecido *in natura* em uma única competência, previsto em dissídio coletivo, não configura contraprestação ao serviço prestado, tampouco pode ser rotulado habitual. Estar-se diante de verba situada no campo da não incidência, e não isenção, conforme outrora entendi.

Por essas razões, renovadas as vênia à corrente vencedora, **congratulo o em. Relator e o acompanhamento integralmente.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira