



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.721621/2009-38  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2403-000.610 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de julho de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - DEP.REGIONAL DO DF  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. CRÉDITO EM CONTA CORRENTE. CARÁTER NÃO SALARIAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N 478.410/SP. UNANIMIDADE DE VOTOS. CONTROLE DIFUSO. TEORIA DA TRANSCENDÊNCIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES. EFEITOS ERGA OMNES. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O vale-transporte pago em pecúnia, mediante crédito na conta corrente dos segurados, não afeta a natureza jurídica de ser não salarial, segundo entendimento proferido no Recurso Extraordinário n 478.410/SP por unanimidade de votos.

Sendo o recurso extraordinário instrumento de apreciação da constitucionalidade pela via difusa, há de se prevalecer a corrente que defende a Teoria da Transcendência dos Motivos Determinantes, a qual admite que a decisão proferida nessa modalidade de controle tenha efeitos *erga omnes*, hipótese em que a contribuição previdenciária não incidirá sobre a verba.

BOLSA DE ESTUDO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL. EXCLUSÃO DE VALORES.

Serão excluídos da base de cálculo da contribuição social previdenciária os valores pagos pelos empregadores a título de educação, estando incluídos cursos de graduação, pós graduação, de línguas estrangeiras, tendo em vista que esses estão destinados à capacitação profissional do trabalhador, não retribuindo os serviços prestados por esses.

FPAS. REENQUADRAMENTO.

Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, da IN SRP n° 03/2005, a RFB, por meio de sua

fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro nas questões do vale transporte, bolsa de estudo e glosa de salário de família. Vencido o conselheiro Ivacir Julio de Souza na questão do vale transporte.

Ivacir Júlio de Souza – Presidente Substituto.

Cid Marconi Gurgel de Souza – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivacir Júlio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto e Marthius Sávio Cavalcante Lobato. Ausente o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF que julgou PROCEDENTE o lançamento constante no Auto de Infração de Obrigação Principal n 37.225.429-2, no valor de R\$ 326.610,31 (trezentos e vinte e seis mil, seiscentos e dez reais e trinta e um centavos).

Segundo o relatório fiscal, a fiscalização procedeu à lavratura desse Auto de Infração de Obrigação Principal ao verificar que algumas parcelas não integraram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias relativas à **quota patronal** (ausência de informação por GFIP), sendo tais valores relativos aos pagamentos realizados aos **segurados empregados** a título de vale-transporte, bolsas de estudo e salário-família e pagamentos realizados aos segurados **contribuintes individuais** em face da prestação de serviços diversos e serviços de frete e de valores incidentes sobre a remuneração destes apurados por meio de contabilidade.

O período objeto da fiscalização compreendeu, em geral, as competências 01/2005 a 12/2005, de acordo com os levantamentos: BOL (01/2005 a 12/2005); CIC (02/2005, 06/2005 e 12/2005); FRE (01/2005, 03/2005 a 10/2005 e 12/2005); GLO (01/2005 a 12/2005); PF (02/2005 e 03/2005, 05/2005 a 07/2005, 09/2005 a 11/2005); VT (01/2005 a 12/2005).

Desta autuação, a recorrente foi notificada em 31/08/2009 e apresentou impugnação, alegando em síntese:

- *A tempestividade da defesa;*
- *Não possuir o vale transporte natureza salarial, motivo pelo qual não poderá tal verba sofrer incidência da contribuição social previdenciária;*
- *Que não obstante a legislação regente – Lei n 7.418/85 determinar que o benefício seja oferecido através de vales adquiridos pelo empregador, sendo vedada a antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, a realidade mostra-se diferente;*
- *Possuir o Tribunal Superior do Trabalho – TST o mesmo entendimento da empresa, qual seja, o pagamento em dinheiro/creditamento na conta corrente dos empregados do valor relativo aos vales-transporte não constitui salário e deve ser afastada da incidência da contribuição previdenciária, trazendo julgados para ratificar seu argumento de que a natureza jurídica dos vales-transporte é indenizatória;*
- *Ter havido ofensa ao Princípio da Hierarquia das Leis, considerando que o parágrafo 10, do art.214 do Decreto n 3.048/99 extrapolou os preceitos contidos na Lei n 8.212/91;*

- *Que as despesas relativas à educação superior dos empregados da recorrente não podem sofrer incidência da contribuição social previdenciária, trazendo jurisprudências para fundamentar tal argumento;*
- *Ter realizado o pagamento do salário-família nos moldes exigidos pela Lei n 4.266/63 e pelo art.82 do Decreto n 3.048/99; legislações que não autorizam o empregador a deduzir do total devido à Previdência eventual valor superior pago a título dessa verba;*
- *Que a remuneração dos empregados aumentou em virtude do acréscimo de parcelas como o vale transporte e a bolsa de estudo na base de cálculo da contribuição social previdenciária, tendo isso ocorrido de modo superficial e em desacordo com a legislação, inclusive, refletindo no suposto pagamento indevido do salário-família;*
- *Ter feito o pagamento aos prestadores de serviços (retirada do entulho de obras, gramas), bem como o recolhimento relativo à prestação dessa atividade, sem preparar, entretanto, a folha de pagamento para o registro dessas operações, tendo em vista não serem esses prestadores empregados;*
- *Que a conclusão do relatório fiscal não deverá prevalecer, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição social previdenciária não poderá ser composta das verbas já citadas: bolsa de estudo, vale transporte, salário-família, reafirmando todos os pontos anteriormente abordados;*
- *Ser indevida a ocorrência de alguns recolhimentos, rebatendo também outros pontos, tais como o erro nos cálculos de alguns autos de infração referentes ao descumprimento de obrigações acessórias;*
- *Quanto às citadas informações inexatas prestadas em GFIP ( FPAS 507, quando o correto seria FPAS 523) acrescenta que a alteração introduzida na IN SRP 03/2005 somente ocorreu em 20/01/2007, ou seja, posterior ao período objeto do lançamento (Janeiro/2005 a dezembro/2005), não estando incorreto portanto os códigos utilizados;*
- *Com relação às informações inexatas prestadas em GFIP (Códigos de terceiros 0000, quando o correto seria código 0003) informa que tal código implicaria no recolhimento de Inkra e Salário Educação, o que está vedado por decisões judiciais;*
- *Ser indevida a representação fiscal para fins penais, tendo em vista que não omitiu valores (receitas, lucros, remunerações e demais fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias).*

Por fim, requereu o conhecimento da impugnação e seu acolhimento.

Instada a manifestar-se acerca da impugnação, a 7 Turma da DRJ de Brasília/DF proferiu acórdão (n 03-36.378) nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

*VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.*

*O vale-transporte pago em espécie - em desacordo com a legislação própria (Lei 7418/85 e Decreto 95247/87) - constitui salário-de-contribuição, não sendo alcançado pela hipótese de exclusão previdenciária prevista no art. 28, § 9º, alínea "f" da Lei 8212/91.*

*REEMBOLSO EDUCAÇÃO SUPERIOR PAGAMENTO  
EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA.*

*Integram o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.*

*FPAS. REENQUADRAMENTO.*

*Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, da IN SRP nº 03/2005, a RFB, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

Irresignada com a decisão supra, a recorrente apresentou recurso voluntário, ratificando todos os argumentos anteriormente expendidos na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, Relator.

### DO MÉRITO

#### I – DO VALOR PAGO A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE:

A recorrente rebate inicialmente que a parcela paga a título de vale transporte não deve integrar a base de cálculo da contribuição social previdenciária, tendo em vista que não possui natureza salarial. Afirma ainda que não obstante a legislação regente determinar que o benefício seja oferecido exclusivamente através de vales, sendo vedada a antecipação em dinheiro, a realidade mostra-se diferente.

No caso em tela, a recorrente efetuou o pagamento do benefício de vale-transporte aos seus funcionários mediante crédito na conta corrente, o que impossibilita a exclusão desta parcela da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias de acordo com o previsto no art.28, § 9º da Lei n 8.212/91.

*Art.28 – (...)*

*(...)*

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

*(...)*

*f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

Pelo exposto, só há exclusão se o vale-transporte for pago em acordo com a legislação própria, vejamos os instrumentos normativos que tratam dessa parcela:

#### ***Lei n 7.418/85:***

***Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.***

#### ***Decreto n 95.247/87:***

***Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.***

***Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo***

*empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.*

Pelo exposto, caso o empregador não adquira os vales-transporte necessários aos deslocamentos de seus trabalhadores, distribuindo-os posteriormente, e, ao invés disso, pagar os vales em pecúnia, a contribuição social previdenciária incidirá sobre tal parcela, haja vista o não cumprimento de exigência legal.

Ressalte-se que há uma ressalva para que a contribuição não incida sobre as parcelas pagas aos segurados a título de vale-transporte, que é a hipótese de faltar ou estiver insuficiente o estoque de vales-transporte.

Todavia, deve-se analisar que a realidade mostra-se diferente, pois, nos dias atuais, é difícil encontrar uma empresa que forneça vales-transporte em espécie, até mesmo pela facilidade que se tem de creditar o valor relativo aos vales em conta-corrente. Lembre-se que o Decreto 95.247, que regulamente tal benefício, é de 17 de novembro de 1985, época em que a dinâmica empresarial era outra.

Além disso, com o fito de fundamentar mais ainda seus argumentos, a recorrente trouxe à baila uma decisão da Corte Suprema (Recurso Extraordinário n 478.410/SP) que admite a exclusão da parcela paga em dinheiro a título de vale-transporte da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Há de ressaltar que os efeitos de uma decisão proferida em Recurso Extraordinário, via controle difuso, são, em regra, *inter partes*, tendo em vista que só serão *erga omnes* se o Supremo Tribunal Federal comunicar ao Senado Federal acerca do que foi decidido, o qual poderá editar resolução para suspender a eficácia da norma, segundo o art.52, X, da Constituição Federal.

Assim, não tendo sido a decisão do RE n 478.410/SP comunicada ao Senado Federal seus efeitos ficariam somente *inter partes* e seriam *ex tunc*. Todavia, seria um retrocesso entender dessa maneira, considerando o atual estágio que se encontra nossa sociedade e as relevantes decisões que têm o Supremo Tribunal Federal proferido e influenciado nos julgamentos dos contenciosos administrativos.

Destaco que tem ganhado força e conquistado cada vez mais espaço no cenário jurídico brasileiro a ***Teoria da transcendência dos motivos determinantes***, que consiste na possibilidade de uma decisão proferida via controle difuso, que inicialmente só seria aplicada *inter partes* e teria efeito *ex tunc*, alcançar a todos.

Sobre o tema, vejamos o que disse o Ministro Gilmar Mendes no informativo do STF 454 (resumos de decisões proferidas pelo Tribunal sobre determinadas matérias):

***Reclamação: Cabimento e Senado Federal no Controle da Constitucionalidade - 3***

*Aduziu que, de acordo com a doutrina tradicional, a suspensão da execução pelo Senado do ato declarado inconstitucional pelo STF seria ato político que empresta eficácia erga omnes às decisões definitivas sobre inconstitucionalidade proferidas em caso concreto. Asseverou, no entanto, que a amplitude conferida*

ao controle abstrato de normas e a possibilidade de se suspender, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, no contexto da CF/88, **concorreram para infirmar a crença na própria justificativa do instituto da suspensão da execução do ato pelo Senado, inspirado numa concepção de separação de poderes que hoje estaria ultrapassada.** Ressaltou, ademais, que ao alargar, de forma significativa, o rol de entes e órgãos legitimados a provocar o STF, no processo de controle abstrato de normas, o constituinte restringiu a amplitude do controle difuso de constitucionalidade. Rcl 4335/AC, rel. Min. Gilmar Mendes, 1º.2.2007. (Rcl-4335)

#### **Reclamação: Cabimento e Senado Federal no Controle da Constitucionalidade – 4**

Considerou o relator que, em razão disso, bem como da multiplicação de decisões dotadas de eficácia geral e do advento da Lei 9.882/99, **alterou-se de forma radical a concepção que dominava sobre a divisão de poderes, tornando comum no sistema a decisão com eficácia geral, que era excepcional sob a EC 16/65 e a CF 67/69.** Salientou serem inevitáveis, portanto, as reinterpretações dos institutos vinculados ao controle incidental de inconstitucionalidade, notadamente o da exigência da maioria absoluta para declaração de inconstitucionalidade e o da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal. Reputou ser legítimo entender que, atualmente, a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado há de ter simples efeito de publicidade, ou seja, **se o STF, em sede de controle incidental, declarar, definitivamente, que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação àquela Casa legislativa para que publique a decisão no Diário do Congresso.** Concluiu, assim, que as decisões proferidas pelo juízo reclamado desrespeitaram a eficácia erga omnes que deve ser atribuída à decisão do STF no HC 82959/SP. Após, pediu vista o Min. Eros Grau. Rcl 4335/AC, rel. Min. Gilmar Mendes, 1º.2.2007. (Rcl-4335)

Desse modo, entendo que o art.52, X, da Constituição Federal, sofreu uma mutação constitucional, ao passo que a norma sofreu alteração pelo avanço da sociedade e pela mudança de interpretação do texto constitucional sem ter havido expressa modificação nesse texto, motivo pelo qual não se faz necessário ser expedida resolução do Senado Federal que suspenda a eficácia de norma (alínea f do parágrafo 9 do art. 28 da Lei n 8.212/91), considerando que a lei admite a exclusão apenas se a verba for paga de acordo com a legislação regente, que exige ser o pagamento em vale.

Sendo assim, o pagamento de vale-transporte em pecúnia não altera o caráter não salarial da verba, de modo que a incidência sobre essa parcela constitui afronta total à Constituição Federal, devendo, portanto, ser afastada a cobrança do levantamento Vale-Transporte.

Ademais, vale destacar que a decisão do Supremo Tribunal Federal foi utilizada na presente decisão também em respeito ao Regimento Interno do CARF, que, no seu art.62, parágrafo único, determina as hipóteses que uma norma pode ser afastada sob o argumento de inconstitucionalidade, estando dentre elas a obrigatoriedade da decisão ser proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, o que foi verificado no caso em tela.

## II – DO PAGAMENTO RELATIVO À BOLSA DE ESTUDOS:

A recorrente afirma ainda que as verbas pagas a esse título visam incentivar/capacitar a formação profissional de seus empregados, não retribuindo o trabalho efetuado pelos funcionários, trazendo para isso julgados do Superior Tribunal de Justiça, que decidiram pelo afastamento da incidência tributária sobre os valores referentes à bolsa de estudo, independentemente desta ser voltada para cursos de graduação de nível superior ou curso de línguas estrangeiras.

Sobre o pagamento de cursos de ensino pagos pelo empregador, entendo que os cursos de graduação e pós-graduação bem aqueles de língua estrangeira visam à qualificação e capacitação dos profissionais, de modo que deverão ser afastados da incidência da contribuição previdenciária.

A Lei 8.212/91 em seu art.28, §9º, alínea t determina que o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica (ensino fundamental e médio) e a cursos de capacitação/formação profissional vinculados às atividades desenvolvidas na empresa pelos empregados sejam excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária, *in verbis*:

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

(...)

*§ 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;*

Além disso, há que se destacar o papel social da empresa em proporcionar a capacitação profissional ao seu quadro, colaborando com a propagação desse direito fundamental garantido constitucionalmente, *in verbis*:

*Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

Diante do exposto, entendo que tal parcela não possa sofrer a incidência tributária da exação em comento.

## III – DA GLOSA DO SALÁRIO FAMÍLIA:

Sobre tal levantamento, a fiscalização entendeu que houve pagamento do salário família em valores maiores que os devidos, tendo sido por esse motivo glosados pela fiscalização e incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária, tendo em vista que a **quantia ultrapassada reveste-se de natureza remuneratória**.

A recorrente afirma que a cobrança relativa a esse valor é indevida, tendo em vista que foram somadas ao salário parcelas indevidas, consideradas pela empresa como não salariais.

Sendo assim, considerando que não deve haver incidência tributária sobre as parcelas pagas a título de bolsa de estudo e vale-transporte, não há o que se falar em aumento da base de cálculo, motivo pelo qual os valores glosados são indevidos.

#### **IV – DAS INFORMAÇÕES INEXATAS DECLARADAS EM GFIP: CÓDIGO FPAS E CÓDIGO TERCEIROS:**

A fiscalização também entendeu que a recorrente estava declarando suas informações via GFIP sob o código errado, tendo em vista que o código FPAS correto deveria ser o FPAS 523.

Entendo que a cobrança deva ser mantida com relação aos códigos acima citados, considerando que o código FPAS 523 está de acordo com a atividade exercida pela recorrente, sendo ainda mais benéfico ao contribuinte, tendo em vista que se o código correto fosse o FPAS 507 o contribuinte deveria recolher, além do INCRA e do salário-educação, as contribuições para terceiros (SEBRAE e SESCOOP).

Com relação ao código terceiros, a auditoria entende que o correto para a recorrente utilizar é o código 0000, tendo em vista que o código 0003, informado pela recorrente em GFIP, estava errado.

Entendo que o código correto seja o 0000, ressaltando a obrigatoriedade da recorrente recolher contribuição destinada ao INCRA e referente ao salário-educação, tendo em vista que não se admite a ausência de recolhimento dessas exações pelo simples fato de entender que são indevidas com base em decisões judiciais que não vinculam os entendimentos proferidos pelos contenciosos.

Todavia, a informação pelo código 0000, conforme já explicado em 1 instância, não alterará em nada a validade da cobrança dos presentes autos, considerando que a rubrica terceiros é objeto de discussão em outro Auto de Infração (AIOP 37.225.431-4) e em outro processo.

#### **CONCLUSÃO:**

Voto pelo CONHECIMENTO do recurso voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Cid Marconi Gurgel de Souza.

Processo nº 10166.721621/2009-38  
Acórdão n.º **2403-000.610**

**S2-C4T3**  
Fl. 1.048

---