



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.722966/2010-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.325 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2023
Recorrente SESC-SERVICO SOCIAL DO COMÉRCIO-ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DO DF
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SÚMULA CARF Nº 89. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 4, DE 2016.
SÚMULA AGU Nº 60, DE 2011.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

VALE-TRANSPORTE. TRABALHADOR AUTÔNOMO. TRABALHADOR SEM SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. INCOMPATIBILIDADE.

O vale-transporte é direito concedido ao trabalhador subordinado, ou seja, é concedido ao segurado empregado e não ao contribuinte individual, este um trabalhador a assumir os riscos de sua atividade econômica, dentre os quais os eventuais custos de deslocamento da residência para sua oficina ou local de trabalho e vice-versa, sendo-lhe incompatível o gozo de direito trabalhista. O pagamento sob o título indevido de transporte, ainda que em pecúnia, para trabalhador autônomo é indício de fraude na contratação sem vínculo de emprego, mas que, no caso concreto, apenas oculta remuneração do contribuinte individual, pois a fiscalização não imputou outros indícios convergentes ou provas diretas de modo a caracterizar a figura do segurado empregado. Não se tratando de vale-transporte em pecúnia, eis que direito restrito a trabalhador subordinado, não se aplicam o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2016, a Súmula AGU nº 60 e a Súmula CARF nº. 89.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. CESTAS BÁSICAS.

A alimentação *in natura*, inclusive por meio de tíquetes ou congêneres, não se constitui em base de cálculo das contribuições previdenciárias e para terceiros.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. CURSO SUPERIOR. SÚMULA CARF Nº 149.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

SALÁRIO INDIRETO. DESCONTOS POR SERVIÇOS RELATIVOS A PRÁTICAS DESPORTIVAS E DE RECREAÇÃO.

Os descontos sobre os serviços relativos a práticas desportivas e de recreação outorgados aos empregados e dependentes do contribuinte configuram-se em nítido salário indireto, uma vez que tais descontos destoam dos preços ordinariamente praticados pelo contribuinte e são concedidos exclusivamente em razão da pendência do vínculo de emprego, não havendo norma a excluí-los da base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores constantes nos “papéis de trabalho” LA1, LB2, ME1, NA1, AO1 e PA1. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sáteles e Miriam Denise Xavier (presidente) que davam provimento parcial em menor extensão ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores constantes nos “papéis de trabalho” LA1, LB2, ME1, NA1 e AO1. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1043/1050) interposto em face de decisão (e-fls. 1027/1036) que julgou procedente em parte impugnação contra Auto de Infração - AI nº 37.213.422-0 (e-fls. 02/19), a envolver a rubrica "11 Segurados" (**levantamento: QA1** - CONT SEG CALCULADA, apurado a partir dos **papéis de trabalho: LA1** – Vale-transporte Empregado sem desconto, **LB1** – Vale-transporte Empregado com desconto acima de 6%, **LC1** – Transporte Contrib. Individual em pecúnia, **MA1** – Alimentação empregado em pecúnia, **MB1** Alimentação contribuinte individual em pecúnia, **MC1** – Alimentação empregado refeitório – café, caldos e cremes, **MD1** – Alimentação empregado refeitório – almoço, **ME1** – Alimentação

Empregado Cartão Magnético, **NA1** – Auxílio-Faculdade empregado, **AO1** Ações de capacitação empregado, **PA1** – Serviços prestados pelo SESC/DF – educação e **PB1** – Serviços prestados pelo SESC/DF – atividades esportivas e de recreação) e competências 01/2206 a 12/2006, cientificado em 09/12/2010 (e-fls. 898/899). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 20/49.

Na impugnação parcial (e-fls. 900/909), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Inviabilização da impugnação.
- (b) Impugnação Parcial - pagos: MA1 e MB1.
- (c) Vale-transporte - LA1, LB1 e LC1.
- (d) Alimentação - MC1, MD1 e ME1.
- (e) Educação - NA1 e AO1.
- (f) Serviços prestados pelo SESC/DF - PA1 e PB1.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1027/1036):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSICIONAMENTOS JUDICIAIS. PROVAS. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A existência de posicionamentos judiciais, mesmo que pacificados, acerca da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre determinadas verbas pagas no âmbito de uma relação trabalhista não vinculam automaticamente a Administração Tributária Federal, salvo nas hipóteses previstas na Constituição Federal. Necessário, portanto, um ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para que esses posicionamentos judiciais ganhem eficácia erga omnes no território do Processo Administrativo Fiscal. Enquanto isso não ocorre as decisões são pautadas pelas provas existentes nos autos e em sua consonância com as legislações tributárias e previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(...) **Voto** (...)

Com base nesse posicionamento, com efeito vinculatório, tem-se que não merece prosperar a parte do lançamento referente ao desconto concedido no fornecimento de cafés e almoços.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 04/12/2014 (e-fls. 1038/1040) e o recurso voluntário (e-fls. 1043/1050) interposto em 30/12/2014 (e-fls. 1043), em síntese, alegando:

- (a) Inviabilização da impugnação. O Relatório de Lançamento - RL não foi encaminhado ao recorrente juntamente com o referido Auto de Infração e seus anexos, o que inviabilizou defesa quanto aos valores supostamente devidos, referente às contribuições previdenciárias e a multa então cominada. Ademais, o recorrente somente teve acesso ao RL no dia 27/12/2010, restando cerceado o direito de defesa quanto aos valores lançados.

- (b) Vale-transporte - LA1, LB1 e LC1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento declarando que sobre a verba destinada ao transporte do empregado, concedida mediante vale-transporte ou em pecúnia, não incidem as contribuições previdenciárias, visto que se trata de uma verba de caráter indenizatório, independentemente do auxílio-transporte ser pago ou não na forma da legislação (RE 478410/São Paulo). A autuação não condiz com a realidade, pois o SESC/DF concede o vale-transporte para seus empregados, sendo descontados dos mesmos 6% (seis por cento) do salário, conforme estabelece a legislação. A Secretaria da Receita Federal sustentou que o recorrente não realizou o desconto de 6% para alguns empregados conforme discriminado nas Planilhas I e II, do Anexo III, do Conjunto de Provas. Entretanto, em análise às planilhas citadas, verifica-se que não foi procedido o desconto na folha de pagamento dos empregados ali citados, conforme estabelecido na legislação, em virtude do empregado não ter percebido o vale-transporte no mês em questão, conforme planilha e documentos apresentados em anexo à Impugnação ao Auto de Infração. O recorrente realiza o desconto do auxílio transporte na folha de pagamento sob as rubricas "172 — Vale-transporte" e "173 - Diferença de Vale-transporte". Entretanto, a rubrica "173 - Diferença de Vale-transporte" somente é utilizada quando o valor referente ao transporte do empregado não foi descontado no mês anterior. Assim, não se trata de desconto superior ao estabelecido na lei.
- (c) Alimentação - MC1, MD1 e ME1. É assente no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o fornecimento de auxílio alimentação *in natura* afasta a incidência da contribuição previdenciária, esteja ou não inscrita no PAT, haja vista que não se trata de verba de natureza salarial. Portanto, data venha, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação *in natura*.
- (d) Educação - NA1 e AO1. O fato de as decisões judiciais não vincularem o julgador administrativo apenas obrigará exercício do direito de recorrer ao Judiciário, pois o entendimento da Administração Tributária não se coaduna como o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça de o auxílio educação não poder ser considerado salário *in natura*. Além disso, o Auxílio Faculdade (graduação) e as Ações de Capacitação (Curso de Educação Empresarial Estratégica e MBA em Gestão Empresarial e Estratégica) se enquadra na hipótese da alínea "t", parágrafo 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, e do inciso XIX, parágrafo 9º, do art. 214, do Decreto 3.048/99.
- (e) Serviços prestados pelo SESC/DF - PA1 e PB1. Os descontos nos serviços prestados pelo recorrente, concedidos aos empregados e seus respectivos dependentes, tais como Atividades de Esporte e Recreação, Serviços Odontológicos, dentre outros, não estão correlacionados com o conceito legal de salário-de-contribuição, pois não visam retribuir o trabalho.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2401-011.325 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10166.722966/2010-42

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 04/12/2014 (e-fls. 1038/1040), o recurso interposto em 30/12/2014 (e-fls. 1043) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Inviabilização da impugnação. O recorrente reitera a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, uma vez que somente teria tido acesso ao Relatório de Lançamentos em 27/12/2010.

Não apresenta, contudo, qualquer argumento para afastar a pertinente constatação da decisão recorrida de não ter havido prejuízo ao exercício do direito de defesa:

Uma demonstração de que o Interessado não teve nenhum prejuízo no exercício do seu direito de defesa é o fato de não ter utilizado o tempo total para impugnar. Portanto, soa anacrônica a alegação de falta de tempo para elaborar a Impugnação ou conhecer todos os documentos quando a protocolização desta ocorreu antecipadamente, faltando mais de uma semana para o prazo fatal. Em outras palavras, foi cientificado em 09/12/2010 e protocolizou a Impugnação em 29/12/2010, ou seja, 20 dias depois, quando a legislação garante ao contribuinte um prazo de 30 dias para impugnar.

Ao protocolar a impugnação dias antes do encerramento do prazo de defesa, a própria conduta do recorrente infirma a alegação de inviabilização da defesa por ter recebido o Relatório de Lançamentos dois dias antes da data de em que protocolou sua impugnação. Logo, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Vale-transporte - LA1, LB1 e LC1. Invocando jurisprudência, o recorrente sustenta a natureza indenizatória do transporte destinado ao empregado mediante vale-transporte ou em pecúnia, bem como que, quando pago o transporte para o empregado, efetua o desconto de 6% de seus empregados. A argumentação em tela respalda pedido para cancelamento dos **papéis de trabalho LA1 – Vale-transporte Empregado sem desconto, LB1 – Vale-transporte Empregado com desconto acima de 6% e LC1 – Transporte Contrib. Individual em pecúnia; papéis de trabalho do levantamento QA1.**

Os papéis de trabalho LA1 e LB1 versam sobre segurados empregados, sendo vinculantes o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2016, a Súmula AGU nº 60 e a Súmula CARF nº. 89, vejamos:

Ato Declaratório PGFN nº 4, de 31 de março de 2016

(...) tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 189, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 29/03/2016, DECLARA que, reiterando a autorização de dispensa de impugnação judicial decorrente da Súmula AGU nº 60, de 2011, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais fundadas no entendimento de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011

Não ha incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

Precedentes:

Tribunal Superior do Trabalho - 1ª Turma: TST-AIRR-234140-44.2004.5.01.0241, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, j. 26.05.10; 2ª Turma : TST-RR-95840-79.2007.5.03.0035, Rel. Min. Renato de Lacerda Paiva, j. 23.03.11; 3ª Turma: TST-AIRR-76040-07.2006.5.15.0087, Rel. Min. Alberto Luiz Bersciani de Fontan Pereira, j. 15.04.09; 4ª Turma: TST-RR-89300-12.2006.5.15.0004, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, j. 22.04.09; 5ª Turma - 35340-21.2008.5.03.0097, Rel. Min. João Batista Brito Pereira, j. 24.11.10; 6ª Turma: TST-RR-16100-63.2006.5.15.0006, Rel. Min. Augusto César Leite de Carvalho, j. 23.03.11; 7ª Turma: TST-RR-131200-26.2004.5.15.0042, Rel. Min. Pedro Paulo Manus, j. 02.03.11; 8ª Turma : TST-RR-4300-57.2008.5.04.0561, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, j. 30.03.11; e SESBDI-1: TST-E-RR-1302/2003-383-02-00.7, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, j. 17.12.07. Superior Tribunal de Justiça - 2ª Turma: REsp 1180562/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010; 1ª Seção: EREsp 816.829/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 14/03/2011, DJe 25/03/2011. Supremo Tribunal Federal - Plenário: RE 478410/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 14.05.10.

Súmula CARF nº 89

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 2401-002.118, de 27/10/2011 2402-002.521, de 12/03/2012 Acórdão nº 2401- 02.093, de 26/10/2011 Acórdão nº 2301-01.396, de 28/04/2010 Acórdão nº 2301-01.476, de 08/06/2010 Acórdão nº 2301-002.295, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.281, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.575, de 07/02/2012

Além disso, a mesma inteligência deve ser aplicada no caso de desconto de vale-transporte do salário do empregado em percentual inferior ao estabelecido na legislação, sendo cabível adotar a mesma fundamentação acolhida por unanimidade de votos no Acórdão de Recurso Especial nº 9202-005.385, de 26 de abril de 2017, transcrevo do voto condutor:

Reza a Súmula CARF no. 89, de 10/12/12:

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Entendo que, diante do teor da Súmula, a incidência da contribuição previdenciária dependeria de demonstração robusta do ônus do deslocamento (de para o serviço) ter sido não do segurado, mas sim do contribuinte empregador, uma vez que na forma da Súmula, passa a se poder admitir, por exemplo, a não incidência mesmo no caso de inexistência de qualquer desconto em folha, com os valores até 6% da remuneração sendo disponibilizados ao contribuinte em pecúnia, desde este faça jus a despesas de transporte com tais valores adicionais recebidos.

No caso em questão, note-se, a acusação da autoridade fiscal se limita a estabelecer que o diferencial de 2% objeto de lançamento não foi descontado dos segurados (note-se que foi concluído, mas não foi explicitamente demonstrado que foi o empregador auado que suportou o ônus deste montante), tendo sido, assim, tal diferencial sido considerado salário de contribuição, verbis (vide e-fls. 192/193): (...)

O que entendo, a partir da Súmula supra, é que até mesmo a totalidade dos 6%, legalmente estabelecidos como ônus máximo dos segurados, poderia ter sido

disponibilizada em pecúnia aos beneficiários, sem desconto em folha, sem que se pudesse cogitar da incidência das contribuições em tela, a menos que a autoridade fiscal trouxesse aos autos provas/indícios capazes de demonstrar que houve, na verdade, efetivo recebimento de remuneração, dentro deste percentual máximo de ônus suportável pelos beneficiários, desnaturado assim seu caráter indenizatório.

Ou seja, a propósito, de se concluir que a Súmula CARF nº. 89 referida:

a) não estabelece restrições quanto ao percentual mínimo de desconto junto aos empregados até o limite de 6% , percentual que a meu ver, representa, em linha com a argumentação do contribuinte, o teto do ônus a ser suportado pelo beneficiário - mediante desconto ou não - e não percentual mandatório de desconto, este último facultativo (conforme se depreende claramente da autorização contida no parágrafo único do referido art. 9º. do Decreto nº 95.247, de 1987);

b) Assim, permitido o pagamento em pecúnia do benefício em questão sem incidência das contribuições previdenciárias, em linha com o entendimento adotado pelo STF no RE 478.510/SP, é de se concluir pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre os 2% aqui objeto de litígio, os quais, note-se, poderiam, *in casu*, ter sido pagos em pecúnia e de forma direta aos empregados, sem que se pudesse cogitar de sua tributação, caso os custos de deslocamento tivessem sido efetivamente desembolsados pelo beneficiário (caracterizando assim sua natureza indenizatória e não remuneratória), hipótese não devidamente refutada pela autoridade fiscal.

Na mesma linha, a Advocacia Geral da União - AGU já havia, anteriormente editado a Súmula nº 60, de 08/12/2011, aqui aplicada em plena linha com o permissivo contido art. 26-A, §6º, II, "b", do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, e que, em meu entendimento, ajuda a compreender o correto entendimento da posteriormente editada Súmula CARF nº. 89. verbis:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba (grifei)

Assim, a partir da edição das Súmulas CARFs e AGU citadas, a mera inexistência de desconto nas remunerações dos segurados, em percentual diferente, aquém dos 6% legalmente citados, não é suficiente para que se conclua acerca da incidência das contribuições previdenciárias, tal como se admitiu no Acórdão paradigma, uma vez, repita-se, permitido, na forma das Súmulas, o recebimento em pecúnia para que os segurados, posteriormente, fizessem frente às suas despesas de transporte.

Daí entender este Conselheiro que a tributação aqui baseada somente na existência de desconto em percentual diferente dos 6%, mesmo quando acompanhada, no paradigma, de rejeição do caráter indenizatório da verba não poderia, à luz da Súmula CARF nº. 89, subsistir e, assim, voto, por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No caso concreto, o desconto foi superior a 6% do salário base, circunstância que reduziu o valor suportado pelo recorrente, mas que não altera a natureza indenizatória do benefício estabelecido pela Lei nº 7.418, de 1985, mesmo pago em pecúnia.

Em relação ao **papel de trabalho** LC1, temos de ponderar que o vale-transporte é direito concedido ao trabalhador subordinado (Lei nº 7.418, de 1985; regulamentada pelo Decreto nº 95.247, de 1987, ao tempo do lançamento e, atualmente, pelo Decreto nº 10.854, de 2021, com destaque para o art. 106 deste último), ou seja, é concedido ao segurado empregado e não ao contribuinte individual, este um trabalhador autônomo a assumir os riscos de sua

atividade econômica, dentre os quais os eventuais custos de deslocamento da residência para sua oficina ou local de trabalho e vice-versa, sendo-lhe incompatível o gozo de direito trabalhista.

Logo, a argumentação da recorrente no sentido de se tratar de vale-transporte em pecúnia e, por conseguinte, de natureza indenizatória não tem o condão de afastar a objeção da fiscalização de não haver amparo legal para não se considerar tal pagamento ao contribuinte individual como integrante de seu salário-de-contribuição.

Isso porque, o trabalhador autônomo é trabalhador que assume os riscos inerente à sua atividade econômica, ainda que parte de sua remuneração tenha sido paga sob o título indevido de vale-transporte em dinheiro (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 21 e 22, III).

Como o empregado não assume os riscos de sua atividade, pois se coloca à disposição de seu empregador, limitando voluntariamente sua autonomia privada individual para transferir ao empregador durante sua jornada de trabalho o comando de sua energia de trabalho, subordinando-se juridicamente ao poder diretivo exercido no âmbito do empreendimento alheio, o benefício do vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, aflora como indenizatório enquanto custo do deslocamento do empregado de sua residência ao trabalho e vice-versa, através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais.

Esse raciocínio, entretanto, não se refere ao trabalhador autônomo, sendo o pagamento sob o título indevido de transporte, ainda que em dinheiro, indício de fraude na contratação sem vínculo de emprego, mas que, no caso concreto, apenas oculta remuneração do contribuinte individual, pois a fiscalização não imputou outros indícios convergentes ou provas diretas de modo a caracterizar a figura do segurado empregado.

Não se tratando, de vale-transporte em pecúnia, eis que benefício restrito a trabalhador subordinado, não se aplica o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2016, a ter por premissa jurisprudência a tratar de segurados empregados, e nem as Súmulas AGU nº 60 e CARF nº 89, súmulas a terem por precedentes julgados também atinentes a segurados empregados no que toca ao vale-transporte¹.

¹ O voto condutor do Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-002.118, de 27 de outubro de 2011, precedente da Súmula CARF nº 89, assevera:

De outra banda, no que concerne ao mérito da demanda, conforme relatado alhures, os fatos geradores que, no entendimento da fiscalização, deixaram de ser informados pela contribuinte em GFIP's foram incluídos/caracterizados no AI nº 37.205.3998 – Processo nº 18088.000603/2008-10.

Ocorre que, incluído nessa mesma pauta de julgamento, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF achou por bem dar parcial provimento ao recurso voluntário, o fazendo sob o manto dos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

(...)

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores pagos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de

cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Dessa forma, no julgamento da presente autuação impõe-se à observância à decisão levada a efeito na autuação retromencionada, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naquele Auto de Infração.

Nesse sentido, tendo esta Egrégia Câmara entendido que os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de Vale-Transporte não se incluem na base de cálculo das contribuições previdenciárias, por se caracterizarem como verbas igualmente, ser adotada neste julgamento.

Dessa forma, impõe-se a decretação da insubsistência parcial da autuação, excluindo do cálculo da multa as importâncias pagas aos funcionários da recorrente a título de Vale-Transporte, tendo em vista o nexo causal que vincula as duas autuações.

Portanto, aparentemente, o precedente consubstanciado no Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-002.118, de 27 de outubro de 2011, afastaria da base de cálculo vale-transporte pago a contribuinte individual. Essa leitura, contudo, não vinga. Primeiro, pois, de plano, se verifica divergência para com a própria ementa transcrita pelo relator referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal. Segundo, pois, a decisão invocada pelo voto condutor, ou seja, o decidido no Processo nº 18088.000603/2008-10, não tratou de vale-transporte pago para contribuinte individual, como podemos constatar:

Processo nº 18088.000603/2008-10

Recurso nº 000.000 Voluntário

Acórdão nº 2401002.115 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de outubro de 2011

(...)

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores pagos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte

(...) Voto (...)

c) VALE TRANSPORTE - período de 01 a 12/2004 — desconto a título de reembolso de vale transporte menor que o preconizado na legislação previdenciária:

Em que pese se tratar de caracterização de salário indireto pela fiscalização, o que determinaria sua análise com as demais verbas acima contempladas, examinaremos a rubrica em epígrafe de forma apartada, em razão de suas peculiaridades, animadas especialmente na jurisprudência atual de nossos Tribunais Superiores.

Ao promover o lançamento, o ilustre fiscal autuante constatou que a empresa concede vale-transporte aos segurados empregados, descontando 4% das respectivas remunerações a título de reembolso, o que malfeire a legislação de regência que estabelece que referido desconto, nos vencimentos dos laboradores, será equivalente a 6%. salvo quando expressamente autorizada dedução a menor mediante Acordo ou Convenção Coletiva, o que não se vislumbra na hipótese vertente. Neste sentido, considerou a fiscalização a diferença de 2% como salário indireto dos funcionários.

Em suas razões recursais, precipuamente, aduz a contribuinte que os valores concedidos aos segurados empregados a título de Vale-Transporte possuem natureza indenizatória, não integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme o Supremo Tribunal Federal reconheceu nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/2010.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que a legislação de regência estabeleceu o percentual de 6% como teto do desconto nas remunerações dos beneficiários, não impedindo que seja procedido em percentuais menores, como aqui se constata.

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza, conceitual de aludida verba, uma vez que o Supremo Tribunal Federal afastou qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, ainda que pago em pecunia, nos autos do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, consoante se positiva do Acórdão assim ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas junções decoire da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento."

É bem verdade que a decisão com sua ementa acima transcrita não transitou em julgado, ou seja, não se tornou definitiva, de maneira a fazer incidir o permissivo regimental constante do artigo 62, parágrafo único, inciso I, do RICARF, nos seguintes termos:

(...)

Destarte, extrai-se do andamento processual no site do Supremo Tribunal Federal que o Acórdão em comento fora objeto de Embargos de Declaração por parte da Procuradoria, estando, desde 13 06 2011, concluso para o Relator.

Assim, em tese, não seria viável o acolhimento da pretensão da contribuinte, reconhecendo a natureza indenizatória do Vale-Transporte, na forma que o STF decidiu, diante da não definitividade de tal decisão.

Entretanto, é de bom alvitre destacar que o Superior Tribunal de Justiça, que já vinha reconhecendo a natureza indenizatória da verba em questão, salvo quando concedida em pecunia, vem reiterando sua conclusão, adotando, inclusive, o entendimento do STF, quando o pagamento se der em espécie, o que não seria capaz de desnaturar seu caráter indenizatório, como se observa dos recentes julgados com as seguintes ementas:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO NATALINA. CÁLCULO EM SEPARADO. LEGALIDADE. MATÉRIA PACIFICADA EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (Resp 1.066.682/SP). VALE-TRANSPORTE. VALOR PAGO EM PECUNIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. A Primeira Seção, em recurso especial representativo de controvérsia, processado e julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, proclamou o entendimento no sentido de ser legítimo o cálculo, em separado, da contribuição previdenciária sobre o 13º salário, a partir do início da vigência da Lei 8.620/93 (Resp 1.066.682/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 12/2/10)

2. O Superior Tribunal de Justiça reviu seu entendimento para, alinhar-se ao adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

firmar compreensão segundo a qual não incide contribuição previdenciária sobre o va/e-transporte devido ao trabalhador, ainda que pago em pecunia, tendo em vista sua natureza indenizatória.

3. Agravo regimental parcialmente provido." (Primeira Turma do STJ, AgRg no REsp 898932 / PR, Rei.: Ministro Arnaldo Esteves Lima - Dje 14/09/2011 - Unânime) (grifamos)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PA GAMENTO EM PECUNIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE ÍTÃO DA JC RISPRC DENCIA DESTA CORTE SUPERIOR

1. Com a decisão tomada pela Excelsa Corte, no RE ■4 ~SA10 SP, Rei. Min. Eros Grau, em que se concluiu ser inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecunia, houve revisão da jurisprudência deste Tribunal Superior, a fim de se adequar ao precedente citado. Assim, não merece acolhida a pretensão da recorrente, de reconhecimento de que, "se pago em dinheiro o benefício do va/e-transporte ao empregado, deve este valor ser incluído na base de cá/cu/o das contribuições previdenciária".

2. Precedentes da Primeira Seção: EREsp 816.829/RJ, Rei Min. Castro Meira, Primeira Seção, Dje 25.3.2011; e AR 3.394/RJ, Rei. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, Dje 22.9.2010.

3. Recurso especial não provido." (Segunda Turma do STJ -REsp 1257192 / SC, Rei.: Ministro Mauro Campbell Marques - Dje de 15/08/2001- Unânime) (grifamos)

Partindo dessas premissas, inobstante ainda não ter ocorrido a definitividade da decisão do STF a propósito do tema. em face de oposição de Embargos de Declaração, além da remotíssima possibilidade de reforma do julgado, com acolhimento de efeitos infringentes ao recurso da Procuradoria, não podemos olvidar que o próprio Superior Tribunal de Justiça já vem acolhendo o entendimento do Pretório Excelso, não fazendo sentido a esta Coite Administrativa aguardar um simples formalismo processual, em detrimento ao entendimento dos dois Órgãos máximos do Poder Judiciário, sobretudo em face da economia processual, evitando demandas despiendas no âmbito Judicial.

Mais a mais. a jurisprudência deste Colegiado é firme e mansa no sentido de acolher entendimentos já sedimentados no âmbito dos Tribunais Superiores, senão vejamos:

"NORMAS PROCESSUAIS. CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é competente para apreciar matéria constitucional No entanto, a constitucionalidade das leis de\ e ser presumida e apenas quando pacífica a jurisprudência, consolidada pelo STF, será merecida consideração da esfera administrativa. Preliminar rejeitada. COFINS. Em Sessão plenária de 01.12.93, no julgamento de Ação Declaratória de Constitucionalidade, o STF, em decisão unânime, declarou constitucional a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, criada pela Lei Complementar nº 70/91. Recurso negado." (3ª Câmara do 2o Conselho de Contribuintes, Processo nº 10880.041416/9373, Acórdão nº 20308023 – Rel.: Lina Maria Vieira)

Encampando o entendimento acima, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF já se manifestou a propósito da matéria, adotando posicionamento consolidado na esfera Judicial, reconhecendo a natureza indenizatória das verbas pagas a título de ValeTransporte, como segue:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 01/12/2006

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO SE CARACTERIZA COMO SALÁRIO INDIRETO, DECRETO 95,247/87 EXTRAPOLOU O SEU

CARÁTER DE REGULAMENTAR A LEI 7.418/85,

O pagamento de Vale Transporte em pecúnia, não é integrante da remuneração do segurado, pois nítido o seu caráter indenizatório, referendado esse entendimento, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, a vedação quanto ao pagamento do vale transporte em pecúnia inserida em nosso Ordenamento Jurídico pelo Decreto n. 95247/87, é ilegal, pois extrapolou o seu poder de regulamentar a Lei n, 7.418/85.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado. " (1ª TO da 3ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 14041.001392/2008-18 -Acórdão nº 2301-01.476, Sessão de 08 06 2010) (grifamos)

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza indenizatória do Vale Transporte, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, sobretudo quando se pautou em simples diferença de percentual de desconto nas remunerações dos beneficiários, o que se vislumbra na hipótese dos autos, impondo seja excluído do crédito tributário referida rubrica.

Destarte, impõe-se o cancelamento dos **papéis de trabalho** LA1 e LB2.

Alimentação - MC1, MD1 e ME1. A alimentação *in natura*, inclusive por meio de tíquetes ou congêneres, não se constitui em base de cálculo, em face do Ato Declaratório PGFN nº 3/2011 e do Despacho do Presidente da República a aprovar o Parecer nº BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, do Advogado-Geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00041/2022/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU da Consultoria-Geral da União, publicado no D.O.U. em 23/02/2022, seção 1, página 15. Logo, os **papéis de trabalho MC1** - Alimentação empregado refeitório – café, caldos e cremes (desconto em refeitório), **MD1** - Alimentação empregado refeitório – almoço (desconto em refeitório) e **ME1** - Alimentação Empregado Cartão Magnético (cartão-alimentação) não se sustentam, cabendo recordar que a decisão recorrida já determinou a exclusão em relação a cafés (**MC1**) e almoços (**MD1**).

Educação - NA1 e AO1. A fiscalização considerou como base de cálculo o auxílio-faculdade destinado ao reembolso de cursos de graduação/pós-graduação de empregados (papel de trabalho NA1) e o apoio financeiro para cursos de especialização em desenvolvimento e gestão de educação profissional e MBA em gestão empresarial estratégica de empregados (papel de trabalho AO1), uma vez que não abrangidos na alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não tendo o contribuinte atendido intimação para comprovar que tais cursos envolveriam educação profissionalizante. Por conseguinte, a situação em tela atrai a incidência de súmula de jurisprudência vinculante, como podemos constatar:

Súmula CARE nº 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Acórdãos Precedentes:

9202-007.436, 9202-006.578, 9202-005.972, 2402-006.286, 2402-004.167, 2301-004.391 e 2301-004.005

Destarte, impõe-se o cancelamento dos **papéis de trabalho** NA1 e AO1.

Logo, a referência a contribuintes individuais se configura como erro manifesto, não tratando o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2401-002.118, 27 de outubro de 2011, de vale-transporte a contribuinte individual, mas tão somente de vale-transporte pago a segurado empregado, como inclusive revela de forma inequívoca sua ementa:

Processo nº 18088.000609/2008-97

Recurso nº 000.000 Voluntário

Acórdão nº 2401002.118 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de outubro de 2011

(...)

VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. ECONOMIA PROCESSUAL.

De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores pagos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual.

Serviços prestados pelo SESC/DF - PA1 e PB1. Os **papéis de trabalho PA1 e PB1** se referem a serviços prestados pelo SESC/DF a comerciários e que foram contratados pelos empregados e seus dependentes com descontos (**PA1** - ensino fundamental de dependente com 75% de desconto; e **PB1** - atividades desportivas e de recreação, conforme Planilha XII de e-fls. 499/610, com 50%, em regra, de desconto). O desconto de 75% em curso de ensino fundamental mantido pelo recorrente para dependente de empregado não está amparado pela redação vigente da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212, de 1991, ao tempo dos fatos geradores. Além disso, tanto este desconto como os descontos sobre os serviços relativos a práticas desportivas e de recreação outorgados aos seus empregados e dependentes configuram-se em nítido salário indireto, uma vez que tais descontos destoam dos preços ordinariamente praticados pelo recorrente e são concedidos exclusivamente em razão da pendência do vínculo de emprego, não havendo norma a excluí-los da base de cálculo das contribuições em tela.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os **papéis de trabalho** LA1, LB2, ME1, NA1 e AO1.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Voto Vencedor

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Redatora Designada.

A divergência em relação ao voto do relator refere-se, exclusivamente, aos lançamentos decorrentes do papel de trabalho: **PA1** - *ensino fundamental de dependente com 75% de desconto*. Entendeu o relator que o desconto de 75% em curso de ensino fundamental mantido pelo recorrente para dependente de empregado não estaria amparado pela redação vigente da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212, de 1991, ao tempo dos fatos geradores.

O referido desconto funciona como uma bolsa de estudos concedida aos dependentes dos empregados e se deu antes da Lei nº. 12.513/2011. Defende o recorrente que tais descontos não podem ser considerados como base e cálculo das contribuições previdenciárias em razão de não corresponderem a verbas de natureza salarial ou remuneratória.

Entendo que assiste razão ao recorrente.

A análise da tributação dessa rubrica deve partir, necessariamente, da regra matriz das contribuições previdenciárias em questão, que se encontra prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da CR/88.

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) 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; (grifos acrescentados).

A leitura do dispositivo em referência evidencia que estão excluídos da base de cálculo da referida contribuição os valores pagos à pessoa física pelas empresas e pessoas jurídicas a ela equiparadas que não se destinem a retribuir o trabalho, como, por exemplo, os valores de bolsas de estudo destinadas aos dependentes dos empregados.

O artigo 28 da Lei nº. 8.212/91 define salário de contribuição, para o empregado e para o trabalhador avulso, como sendo a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços. Por outro lado, elenca hipóteses em que não se aplica a incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas não relacionadas à retribuição ao trabalho prestado ao empregador. As exceções à incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91 não têm natureza salarial.

Portanto, apesar da previsão da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos não abranger as bolsas de estudos concedidas a dependentes, o fato é que essas verbas nunca poderiam ser consideradas como verbas remuneratórias.

Nesse sentido, vale destacar as razões explicitadas no voto vencedor do Acórdão nº 9202-010.533, com as quais concordo na integralidade, de lavra da Ilmo. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, exarado pela 2ª Turma CSRF, nos autos do processo nº 18108.002455/2007-10, que aqui adotamos como razões de decidir:

Não cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação, tampouco após o advento da Lei nº 12.513/11. Explico.

Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do 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;

(...)" (destaques não constam do texto da lei)

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

- a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.
- não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador.

Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

"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.

(...)

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

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

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) (destaquei)

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido, ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

"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.

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." (grifamos)

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória, que por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não há incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento e nem, como dito acima, após a alteração da Lei de Custeio pela Lei nº 12.513/11.

Quanto a essa alteração, só para que reste claro, é mister apontar que o legislador - ao contrário do que entende o ínclito Relator, embasado em voto da Conselheira Elaine Silva Vieira - restringe a fruição da não incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de fomento à educação após 2011. Tal afirmação merece maiores considerações, senão vejamos.

Como dito acima, a leitura conjunta das disposições dos artigos 109 e 110 do CTN determina que a lei tributária "não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado", mas pode dar-lhe tratamento tributário específico, ou seja, a lei tributária ao assumir conceitos, formas e definições do direito privado pode - sem desvirtuá-los - emprestar-lhes os efeitos tributários que entender cabíveis. Nesse sentido, e somente nesse, recordemos o que ensina a doutrina hermenêutica: lei especial (tributária) prevalece sobre lei geral (CLT).

E é exatamente isso o que a alteração da Lei nº 8.212/91 pela Lei 12.513/11 fez ao impor limites e condições para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de promoção da educação de segurados empregados e trabalhadores avulsos, uma vez que delimitou a vantagem tributária aos valores despendidos com educação básica e educação profissional e tecnológica quando vinculadas a atuação empresarial. E mais, estabeleceu limites de valores para tal isenção.

Observe-se que, aqui, pode-se chamar de isenção, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias é limitada pela própria lei tributária. Ao reverso, no período de 2001 a 2011, trata-se de verdadeira não incidência, uma vez que a lei específica aplicável ao caso (CLT por tratar do conceito de remuneração do empregado) derogou tacitamente, lei tributária anterior, que usava conceito do direito privado alterado pela lei trabalhista.

Por todo o exposto, no período em apreço, podemos asseverar que verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.

Outros Conselheiros da Câmara Superior têm adotado essas mesmas razões de decidir, como se vê da leitura do voto vencido da Ilma. Conselheira Rita Eliza Reis Bacchieri, no Acórdão nº 9202-006.502, exarado pela 2ª Turma CSRF. Vale a leitura:

[...] Quanto ao mérito do recurso do contribuinte que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo ofertadas aos dependentes dos empregados, me posiciono do sentido de não estarmos diante de fato gerador do tributo. Isso porque tais vantagens não assumem caráter de remuneração sendo impossível classificá-las como salário utilidade.

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental); ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação.

Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "onerosidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídica extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente.

Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Observamos que no caso concreto sob qualquer prisma de análise não é possível classificar as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos empregados como prestação de caráter remuneratório.

(...)

Vale citar que a Recorrente é uma associação de caráter educativo que tem por finalidade exatamente o desenvolvimento de atividades relacionadas ao ensino em seus vários graus, especialmente o ensino superior. Assim, as bolsas em questão são ofertadas em cumprimento a exata finalidade da instituição educacional. Embora decorram do contrato de trabalho as mesmas não existem com a finalidade de remunerar o empregado pelo serviço efetivamente ou potencialmente prestado, trata-se de prestação ofertada em cumprimento do dever constitucional de promover a educação e ainda, no caso, é obrigação decorrente de convenções coletivas de trabalho firmadas com as respectivas entidades de classe representantes das categorias o qual também possui força normativa por expressa disposição do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT.

Por força do art. 110 do CTN 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 e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispõe o art. 195 da CF/88:

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) 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; Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

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.

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

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição.

Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.

(...)5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.

6. Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.

(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016); PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio.

Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)

In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.

Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Adotando a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluiu que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos dependentes dos respectivos empregados não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.

Em outras oportunidades, este Conselho já aplicou estas mesmas razões de decidir, conforme ementas citadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva. O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados e estendeu a benesse aos dependentes.

(Acórdão nº. 2401-010.561, Relatório Conselheiro Matheus Soares Leite, sessão de 09/11/2022).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SENAI. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. ISENÇÃO.

O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que os Serviços Sociais Autônomos estão dispensados de recolher contribuições por força da isenção ampla conferida pela Lei nº 2.613/55.

AUXÍLIO-CRECHE. AUXÍLIO FILHO EXCEPCIONAL. VERBAS COM NATUREZA INDENIZATÓRIA. SÚMULAS 310/STJ E 64/CARF.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.

BOLSA DE ESTUDO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

(Acórdão nº 2402-010.123, Relatora Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, Sessão de 11/06/2021.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

(...) EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDOS A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes dos em nível básico, fundamental, médio e superior, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

(Acórdão nº 2402-009.811, Redator do voto vencedor Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Publicado em 29/04/2021)

Diante do exposto, conclui-se que os valores pagos a título de bolsa de estudos, ou no caso presente, o desconto concedido no pagamento aos dependentes dos empregados, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados do recorrente em nível fundamental, não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, visto que não retribuem o trabalho efetivo.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário para excluir a exigência feita sob a rubrica *PA1 - ensino fundamental de dependente com 75% de desconto*.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa

