



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

Processo nº 10830.017178/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.389 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. VALE TRANSPORTE
Recorrente KARCHER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESTINADAS A TERCEIROS. VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. CONTRAPRESTAÇÃO DO TRABALHO. AUSÊNCIA. Com a Lei nº 7.619/87, tornou-se obrigatório aos empregadores custear o transporte residência-trabalho e vice-versa de seus funcionários. O artigo 2º da mesma Lei destacou a ausência de natureza salarial do vale-transporte concedido nos moldes da Lei. Em complemento, a Lei nº 8.212/91, assim como o Decreto nº 3.048/99, prevê a impossibilidade de incidência das contribuições sobre parcelas pagas a título de vale-transporte. A questão em análise, entretanto, gira em torno da incidência ou não da contribuição quando o benefício do vale-transporte for pago em dinheiro pelo empregador. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em consonância com a Súmula de nº 60 da Advocacia Geral da União, tem decidido a favor da não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de vale transporte, ainda que em pecúnia. A não incidência se fundamenta na ausência de contraprestação pelo trabalho quando do pagamento da verba de vale-transporte, ainda que em dinheiro, uma vez que verba imposta legalmente ao empregador. Assim, em cumprimento ao artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, inclino à tese da Suprema Corte para que seja cancelado o auto de infração, vez que não incidente contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado sob nº 37.319.441-2, referente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/07, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas pela empresa aos trabalhadores empregados, a título de vale transporte, apuradas através das folhas de pagamentos no período de 01/2005 a 12/2008.

Nos termos do relatório fiscal de fls. 22/25, a Autoridade Fiscalizadora justifica a autuação no fato de a Recorrente ter concedido Vale Transporte aos trabalhadores sem atender ao que prevê o art. 4º da Lei nº 7.418/85, que determina que cabe ao empregador a aquisição de vales-transporte necessários ao deslocamento do trabalhador entre o trabalho e sua residência. Diferente disso, a empresa incluiu o valor que corresponderia à compra desses vales na folha de pagamentos.

Ainda no relatório fiscal, a Autoridade Fiscal apresentou comparativo de multas, visando a aplicação de multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, do Código Tributário Nacional.

Às fls. 157 o processo foi apensado aos autos de COMPROT nº 10830.017178/2010-74, passando a ser apreciado em conjunto com este.

Naqueles autos, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva ao Auto de Infração, cujos argumentos, em síntese, foram os seguintes:

a) Ainda que a empresa Recorrente não tenha adquirido vale transporte diretamente das empresas de transportes urbanos ou interurbano e tenha procedido ao desconto abaixo do previsto, os pagamentos que ensejaram a autuação são referentes a vale transporte e sobre os mesmos não pode haver incidência das contribuições previdenciárias;

b) A Recorrente, quando da fiscalização, apresentou planilhas demonstrando que a cada funcionário é pago apenas o valor equivalente ao vale transporte por ele utilizado, com base em seu endereço residencial, restando comprovado que os valores envolvidos tratavam-se de pagamentos de vale transporte e não de aumento salarial;

c) O vale transporte visa ressarcir o empregado pelos custos com transporte de ida e volta do trabalho, possuindo natureza indenizatória, sendo totalmente indevida a incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a esse título, mesmo quando se tratar de pagamentos realizados em espécie;

d) Menciona o art. 28, § 9º, alínea 'f', da Lei nº 8.212/91 e os arts. 1º e 2º da Lei nº 7.418/85 para justificar a não incidência de contribuições previdenciárias e, ainda, o art. 2º, § 1º, IX, do Decreto nº 4.840/2003, que exclui do conceito de remuneração o auxílio-transporte, mesmo que pago em dinheiro;

e) Esclareceu que a parcela de 6% a que se refere o art. 4º da Lei nº 7.418/85 nada mais é do que um percentual limite para ser descontado do empregado, nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo.

Ao final, requereu a total improcedência da ação fiscal e o conseqüente cancelamento do auto de infração.

Face a impugnação apresentada, a DRJ de Campinas proferiu acórdão, às fls. 330/332 (verso) dos autos nº 10830.017178/2010-74, decidindo pela improcedência da Impugnação, pautada na idéia de que para que o pagamento de vale transporte não sofra a incidência de contribuições necessita que sejam atendidos os requisitos previstos nos artigos 1º e 4º da Lei nº 7.418/85 e, ainda, sendo verificado o que dispõe o art. 5º da mesma lei, que prevê a possibilidade de pagamento de VT em pecúnia apenas em casos excepcionais.

Face ao acórdão proferido, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 402/411), utilizando, em suma, os mesmos fundamentos apresentados em impugnação e mencionando julgados do CARF reconhecendo a não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de vale transporte em pecúnia.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

Preliminarmente

O recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, razão pela qual dele conheço.

No mérito

De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título**, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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.*

O dispositivo indigitado prescreve a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do *quantum debeatur* é determinada pela conjugação de prescrições lógica e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquétipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

- a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados.
- b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação.

O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo.

A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De

acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece.

“Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

(...)

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”¹

Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmadora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor.²

A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker:

“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”³

Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 363/364

² Considerando a análise da acepção lógica da estrutura vazia da materialidade [verbo + complemento].

³ Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados.

O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível⁴, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

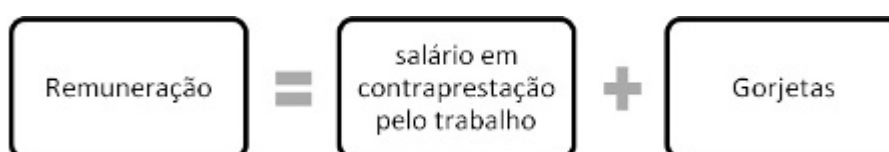
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

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.

(Grifo nosso)

Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, **sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração**. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Reduzindo a proposição prescritiva à sua estrutura mínima de conteúdo semântico, é forçoso entender que:



Dessa forma, independentemente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas.⁵

Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 190/192.

⁵ Considerando as grandezas proporcionais envolvidas na relação jurídica tributária de custeio da Seguridade Social, desconsideramos a gorjeta com vistas a fundamentar um arquetipo normativo que permita a análise do caso concreto.

Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho.

A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.

Todo exercício de competência tributária por via da criação de norma geral e abstrata tem um sentido positivo e um negativo⁶. O sentido positivo concede ao Sujeito Ativo da Relação Jurídica Tributária um poder-dever de exigir o tributo exatamente pelos contornos normativamente traçados (princípio da tipicidade cerrada). Já o sentido negativo proíbe a invasão do patrimônio do contribuinte fora desses contornos, sob pena de ofensa à legalidade, representando de outra mão um direito do contribuinte.

Acerca da legalidade e da *estrita legalidade*, ensina Roque Antonio Carrazza:

“O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, portanto, estruturá-lo em numerus clausus; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificadora ou Lex stricta. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.

(...)

Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem na e no quantum da obrigação tributária.

(...)

Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

(...) a manipulação da base de cálculo pelo Fisco, acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o guante da insegurança.”⁷

Isso significa que o contribuinte tem o direito de não ser tributado sobre a remuneração que não depende do exercício do trabalho para sua fruição (inexistência de contraprestação). Hipótese contrária significa o alargamento da base de cálculo legal para alcançar valores fora da materialidade normativa.

Nesse conceito incluem-se as verbas de caráter indenizatório, argumento frequentemente empregado sobretudo na jurisprudência para qualificar a incidência tributária das contribuições sociais.

⁶ Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão. Direito Tributário Brasileiro.

⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário, Saraiva, 2006, p. 249-252.

O caráter, indenizatório, entretanto, não é o qualificativo primário da exclusão da incidência, nem constitui isenção. O caráter de não contraprestação da verba é que determina a não incidência, do qual a natureza indenizatória é subgrupo. A lógica de classes permite dizer que a inexistência de contraprestação é gênero do qual a verba indenizatória é espécie.

Dessa forma, todas as verbas indenizatórias demandam a inexistência de contraprestação pelo trabalho, mas nem todas as verbas pagas sem contraprestação pelo trabalho são indenizatórias. E todas as duas categorias situam-se no campo da não incidência.

É o caso, por exemplo, dos valores pagos por mera liberalidade do empregador (abonos desvinculados de salário), que nada indenizam, mas não derivam do exercício do trabalho.

Remuneração para o trabalho e pelo trabalho

Um dos mecanismos para segregação das verbas que pertencem à base de cálculo das contribuições sociais reside na diferenciação entre os conceitos de remuneração **pelo** trabalho **para** o trabalho, que, embora próximos, não se confundem. Enquanto que o primeiro é o objetivo almejado pelo prestador de serviços na relação de emprego, o segundo consubstancia os meios e instrumentos necessários à realização do objeto principal.

A origem da palavra *salário* remonta ao latim *salarium*, derivado de *salis* – sal, pela frequência com que os legionários o recebiam como soldo. Essa paga, entretanto, não se confunde com salário *in natura*, pois era usado como moeda na Roma antiga. O sal era remuneração por contraprestação **pelo** trabalho. Já os elmos, gládios, armaduras e sandálias representavam remuneração **para** o desempenho da função.

Hoje, os valores despendidos com vestimentas de uso obrigatório, transporte, alimentação, etc, não são o objeto nuclear do contrato de trabalho, nem o retribuem. São acessórios em relação ao objeto principal, razão esta pela qual o negócio jurídico foi firmado.

O conceito de remuneração alberga os valores pagos pelo empregador como contra-prestação pelo trabalho realizado. O exercício do trabalho, entretanto, é fato central em torno do qual orbitam outras relações apêndices, necessárias à manutenção das estruturas sociais que sustentam o sistema escolhido pela sociedade de contexto como o mais adequado à persecução de seus fins.

O contínuo processo de racionalização e burocratização das estruturas produtivas tem como resultado, por exemplo, a normatização protecionista do empregado no que tange às condições ambientais do trabalho, à privatização de parcela da proteção social assistencialista (cujo ônus entrega-se aos empregadores) e a necessidade de investimentos no bem-estar social genérico dos empregados, do que são reflexos as obrigações pactuadas nos instrumentos coletivos de trabalho.

Nesse contexto, o custeio do transporte do empregado entre sua residência e o local de trabalho, o fornecimento de uniformes, equipamentos de proteção, as diárias de

viagens, os reembolsos de despesas, entre outros, são investimentos necessários por força de lei ou instrumentos particulares. Esses investimentos têm como objetivo a proteção do empregado.

Entretanto, tais dispêndios não se enquadram no conceito de remuneração tal como o prescrito pela norma instituidora da contribuição patronal. Assim porque tais valores não consubstanciam contraprestação pelo trabalho realizado, mas fornecem as condições necessárias ao desempenho da função. Nesse contexto a remuneração é chamada **para** o trabalho.

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de serviços em prol do empregador deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacontratuais, quais sejam, as obrigações de proteção.

Assim, a remuneração **para** o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração **pelo** trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral.

Tributar a remuneração **para** o trabalho implica no desvio da *intentio legis*, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapola-o. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

De acordo com o magistério de Maurício Godinho Delgado⁸:

“Não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

(...).

Também não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido como meio de aperfeiçoar a prestação de serviços.

(...)”

A questão é matéria da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n^{os} 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 n^o 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

⁸ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 8ª Edição. São Paulo: LTR, 2009, p. 671.

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ nº 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)

(TST. Súmula 367)

Enfim, sempre que a atividade desempenhada tiver natureza instrumental, servindo de meio para a efetiva prestação de serviços (objeto principal do contrato de trabalho), os valores recebidos não refletirão o conceito de remuneração legalmente qualificada para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Isenção

Isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva atinge a regra-matriz de incidência, prejudicando sua integridade sistêmica e negando-lhe o vigor. A norma tributária portanto, nem chega a incidir, pois carente da completude imposta pela tipicidade cerrada. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, *“a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência multilando-os, parcialmente”*⁹.

Acompanha esta posição Roque Antonio Carrazza:

*“Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.”*¹⁰

Isenção, portanto, é norma de estrutura que impede o nascimento da obrigação tributária na hipótese vinculada.

Verificando o espectro da norma de isenção, positivado na Lei 8.212/1991:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.”

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

(...)

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

⁹ Curso de Direito Tributário, p. 33.

¹⁰ Curso de DT, P. 829

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

(...)

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

A interpretação sistêmica dos dispositivos transcritos identifica norma que afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal, para excluir da base de cálculo: a) os abonos expressamente desvinculados de salário; b) os valores pagos a título de vale transporte.

A isenção dos abonos desvinculados de salário é norma vazia, pois pretende afetar hipótese de não incidência. Tais verbas, justamente por serem desvinculadas do salário, carecem do elemento contraprestação, resultando no não-ser jurídico tributário¹¹. Novamente, revela-se a preocupação do legislador ao reiterar a pretensão de salvaguardar esta materialidade da incidência tributária.

Em homenagem à boa hermenêutica, frisa-se que a norma de isenção é a constante no Art. 22, § 2º. A referência ao Art. 28, “e” e “f”, não demanda uma conjugação de normas, mas de norma com suporte físico (texto positivo). A primeira “toma de empréstimo” o conteúdo meramente linguístico da segunda para completar-lhe o sentido, da mesma maneira como se transcrevesse no § 2º os grafemas contidos no item “7”. Essa observação é necessária para corroborar outra proposição: a de que **a base de cálculo da contribuição patronal não se identifica com o salário de contribuição** (base de cálculo das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos).

O comando prescrito pela norma que positiva a instituição do tributo esgota-se em si mesmo. Com isso queremos dizer que a norma geral e abstrata de tributação, bem como os contornos do seu conteúdo pecuniário potencial, estão encerrados na previsão hipotética legal, e podem ser conhecidos pela análise do binômio materialidade/base de cálculo.

Incide novamente o princípio tributário da tipicidade cerrada ou *numerus clausus*, de acordo com o qual todos os elementos (critérios) determinantes da incidência devem constar pormenorizados no corpo do diploma normativo introdutor.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de refiribilidade materialidade/base de cálculo.

¹¹ A não-incidência é simplesmente a explicação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo.

Deveras, não há incidência quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária. (...)

Fica claro, desse modo, que, enquanto a isenção depende de lei (*lato sensu*) para validamente surgir, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético. Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles

não se ajustar.

Essa mensuração, portanto, esgota-se no veículo introdutor (Art. 22), sendo descabido colher de suporte alheio (Art. 28) elementos supostamente capazes de mensurar o conteúdo financeiro do tipo.

Assim sendo, concluo que:

Base de cálculo da contribuição social previdenciária	
Patronal	Segurados e trabalhadores avulsos
Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.	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;

Da aparente identidade entre os conceitos decorre a imprecisão técnica de considerar os itens “a” a “x” do § 9º do Art. 28 como as únicas hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

e) as importâncias: [\(Alinea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; [\(Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção

estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

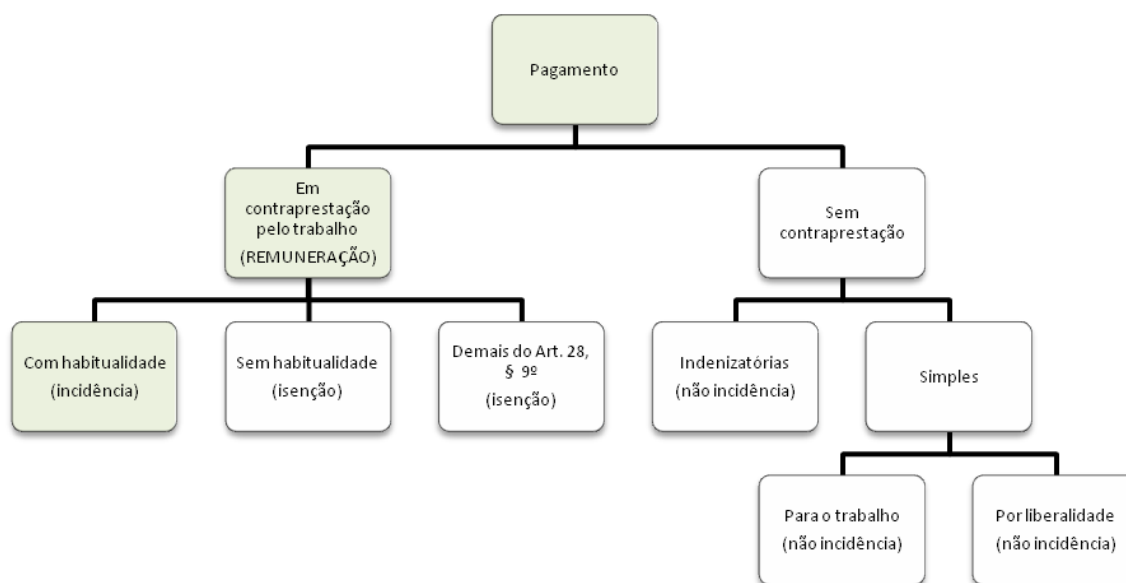
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

A lógica proposicional determina, pelo princípio da identidade, que “*uma cosa es una cosa, y otra cosa es otra cosa*”¹². A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

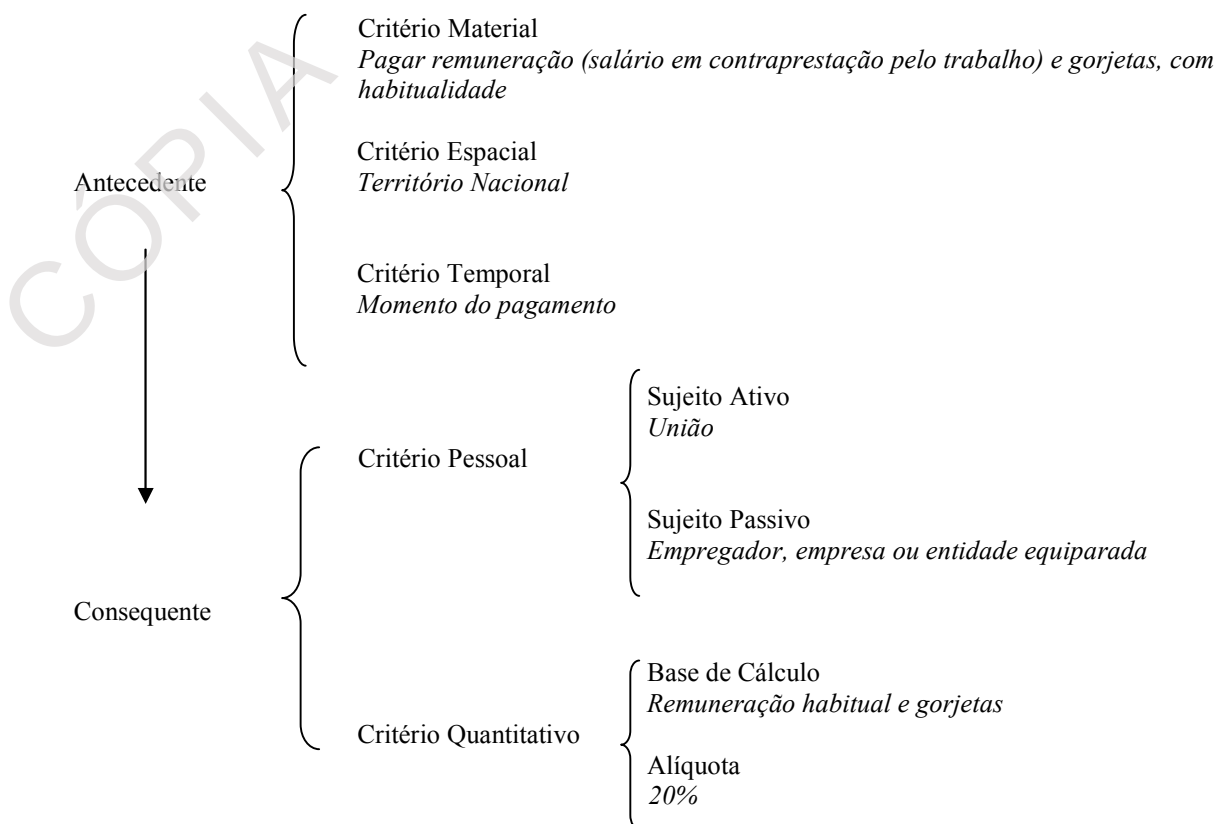
Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



Isto posto, temos a regra-matriz de incidência da contribuição social previdenciária patronal:

¹² ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. Lógica, proposición y norma. Editora Astrea: Buenos Aires, 2008. p. 83.



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto de divergência resume-se à tributação dos valores pagos a título de vale transporte, em pecúnia.

Com a Lei nº 7.619/87, tornou-se obrigatório aos empregadores custear o transporte residência-trabalho e vice-versa de seus funcionários. O artigo 2º da mesma Lei destacou a ausência de natureza salarial do vale-transporte concedido nos moldes da Lei:

“Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador:

a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;

b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;

c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador”.

No mesmo sentido, a Lei nº 8.212/91, assim como o Decreto nº 3.048/99, prevê a impossibilidade de incidência das contribuições sobre parcelas pagas a título de vale-transporte.

A questão em análise, entretanto, gira em torno da incidência ou não da contribuição quando o benefício do vale-transporte for pago em dinheiro pelo empregador.

O cerne da discussão se acirrou em razão de disposição contraditória trazida pelo artigo 5º do Decreto nº 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”.

Os Tribunais Regionais há muito estão atentos a esta realidade:

*“PROCESSO CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - VALE-TRANSPORTE NÃO INTEGRA A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS – INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OU FGTS – INOCORRÊNCIA. A Lei nº 7.418/85, regulamentada pelo Decreto nº 95.247/87, de 17/11/87, instituiu o Vale-Transporte que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa. **O Vale-Transporte, no que se refere à contribuição do empregador, não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração do beneficiário para quaisquer efeitos.** Não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e tampouco é considerado para efeito de pagamento da Gratificação de Natal. Não configura rendimento tributável do beneficiário. Apelação provida”. (TRF 2ª Região Apelação em MS 16692; Relator Juiz Wanderley de Andrade Monteiro; votação unânime; DJU 04/10/2002)*

*“**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA.** 1) O vale-transporte é uma ajuda de custo destinada ao custeio do deslocamento do empregado de casa ao trabalho e vice-versa (Lei n.º 7.418/85). 2) **Ao regulamentar essa lei, o Decreto nº 95.247/87 restringiu a concessão do benefício ao fornecimento de passes, sendo proibido o seu pagamento em dinheiro ao empregado.** 3) **Ofensa ao princípio da legalidade, vez que decreto não pode alterar a abrangência da lei.** 4) Remessa oficial improvida” (TRF3ª - TERCEIRA REGIÃO; REO - REMESSA EX OFFICIO – 179928; Processo: 97030310710 UF: SP Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Documento: TRF300054170 Fonte DJU ATA: 15/03/2001*

PÁGINA: 494 Relator(a) JUIZ OLIVEIRA LIMA; Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento à remessa oficial).

O E. Supremo Tribunal Federal também se manifestou:

*“É benefício que, nos termos do que dispõe o artigo 2º da Lei n. 7.418/85 --- renumerado pela Lei n. 7.619/87 --- **"a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos; b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.***

A contribuição previdenciária não incide sobre o montante a que corresponde o benefício se esse montante vier a ser, em cada caso, concedido ao trabalhador mediante a entrega, a ele, pelo empregador, de vales-transporte. Quanto a isso não há dúvida alguma.

Cumpra ver, destarte, se a substituição desse montante em vales-transporte por montante de dinheiro teria o condão de conferir ao benefício caráter salarial, em razão do que esse mesmo montante passaria a constituir base de incidência de contribuição previdenciária. (...)

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. Pois é certo que, 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. Para demonstrá-lo excedi-me na longa dissertação acima desenvolvida. Ela há de ter sido útil, no entanto, na medida em que me permite afirmar que qualquer ensaio de relativização do curso legal da moeda nacional afronta a Constituição enquanto totalidade normativa. Relativizá-lo, isso equivaleria a tornarmos relativo o poder do Estado, dado que -- - como anotei linhas acima --- parte do poder do Estado é integrado a cada unidade monetária, de modo tal que à oposição de qualquer obstáculo ao curso legal da moeda estaria a corresponder indevido questionamento do poder do Estado.

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.

Por estas razões, o artigo 5º do decreto n. 95.247/87 é absolutamente incompatível com o sistema tributário da Constituição de 1988. Dou provimento ao recurso extraordinário”.

(STF, RE 478.410 / SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 10/03/2010)

Não obstante, ainda, este Conselho Administrativo, em consonância com a Súmula de nº 60 da Advocacia Geral da União, tem decidido, quase que de forma pacificada, a favor da não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de vale transporte, ainda que em pecúnia:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 478410 entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Adoção do mesmo entendimento pela AGU por meio da edição da Súmula nº 60. (...). MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente NFLD ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.” (CARF, Acórdão nº 2301-003.086, Proc. nº 16327.720643/2011-91, Relator Adriano González Silvério, publ. 04/02/2013)

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008. AUTO DE INFRAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Constitui falta passível de multa, apresentar GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. **VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA N. 60 DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. RE 478.410/SP. Nos termos da Súmula n. 60 da Advocacia Geral da União, não incide a contribuição previdenciária sobre os valores de vale-transporte pagos em dinheiro. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM DINHEIRO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO - O fornecimento de alimentação em pecúnia paga junto com a folha de salários integra o salário de contribuição (...) Recurso Voluntário Provido em Parte.**” (CARF, Acórdão nº 2401-002.511, Processo nº 10166.723058/2010-76, Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, publ. 07/01/2013)*

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/07/1995 a 31/12/1998 (...) VALE TRANSPORTE Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba -

Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011.
ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. De acordo com o disposto no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, a reiterada jurisprudência do STJ é no sentido de se reconhecer a não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação in natura fornecida aos segurados. Tendo sido o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 objeto de Ato Declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, urge serem observadas as disposições inscritas no art. 26A, §6º, II, “a” do Decreto nº 70.235/72, inserido pela Lei nº 11.941/2009. (...). Recurso Voluntário Provido em Parte.” (CARF, Acórdão nº 2302-001.758, Proc. nº 18186.000135/2007-94, Relator Liege Lacroix Thomasi, Sessão 19/04/2012)

Assim, em cumprimento ao artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, inclino à tese da Suprema Corte para que seja cancelado o auto de infração, vez que não incidente contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do recurso a ele dou provimento.

É como voto.

Thiago Taborda Simões