



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                            |
|--------------------|--------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15586.000080/2009-83</b>                |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9202-011.597 – CSRF/2ª TURMA               |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 18 de dezembro de 2024                     |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR                     |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                           |
| <b>INTERESSADO</b> | CEA CENTRAL ESTRUTURADA DE ARMAZENAGEM S/A |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA. CONHECIMENTO.

O recurso especial deve ser conhecido quando o recorrente comprova divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária através da apresentação de acórdão paradigma em que há análise da mesma situação fática constante da decisão recorrida, conforme pressupostos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2004

VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O vale-transporte, quando concedido em desacordo com a legislação que rege a concessão do benefício, integra o salário de contribuição. É o caso dos pagamentos feitos por liberalidade, além dos valores previstos em lei.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator) e Fernanda Melo Leal, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator) e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o

conselheiro Marcos Roberto da Silva. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Roberto da Silva** – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2402-009.724 (fls. 285/292), o qual deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento de contribuições previdenciárias, ao reconhecer a natureza indenizatória do vale-transporte, conforme ementa abaixo disposta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

VALE-TRANSPORTE. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 89.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, o crédito tributário objeto do presente processo decorre do lançamento de contribuição previdenciária incidente sobre a “*diferença entre o valor fornecido a título de vale-transporte aos empregados e o valor descontado em monta inferior ao percentual de 6%, estabelecido no inc. I do art. 9º do Decreto nº 95.247/87, que regulamentou a Lei nº 7.418/85*”.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 294/301), visando rediscutir a seguinte matéria: **a) “Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte pagos sem observância dos dispositivos legais”**. Pelo despacho de fls. 309/312, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda, admitindo-se a rediscussão da matéria com base no acórdão paradigma nº 9202-007.915.

O contribuinte foi cientificado da interposição recursal da Procuradoria e apresentou contrarrazões, às fls. 320/325.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

**a) “Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte pagos sem observância dos dispositivos legais” (paradigma nº 9202-007.915)**

## I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 285/292):

### Relatório

A autoridade lançadora constituiu crédito tributário, exigindo do contribuinte acima identificado a contribuição previdenciária de R\$ 668,56, acrescida de multa e juros, referente ao vale transporte não declarado em GFIP no período de 1 a 12/2004, na forma descrita no Relatório Fiscal (fls. 68/70):

**02 — FATO GERADOR** - O contribuinte acima identificado está sendo notificado através deste Auto de Infração — AI, a recolher à RFB — Receita Federal do Brasil, débito referente às contribuições devidas, destinadas à

Seguridade Social decorrentes do fornecimento do benefício do Vale Transporte aos seus empregados, sem a observância do dispositivo legal que o instituiu, ou seja, a empresa descontou dos empregados um valor de R\$ 1,00 por competência, sem levar em conta o inciso I do artigo 9º do Decreto 95.247 de 17/11/1997 que regulamenta a Lei 7.418 de 16/12/1985 que institui o benefício do Vale Transporte.

(...)

#### **Voto**

(...)

A contribuição previdenciária constituída no auto de infração incidiu sobre a diferença entre o valor fornecido a título de vale-transporte aos empregados e o valor descontado em monta inferior ao percentual de 6%, estabelecido no inc. I do art. 9º do Decreto nº 95.247/87, que regulamentou a Lei nº 7.418/85.

Neste caso, a jurisprudência está consolidada em torno da impossibilidade de considerar o vale-transporte fornecido aos empregados como salário indireto, nos termos do enunciado deste Conselho nº 89:

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

A Advocacia-Geral da União também é vogal em não reconhecer que, sobre a referida rubrica, não há incidência de contribuição previdenciária, no teor do verbete nº 60, de 8/12/2011:

(...)

Estes entendimentos vieram na esteira do raciocínio do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, de 10/3/2010, da decisão do Supremo Tribunal Federal a seguir ementada:

(...)

Com esta decisão, o Superior Tribunal de Justiça modificou o entendimento antes existente naquela corte no Resp 1.257.192/SC, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, e também passou a reconhecer a natureza indenizatória do vale-transporte, independente do meio de pagamento.

Ante todo o exposto, deve ser cancelado o lançamento.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 9202-007.915 (fls. 302/305):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2005

VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O vale-transporte, quando concedido em desacordo com a legislação que rege a concessão do benefício, integra o salário-de-contribuição. É o caso dos pagamentos feitos por liberalidade, além dos valores previstos em lei.

(...)

#### **Relatório**

(...)

Em suas razões recursais a fazenda Nacional aduz, em síntese, que, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.418, de 1.985, o vale-transporte somente não teria natureza salarial se concedido nas condições e limites estabelecidos em lei; que, no caso, a contribuinte pagou a verba sem efetuar o desconto de 6%, nos moldes previstos na legislação, o que implica em manifesta desobediência ao disposto no art. 9º, do Decreto nº 95.247/87.

(...)

#### **Voto**

(...)

Quanto ao mérito, a matéria devolvida ao Colegiado restringe-se à verificação da incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de vale transporte nas circunstância específicas do caso. Conforme descrição dos fatos da autuação, essa circunstância é a seguinte:

*“...a ECT, além de pagar sua parte no custeio do vale transporte, paga também uma parcela da parte que caberia aos empregados. Essa parcela constitui benefício tributável, sem, todavia, ter sido declarado pela empresa como tal.”*

Como se viu, o acórdão recorrido entendeu que tal circunstância não alteraria a natureza da verba paga. E é contra isso que se insurge a Fazenda Nacional.

(...)

Resta claro, portanto, que os valores pagos pelo empregador a título de auxílio-transporte deve corresponder ao valor que exceder a 6% do salário básico do empregado. Pagamentos feitos além deste limite constitui mera liberalidade, devendo integrar, por conseguinte, o salário-de-contribuição.

É precisamente este o caso dos autos: a empresa adotou critério de cálculo pelo qual deduziu dos empregados valor inferior a 6% a título de participação destes no custeio das despesas de transporte. A contribuição exigida na autuação corresponde precisamente a essa diferença, a esse valor pago a maior, como dito, por liberalidade.

Nessas condições, considerando que o pagamento excedente constitui mera liberalidade da empresa, este passa a integrar o salário-de-contribuição.

Percebe-se que há a semelhança fática entre os casos, pois ambos tratam de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte quando o empregador desconta menos do que o percentual que cabia ao empregado no custeio do transporte (de 6% do seu respectivo salário base). Em ambos os casos, a autoridade lançadora adotou como base de cálculo a diferença entre o valor que deveria ter sido retido do empregado e aquele efetivamente retido.

Apesar de verificar a divergência jurisprudencial quanto à matéria, entendo que o recurso não merece ser conhecido.

Isto porque o acórdão recorrido está unicamente fundamentado na Súmula CARF nº 89, Súmula nº 60 da AGU e em jurisprudência do STF, todos com o mesmo teor: caráter indenizatório do vale-transporte, ainda que pago em pecúnia. Cita-se o conteúdo da referida Súmula CARF:

**Súmula CARF nº 89.**

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

Quanto ao conhecimento de recurso especial, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe o seguinte:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

Tendo em vista que o acórdão recorrido encontra-se embasado na Súmula CARF nº 89, não cabe recurso especial contra a referida decisão, conforme disciplina o art. 118, §3º, do RICARF.

Ainda que a declaração de voto do acórdão recorrido tenha ponderado que “a Súmula CARF nº 89 não guarda pertinência com o caso em pauta, uma vez que o motivo do lançamento não foi o fornecimento de vale-transporte em pecúnia” (fl. 292), deve ser esclarecido que o debate a respeito desse fato **não foi objeto do voto condutor** do acórdão, de modo que não se trata de matéria prequestionada na decisão recorrida.

Sobre o tema, cito os seguintes termos do RICARF:

Art. 118. (...)

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

A fim de suprir o vício, caberia à Fazenda Nacional, caso assim entendesse, opor embargos de declaração para sanar eventual obscuridade/contradição e, conseqüentemente, prequestionar a matéria no voto condutor, o que não foi feito no caso.

Quanto ao tema, elucidativos os seguintes trechos do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, versão 3.1, de dezembro de 2018 (pág. 37/38):

#### 2.2.1 Pquestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não prequestionado (§ 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência jurisprudencial exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo **cotejo dos votos condutores** dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o **voto vencedor do acórdão recorrido** silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o

prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

(destaques nossos)

Deste modo, de acordo com o Manual acima, entendo não poder ser realizado o cotejo com a declaração de voto do acórdão recorrido a fim de aferir uma possível divergência ou constatar um fato relacionado ao caso. A questão deve, necessariamente, estar disposta no voto condutor do recorrido.

Da forma como está, o voto condutor decidiu pela não incidência das contribuições previdenciárias em razão do caráter indenizatório do vale-transporte, ainda que pago em pecúnia. Desta forma, analisar, neste momento processual, a afirmação contida na declaração de voto (de que *“a Súmula CARF nº 89 não guarda pertinência com o caso em pauta, uma vez que o motivo do lançamento não foi o fornecimento de vale-transporte em pecúnia”*) representaria o revolvimento do conjunto fático probatório dos autos, o que não é permitido nessa fase.

Sobre a utilização de Súmulas por parte do acórdão recorrido, o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial também é bastante claro ao dispor ser possível o questionamento da aplicabilidade da súmula ao caso concreto. No entanto, nesta situação narrada, o paradigma apontado, além de envolver situação similar, deve necessariamente tratar sobre a não aplicação do entendimento sumulado ao caso e justificar tal posicionamento (pág. 41 do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial):

### 2.2.2 Utilização de Súmula do CARF

Caso o acórdão recorrido tenha adotado entendimento de Súmula dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, este não pode ter seguimento, relativamente à matéria sumulada (§ 3º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015). Nesta hipótese de negativa de seguimento não cabe Agravo (art. 71, §2º, inciso VI, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016).

Pode ocorrer, no entanto, de o recorrente questionar a aplicabilidade da súmula ao caso do acórdão recorrido. Nesta situação, o recurso pode ser admitido, desde que o paradigma, posterior à edição da súmula e tratando de situação similar à do recorrido, deixe de aplicar o entendimento nela veiculado, justificando tal posicionamento. Isto porque, se o paradigma não veicula justificativa para a adoção de entendimento contrário a Súmula CARF, sujeita-se à vedação contida no art. 67, §12, inciso III, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

(destaques nossos)



No caso, o paradigma apresentado (acórdão nº 9202-007.915), apesar de ser posterior à Súmula CARF nº 89, sequer a menciona, nem a recorrente se manifesta quanto a uma possível não aplicação do verbete ao caso concreto.

Assim, em linha com a Súmula nº 211 do STJ<sup>1</sup>, adota-se o entendimento segundo o qual o requisito do prequestionamento restará cumprido somente quando a questão jurídica tenha sido objeto de análise pela decisão recorrida.

Do acima exposto, entendo que **não** deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

Vencido no conhecimento, passo à análise do mérito

## II. MÉRITO

Como relatado, o presente caso trata da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale-transporte, considerado pela autoridade lançadora como salário indireto uma vez que o benefício teria sido pago pela contribuinte sem observar o disposto em lei específica.

Conforme exposto, ao reter do empregado valor menor que o percentual de 6% do salário base, estabelecido na legislação de regência, a autoridade fiscal entendeu que não houve observância do dispositivo legal que instituiu o vale-transporte e, conseqüentemente, o valor não pode ser considerado isento da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, §9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91:

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

(...)

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

(...)

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

Quanto ao tema, cabe ressaltar o disposto no inciso I do art. 9º do Decreto nº 95.247/87 (vigente à época dos fatos), o qual regulamentou a Lei nº 7.418/85, no sentido de que o valor a ser custeado pelo empregado, e descontado de seus vencimentos, é a parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico:

### Lei nº 7.418/85

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

<sup>1</sup> **Súmula STJ 211:** Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo.

se adequar. (Renumerado do art. 5º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987) (Vide Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001) (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

**Decreto nº 95.247/87**

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.

Neste sentido, para a autoridade lançadora, ao descontar *“dos empregados um valor de R\$ 1,00 por competência, sem levar em conta o inciso I do artigo 9º do Decreto 95.247 de 17/11/1997 que regulamenta a Lei 7.418 de 16/12/1985 que institui o benefício do Vale Transporte”* (fl. 68), a contribuinte teria infringido o dispositivo legal. Desta forma, como o pagamento de vale-transporte deixou de observar a legislação própria, a verba não estaria enquadrada na isenção de que trata o art. 28, §9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91.

O relatório fiscal deixa claro que a base de cálculo considerada no presente caso foi *“a diferença entre o Valor fornecido a título de Vale Transporte aos seus empregados e o valor descontado diferente do percentual de 6% fixado por dispositivo legal”* (fl. 69), considerando que tal diferença foi paga por liberalidade do empregador.

De forma mais esclarecedora, a análise do DAD (fls. 9/11), dos documentos relativos ao Vale-Transporte (fls. 71/82) e da Folha de Pagamento (fls. 83/152), assim como nos cálculos de fls. 153/155, deixa evidente que a base de cálculo correspondeu à diferença entre o valor que deveria ter sido retido dos empregados (6% do salário base) e o valor efetivamente retido (R\$ 1,00 de cada um).

Sendo assim, a despeito de não cobrar o valor do vale-transporte desembolsado pelo empregador, efetuou o lançamento da contribuição previdenciária, tendo considerado como base de cálculo a diferença entre o valor efetivamente retido (R\$ 1,00) e aquele que deveria ter sido retido (6% do salário base) de cada empregado.

Contudo, uma análise mais acurada da situação permite compreender pelo equívoco do lançamento. É que, adotando-se a lógica da autoridade fiscal, pelo mero fato de não se descontar da remuneração do empregado a parcela que lhe cabia no custeio do Vale-

Transporte, haverá a automática incidência da contribuição previdenciária sobre o valor que deveria ser descontado do empregado (6% de seu salário base).

Acredito que esse raciocínio não se sustenta.

Explica-se citando exemplo de caso hipotético.

Suponha que um empregado tem salário base de R\$ 1.000,00 e deve receber vale-transporte de R\$ 100,00. Pela lei, o empregado deveria custear o vale-transporte com R\$ 60,00 (6%) e a empresa com os R\$ 40,00 restantes.

Na situação acima narrada, a autoridade fiscal entenderia pela observância da legislação própria. Assim, havendo o desconto equivalente a 6% do salário base do empregado, a base de cálculo das contribuições seria de R\$ 940,00 (R\$ 1000,00 – R\$ 60,00), pois não há incidência sobre o valor retido (e, conseqüentemente, não recebido pelo empregado). Por sua vez, os R\$ 40,00 pagos pelo empregador a título de vale-transporte não estão sujeitos à contribuição previdenciária, conforme já reconhece a própria autoridade fiscal no presente caso.

Por outro lado, caso o contribuinte resolva, por liberalidade, não descontar o vale-transporte do empregado, a empresa irá arcar com a totalidade dos R\$ 100,00 a título de vale-transporte (não sujeito à contribuição previdenciária, como já visto e reconhecido pela autoridade fiscal). Ocorre que a base de cálculo das contribuições neste cenário passaria a ser de R\$ 1.000,00 (já que não haveria qualquer parcela assumida pelo empregado e, portanto, não haveria desconto do seu salário). Neste último caso, entender que haveria inobservância da legislação do vale-transporte e exigir a contribuição previdenciária sobre a parcela que deveria ser retida do empregado (R\$ 60,00), como pretende o lançamento, é uma forma de bitributação, pois o valor já foi devidamente tributado na medida que integrou a remuneração do empregado (mais uma vez, repita-se: nesta hipótese não haveria qualquer desconto do salário).

Ou seja:

Na situação “a” (com desconto de 6% de vale-transporte), o empregado recebe R\$ 940,00 de salário líquido e a base da contribuição previdenciária é R\$ 940,00; na situação “b” (sem qualquer desconto do vale-transporte), o empregado recebe R\$ 1.000,00 de salário líquido e a base da contribuição previdenciária é R\$ 1.000,00.

Ocorre que o presente lançamento busca enquadrar a situação “b” acima descrita e adotar a seguinte interpretação: ainda que o empregado perceba um salário líquido de R\$ 1.000,00, devidamente tributado pelas contribuições previdenciárias, pretende-se majorar a base de cálculo da referida contribuição para R\$ 1.060,00 ao argumento de que o valor de R\$ 60,00 corresponderia à “*parcela mensal dos empregados, no custo do vale-transporte, cujo ônus foi assumido pela empresa (...), por liberalidade*”.

Parece-me não haver lógica na pretensão da autoridade fiscal, pois pretende tributar um valor que já sofreu incidência das contribuições. As Folhas de Pagamento (fls. 83/152)

deixam evidente que a base de cálculo considerada pela contribuinte (“base de INSS”) foi o valor total do salário base, sem qualquer desconto. Nem mesmo do R\$ 1,00.

Não se está a dizer que essa parcela não descontada dos empregados não constitui um benefício tributável, ou um acréscimo patrimonial do empregado. Pelo contrário. A verba é remuneratória, tanto que sofre a incidência das contribuições previdenciárias junto com as demais verbas remuneratórias recebidas pelo empregado. O que se defende é a impossibilidade de efetuar o lançamento sobre uma verba que já foi objeto de incidência das contribuições.

Em suma, se houver participação do empregado no vale-transporte (6% do salário), a contribuição previdenciária, por óbvio, não irá incidir sobre o valor descontado do empregado. Caso não haja participação do empregado no vale-transporte, a contribuição previdenciária já vai incidir sobre o valor total líquido por ele recebido, não havendo motivo para efetuar uma cobrança sobre o valor que deveria ter sido retido (6%), como se este fosse salário indireto, sob pena de tributar um mesmo valor duas vezes.

Situação diversa seria se o empregador efetuasse um desconto “virtual” dos R\$ 60,00 apenas para fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre o montante de R\$ 940,00 e, ainda assim, efetuasse um pagamento adicional de R\$ 100 de vale-transporte. Nesta hipótese, o empregado teria o vale-transporte totalmente pago pelo empregador e ficaria com a remuneração líquida de R\$ 1.000,00, mas constaria em folha e/ou GFIP que a base da contribuição previdenciária teria sido de R\$ 940,00, como se estivesse computando um desconto legal que nunca ocorreu. Ou seja, caberia à autoridade lançadora comprovar que a base salarial oferecida à tributação teria sido reduzida em 6%, como se o empregado tivesse custeado uma parte do vale-transporte, que na realidade foi totalmente assumido pelo empregador. Aí, sim, poderia se pretender tributar essa diferença que deixou de ser efetivamente descontada. No entanto, esta não é a situação dos autos, pois não há nenhuma acusação neste sentido.

Outra hipótese que permitiria a tributação seria descontar 10% da remuneração do empregado, por exemplo, o que faria com que o mesmo recebesse um valor líquido menor (no exemplo acima, o valor líquido recebido seria de R\$ 900,00), e ocasionaria a diminuição da base tributável (de R\$ 940,00 para R\$ 900,00, ainda no mesmo exemplo), o que seria contra a lei, pelo fato do desconto ter sido maior que o permitido, o que autorizaria o lançamento. Porém, esse também não é o caso dos autos.

Enxergo esse percentual de 6% como um limitador do valor que poderá ser descontado da remuneração do empregado para custear seu transporte, não havendo diferença quanto à tributação do vale transporte caso o valor seja totalmente custeado pelo empregador.

Desta forma, o empregador que reter valor menor que os 6% não está infringindo a lei, de modo que não se pode alegar infração à norma a fim de pretender a tributação de um valor de vale transporte que é totalmente custeado pelo empregador, como pretende a autoridade fiscal no presente caso.

Portanto, feito esse esclarecimento acima, entendo que o fato do empregador deixar de reter (ou reter a menor) a parte que caberia aos empregados no custo do vale-transporte não representa afronta à legislação de regência, desde que o valor efetivamente recebido pelo empregado seja oferecido à tributação.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcos Roberto da Silva**, redator designado

Com devido respeito e admiração ao i. Relator Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, expresso no presente voto as divergências da maioria do colegiado em relação ao seu posicionamento sobre o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como em relação ao mérito no que toca o reconhecimento da natureza indenizatória do vale-transporte.

No que concerne ao conhecimento do recurso da Fazenda, o i. Relator, apesar de ter entendido pela ocorrência da semelhança fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, não conhece do recurso especial pelo fato de que o acórdão recorrido ter fundamentado a sua decisão unicamente na “Súmula CARF nº 89, Súmula nº 60 da AGU e em jurisprudência do STF, todos com o mesmo teor: caráter indenizatório do vale-transporte, ainda que pago em pecúnia”. Entretanto, nos termos do voto do i. relator, a questão afeta a Súmula CARF nº 89 não foi tratada no paradigma.

Apesar de em parte o i. relator possuir razão em relação ao fundamento utilizado pelo recorrido ter sido a Súmula CARF nº 89, a matéria tratada em ambos os acórdãos diz respeito a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social incidentes sobre os valores de vale transporte pagos sem a observância das condições e dos limites estabelecidos em lei, especificamente e para ambos os acórdãos, o fato de o empregador não proceder o desconto do segurado empregado do valor correspondente a 6% (seis por cento) de seu salário básico conforme determinação contida no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418/85.

Portanto, resta claro que ocorreu semelhança fático-jurídica entre acórdãos recorrido e paradigma suficiente para que haja o conhecimento do recurso especial de modo que

este colegiado delibere sobre a interpretação divergente sobre a matéria objeto da presente controvérsia.

Adentra-se, então, no mérito da controvérsia, também divergindo do i. Relator.

Necessário reproduzir as disposições contidas no art. 28, §9º, alínea “f” da Lei nº 8.212/91 e nos artigos 2º e 4º da Lei nº 7.418/85, especificamente no que concerne ao vale-transporte, abaixo reproduzidos:

**Lei nº 8.212/91**

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

*[...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para fins desta lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)*

*[...]*

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

**Lei nº 7.418/1985**

*Art. 2º O Vale-transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Renumerado do art. 3º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987)*

*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.*

*[...]*

*Art. 4º [...]*

*Parágrafo único – O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.*

Ou seja, para que o valor pago a título de vale-transporte não seja considerado como salário-de-contribuição, os procedimentos devem estar de acordo com as disposições contidas na Lei nº 7.418/85. Neste sentido, a referida norma legal determina que o empregador deverá participar com os gastos que excederem 6% do salário básico do empregado.

Percebe-se no presente caso que o empregador não procedeu o desconto da parte relativa a participação do empregado de 6% do seu salário básico, mas tão somente o valor correspondente a R\$1,00 (um real).

A fiscalização, por sua vez, procedeu corretamente a apuração da diferença entre o valor correspondente a 6% do salário básico e o valor descontado de R\$1,00 (um real), efetuando

o lançamento desta diferença como sendo a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Portanto, a maioria do colegiado entendeu como sendo pertinente o lançamento fiscal e que, no presente caso, não há que se falar em aplicação da Súmula CARF nº 89, por não guardar nenhuma relação com a situação objeto do auto de infração relativo ao vale-transporte deste processo.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcos Roberto da Silva**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, em declaração de voto.

Inicialmente, parabeno o Eminent Relator por seu voto. Em conhecimento, apresentei respeitosa divergência, conquanto, no mérito, convirjo com suas conclusões. De qualquer sorte, manifestei interesse em apresentar oportuna declaração de voto para bem explicitar as premissas de divergência e de convergência, respectivas.

### Do Conhecimento

A Fazenda Nacional, enquanto recorrente, pretende ver apreciada divergência jurisprudencial, entre acórdão recorrido (2402-009.724) e acórdão paradigma (9202-007.915), relativa a temática de incidência de contribuições previdenciárias, a título de salário indireto, caracterizado em seu interpretar como salário-de-contribuição, concernente ao percentual de 6% não descontados das remunerações dos segurados empregados que perceberam vale-transporte, na forma estabelecida no inciso I do art. 9º do Decreto nº 95.247.

Consta que a empresa descontou dos empregados um valor de R\$ 1,00 por competência, **sem levar em conta um cálculo dos 6% (seis por cento) do salário básico do empregado que seria o limite do que deveria descontar na forma do inciso I do art. 9º do Decreto nº 95.247, de 17/11/1997, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16/12/1985, a qual instituiu o benefício do Vale-Transporte.**

Para o acórdão recorrido todo o Vale-Transporte, mesmo que em pecúnia, ou não descontado os 6% do salário básico do empregado, que seriam devidos exclusivamente pelo trabalhador, deve ser isento de contribuições previdenciárias. **O ponto do recurso especial é os 6% não descontados.**



Para o acórdão paradigmático o Vale-Transporte deve ser pago de acordo com a legislação de regência e, deste modo, como o inciso I do art. 9º do Decreto nº 95.247 fala em participação do empregado no custeio do Vale-Transporte no limite de 6% (seis por cento) do seu salário básico, então, por não ter ocorrido o desconto pelo empregador da participação do empregado no custeio de aquisição do vale-transporte (com o desconto de 6%), consequentemente a parcela perdeu a natureza isentiva, tornando-se mera liberalidade e, assim, sendo sujeita a incidência de contribuições previdenciárias como uma espécie de salário indireto que se consubstanciaria na qualificação de salário-de-contribuição. **O ponto do recurso especial é os 6% não descontados.**

Portanto, a divergência é flagrante e se relaciona com o não desconto dos 6% (*ou até os 6% do salário básico do trabalhador*), se isso ocasiona, ou não, a transmutação do benefício em liberalidade que resultaria em natureza de salário indireto e, assim, geraria a tributação.

Quanto a questão da Súmula CARF nº 89 ou da Súmula AGU nº 60, não se trata de aplicação delas por haver um *distinguish*. Isto porque, os casos regulados pelos referidos enunciados se relacionam, em meu pensar, ao pagamento do vale-transporte em pecúnia no ponto que seria exclusivamente da parte da empresa (os 94% do custeio do vale no que excede os 6% do salário básico do empregado). As súmulas não tratam da situação do **não desconto** dos 6% (*que caberia ao empregado*) e se isso transmutaria em uma liberalidade do empregador a resultar em afastamento da isenção e, consequentemente, gerar tributação como salário indireto.

Tanto penso que é caso de *distinguish*, de não aplicação das Súmulas, que no Acórdão nº 2202-007.026, de 3/8/2020, de minha relatoria, não apliquei diretamente os enunciados sumulares referidos em debate sobre a questão do não desconto dos 6% do vale-transporte.

Por tais razões, o caso é de conhecimento do recurso especial para apreciar a divergência esposada. Sobremais, a temática rotulada na admissibilidade indica bem o debate *“Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte pagos sem observância dos dispositivos legais”*, apesar que poderia, talvez, ser mais bem refletida se fosse assim rotulada: ***“Incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores de vale-transporte quando não descontado do empregado, pelo empregador, o custeio que competiria em tese ao trabalhador (até o limite de 6% do seu salário básico) na forma da legislação da regência”***.

Assim, tenho que é caso de conhecimento do recurso. Na sequência, conhecido o tema, passo a analisar o mérito da divergência.

### **Do Mérito**

Em relação ao mérito, como incontroverso nas instâncias ordinárias a empresa descontou dos empregados um valor de R\$ 1,00 por competência, sem levar em conta um desconto de até 6% (seis por cento) do salário básico do empregado mencionado no inciso I do art. 9º do Decreto nº 95.247, de 17/11/1997, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16/12/1985, a qual instituiu o benefício do Vale-Transporte.



Debate-se se o não desconto, pelo empregador, dos 6% do salário básico do empregado, como contrapartida do trabalhador para o custeio do vale-transporte, passa a se qualificar como uma liberalidade que se qualificaria como um salário indireto e, conseqüentemente, se qualificaria em salário-de-contribuição para gerar tributação de contribuições previdenciárias.

Muito bem. Penso que o não desconto dos 6% não qualifica o fato jurídico como um salário indireto, isto porque entendo que em interpretação sistemática o disposto no inciso I do artigo 9º do Decreto nº 95.247, de 17/11/1997, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16/12/1985, não traz norma cogente, não estipula norma obrigatória. Cinge-se o normativo, em interpretação sistêmica, a estabelecer um limite ao empregador, assim como uma faculdade.

O empregador pode, tem a faculdade, de descontar, desde que o faça até o limite de 6% do salário básico do empregado, não pode descontar mais do que isso, mas, doutro lado, não é obrigado a descontar. Ele desconta, se desejar. A norma é autorizativa e não obrigatória.

Não coaduno com a interpretação dada pela Solução de Consulta COSIT nº 313, de 13 de dezembro de 2019, no ponto em que assenta “[o] empregador somente poderá suportar a parcela que exceder a seis por cento do salário básico do empregado. Caso deixe de descontar este percentual do salário do empregado, ou desconte percentual inferior, a diferença deverá ser considerada como salário indireto e sobre ela incidirá contribuição previdenciária e demais tributos.”

Veja-se o benefício (**vale-transporte**) é dado por jurisprudência do STF e doutrina como indenizatório, especialmente após o **RE-ED 478.410 da Suprema Corte**, o que afastaria, outrossim, entendimento esposado no STJ no AgInt no REsp n. 1.335.522/RJ, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 15/12/2016, DJe de 19/12/2016.

Logo, a parcela custeada pela empresa será sempre indenizatória. A parcela que pode ser custeada pelo empregado (*no limite de até 6% do seu salário básico*), lado outro, caso venha a ser assumida pela empresa, se ela por faculdade não faz o desconto, mantém-se a verba como indenizatória do deslocamento do empregado para prestar serviço. Assim, não é salário indireto, especialmente penso de tal forma a partir da compreensão da *ratio decidendi* do STF (RE 478.410 e RE-ED 478.410). **No STF debatia-se não a natureza do vale-transporte como um todo e, igualmente, pelo que se lê do relatório do recurso extraordinário, se trabalhava acerca da interpretação do §11 do art. 201 da Constituição Federal.**

E, retomando, sistematicamente o inciso I do artigo 9º do Decreto nº 95.247, de 17/11/1997 (*vigente à época dos fatos geradores, anteriores ao Decreto nº 10.854, de 2021*), que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16/12/1985, **estabelece uma norma facultativa e não obrigatória**. É o que se extrai do parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 95.247 que fala em “autorizará” e não em “deverá”.

Ademais, o art. 8º da Lei nº 7.418 chega a prever (*sem falar em descontar*) a possibilidade do empregador “*proporcionar, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento integral de seus trabalhadores.*”

De mais a mais, o Acórdão nº 2202-007.026, de 3/8/2020, unânime, de minha relatoria, em Turma Ordinária, assim trata do assunto, reitero aqui aquelas razões:

**- Vale-Transporte (salário utilidade)**

Quanto ao capítulo em espécie, destaco que a temática do vale-transporte, hodiernamente, resta sumulada neste Conselho, a teor da Súmula CARF n.º 89, nestes termos:

**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.

De toda sorte, o lançamento possui singelo *distinguish*, haja vista que a motivação decorre do fato de não ter sido descontado os 6% (seis por cento) ao qual está autorizado o empregador ou equiparado, a teor da norma do parágrafo único do art. 4.º da Lei n.º 7.418, de 1985, que reza: “*O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.*”

Pois bem. Ainda que não tenha havido o desconto, entendo que assiste razão ao recorrente, uma vez que a norma em referência é uma faculdade dirigida ao contribuinte, não lhe sendo obrigatório efetuar o referido desconto.

Vale dizer, é possível conceder integralmente o vale-transporte, sem necessidade de qualquer desconto, não desnaturando sua natureza indenizatória, quando, é óbvio, os valores sejam compatíveis com o custo do transporte, como no caso dos autos, de modo que o vale-transporte não compõe base de cálculo de contribuições.

Aliás, o parágrafo único do art. 9.º do Decreto n.º 95.247, de 1987, que regulamentou a Lei n.º 7.418, de 1985, bem destacou o caráter facultativo do desconto (e não obrigatório, face ao uso do vocábulo “autorizará”, não impondo um “dever”), veja-se:

Art. 9.º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.

Aliás, este entendimento esteve presente nas razões de decidir do Acórdão n.º 9202-005.387, de 26/04/2017, da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

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 n.º 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. 9.º do Decreto n.º 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 478.410/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 n.º 60, de 08/12/2011, aqui aplicada em plena linha com o permissivo contido art. 26-A, § 6.º, II, "b", do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, e que, em meu entendimento, ajuda a compreender o correto entendimento da posteriormente editada Súmula CARF n.º 89, *verbis*: Não há

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

Assim, a partir da edição das Súmulas CARF 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.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, devendo-se afastar o lançamento sobre vale-transporte.

Àquelas razões de decidir de outrora (acima transcritas), por mim utilizadas, se mantém neste momento para o caso análogo, inclusive forte em precedente anterior deste Colegiado da 2ª Turma/CSRF (nº 9202-005.387, de 26/04/2017), logo entendo que não há salário indireto quando a empresa empregadora não faz o desconto dos 6% do custeio do vale-transporte.

**Além do mais, cabe repisar o destaque para a decisão do STF no RE 478.410, seja na versão original ou na deduzida após aclaratórios RE-ED 478.410, na qual se extrai razões de decidir sobre o viés indenizatório para o vale-transporte.**

#### **Encaminhamento em declaração de voto**

Pelo exposto, encaminho por conhecer do recurso especial de divergência e, no mérito, entendo por negar provimento.

Eis minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**