



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.000081/2009-28
ACÓRDÃO	9202-011.710 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CEA CENTRAL ESTRUTURADA DE ARMAZENAGEM S/A

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. VALE-TRANSPORTE. REQUISITOS LEGAIS. CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir 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, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

VALE-TRANSPORTE. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 8.212/91. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. LEI Nº 7.418/85. PERCENTUAL FIXO. 6%. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte, nos termos da legislação de regência.

O parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418/85 determina que o empregador há de suportar apenas a parcela que exceder a 6% (seis por cento) do salário-básico do empregado.

O desconto de percentual inferior ao determinado pela legislação de regência faz atrair a incidência de contribuição previdenciária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que negaram provimento. O Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim apresentou declaração de voto. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que vencido, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores *Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), 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). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.*

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 2402-009.725, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto por CEA CENTRAL ESTRUTURADA DE ARMAZENAGEM S/A.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

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. (f. 144)

Dispositivo: 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. (f. 144)

Cientificada, apresentou a FAZENDA NACIONAL recurso especial (f. 152/159) afirmando haver dissidência interpretativa no tocante ao disposto na al. “f” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, quanto aos requisitos para a não-incidência de contribuições previdenciárias sobre o vale-transporte.

Afirma que

o v. acórdão recorrido, ainda que diante da liberalidade do empregador no pagamento do vale-transporte, mesmo assim, não haveria de se falar em contribuição previdenciária. Por outro lado, o paradigma [**acórdão nº 9202-007.915**] apontado assenta o entendimento de que, havendo tal liberalidade, é devida a contribuição previdenciária.

O despacho inaugural de admissibilidade, juntado às f. 164/167, entendeu pela aptidão do único paradigma trazido à baila para que dado seguimento à matéria: **Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte pagos sem observância dos dispositivos legais.**

Contrarrazões apresentadas (f. 182/187) pedindo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvidas a esta instância especial: **Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de vale transporte pagos sem observância dos dispositivos legais.**

Embora esteja a decisão alicerçada no verbete sumular CARF de nº 89 , noto que o objeto da insurgência fazendária extrapola o que ali disposto. Isso porque, afirma que

[d]e acordo com o Relatório Fiscal, o objeto do levantamento são as contribuições devidas à Seguridade Social, face constatação de que **a empresa não efetuou o desconto previsto na legislação quando da entrega do vale-transporte aos seus funcionários, tendo descontado R\$ 1,00 por competência, em vez do percentual de 6% (seis por cento).**

Ou seja, pretende seja uniformizada a interpretação da legislação tributária quanto aos *requisitos* para a exclusão da parcela da base de cálculo das contribuições previdenciárias, e não se pode a verba ser paga em pecúnia ou não.

Tenho que a única decisão paradigmática suscitada, o acórdão nº 9202-007.915, exibe similitude-fática com deslinde díspar:

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.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, **conheço do recurso especial fazendário.**

II – MÉRITO

Analiso os dispositivos em que oferecida interpretação divergente, de modo a verificar o (des)acerto da decisão recorrida.

A al. “f” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212.91 afirma não integrar o salário-de-contribuição “a parcela recebida a título de valetransporte, **na forma da legislação própria.**” (destaques deste voto)

A “legislação própria”, no caso, é a Lei nº 7.418/1985, que instituiu o vale-transporte, nos seguintes termos:

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.

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

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. (destaques deste voto)

O verbo “participará” não deixa dúvidas sobre a imperiosidade de participação do empregador e a expressão “parcela que exceder a 6% (seis por cento)” não deixa dúvidas sobre o percentual imposto pela legislação a ser descontado: 6% (seis por cento). Não há margem para interpretação, com a devida vênia aos que entendem de modo contrário. Não quis o legislador deixar o percentual descontado a critério do empregador, eis que posto de forma hialina que ele

“participará dos gastos de deslocamento do empregador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.”

Se, por mera liberalidade, optou a recorrida por efetuar descontos que correspondiam a R\$1,00 (um real), o fez em confronto com o que prescreve a legislação de regência.

Na sessão de 18 de dezembro p.p teve esta eg. Câmara oportunidade de se debruçar sobre temática idêntica, envolvendo a mesma parte recorrida, tendo sido proferido o acórdão nº 9202-011.597, com o seguinte dispositivo:

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.

Esta eg. Câmara, em composição substancialmente diversa, ao apreciar questão análoga decidiu 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.¹

Colaciono, por oportuno, a Solução de Consulta nº 313 da COSIT, datada de 19 de dezembro de 2019, encampando o mesmo entendimento por mim externado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
VALE-TRANSPORTE. VALE-COMBUSTÍVEL. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale-transporte por meio de vale-combustível ou semelhante. A não incidência da contribuição está limitada ao valor equivalente ao estritamente necessário para o custeio do deslocamento residência- trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, conforme prevê o art.1º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985.

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.**

Dispositivos Legais: Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, artigos 1º e 4º; Ato Declaratório nº 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da

¹ **CARF.** Acórdão nº 9202-007.915, Cons. Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, sessão de 23 de maio de 2019.

Fazenda Nacional; Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011.

Merece, por essas razões, ser **acolhida a pretensão fazendária**.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento**.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

DECLARAÇÃO DE VOTO

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

Inicialmente, parablenzo a Eminente Relatora por seu voto. Em conhecimento, acompanho-a, porém, em debate de mérito, respeitosaente, apresento divergência.

Do Mérito

Em relação ao mérito, como incontroverso nas instâncias ordinárias a empresa descontou dos empregados um valor inferior a 6%, sem levar em conta um desconto integral dos 6% (seis por cento) do salário básico do empregado na forma mencionada 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 integral, 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 qualifica como um salário indireto e, consequentemente, se qualificaria como salário-de-contribuição para gerar tributação de contribuições previdenciárias.

Muito bem. Penso que o não desconto integral 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 do desconto integral.

Cinge-se o normativo, em interpretação sistêmica, a estabelecer um limite ao empregador, assim como traz-lhe uma faculdade.

O empregador pode – tem a faculdade –, de descontar, desde que o faça até o limite dos 6% do salário básico do empregado, não pode descontar mais do que isso, mas, doutro lado, não é obrigado a descontar a integralidade. Ele desconta, se desejar. A norma é autorizativa e não obrigatória, tem-se uma faculdade e não uma exigência, sob pena de tributar o empregador benevolente que traz um favor ao empregado; favor este em prol do deslocamento ao trabalho como verba indenizatória.

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 integral, 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 n.º 2401-002.118, de 27/10/2011; 2402-002.521, de 12/03/2012; Acórdão n.º 2401- 02.093, de 26/10/2011; Acórdão n.º 2301-01.396, de 28/04/2010; Acórdão n.º 2301-01.476, de 08/06/2010; Acórdão n.º 2301-002.295, de 24/08/2011; Acórdão n.º 2301-002.281, de 24/08/2011; Acórdão n.º 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 integral dos 6% do custeio do deslocamento do empregado ao trabalho em termos de 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 a verba do vale-transporte.

Encaminhamento em divergência

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

Eis minha divergência apresentada.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureio Amorim**

Congratulo a Ilustre Relatora pelo sempre brilhante voto, o qual acompanhei no conhecimento. Porém, quanto ao mérito, acompanhei a divergência instaurada pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a quem também parabeno pelo voto.

Além de acompanhar as razões expostas no voto divergente, acrescento os seguintes fundamentos para embasar a minha decisão quando à negativa de provimento no mérito recursal.

Inicialmente, esclareço que fui o Relator do Recurso Especial interposto pela mesma contribuinte, ora RECORRENTE, nos autos do processo nº 15586.000080/2009-83, apreciado por esta Colenda Turma em 18/12/2024. Na ocasião, entendi por não conhecer do recurso especial da

contribuinte e, vencido, votei por negar-lhe provimento no mérito. Contudo, após debates envolvendo o conhecimento da matéria, entendi por me reposicionar quanto ao tema.

Isto porque me convenci de que, a despeito do acórdão recorrido estar embasado na Súmula nº 89 do CARF (que não foi fundamento do paradigma), o objeto tratado em ambos os acórdãos (recorrido e paradigma) diz respeito a contribuições sociais incidentes sobre os valores de vale-transporte pagos sem a observância das condições e dos limites estabelecidos em lei, especificamente pelo fato de que, em ambos os acórdãos, o empregador não ter procedido com o desconto do valor correspondente a 6% (seis por cento) do salário básico dos funcionários, conforme determinação contida no parágrafo único do art. 4º da Lei no 7.418/85.

Neste sentido, me reposicionei para conhecer do recurso especial quanto a matéria.

Contudo, mantenho meu entendimento pela negativa de provimento no mérito recursal, conforme razões já apresentadas no processo nº 15586.000080/2009-83 (acórdão nº 9202-011.597), replicadas abaixo.

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 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. 71), 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 existente entre o valor fornecido e o valor descontado dos empregados em relação ao benefício do Vale transporte*” (fl. 71), considerando que tal diferença foi paga por liberalidade do empregador.

De forma mais esclarecedora, a análise do DAD (fls. 5/6), dos documentos relativos ao Vale-Transporte (fls. 71/82 do processo nº 15586.000080/2009-83) e da Folha de Pagamento (fls. 83/152 do processo nº 15586.000080/2009-83), assim como nos cálculos de fls. 153/155 (também do processo nº 15586.000080/2009-83), 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 do processo nº 15586.000080/2009-83) 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.

Diante do exposto, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim