



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 14489.000078/2007-88  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2402-010.680 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTES AMIGOS UNIDOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2002 a 31/12/2004

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VESTUÁRIO PAGO EM DINHEIRO E HABITUALMENTE.**

O valor pago pelo empregado para vestuário e manutenção de equipamento utilizado no local de trabalho não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária.

Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.**

O Relatório de Representantes legais - REPLEG não atribui responsabilidade tributária aos dirigentes nele identificados, pois sua finalidade é meramente cadastral, consistente em enumerar os representantes legais e seus respectivos períodos de atuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira (relator), que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

**Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator**

(documento assinado digitalmente)

**Ana Claudia Borges de Oliveira – Redatora Designada**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 12-21.570, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I/RJ, fls. 220 a 229:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD (n.º 37.076.636-9) na qual são exigidas contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, correspondentes às rubricas empresa, segurados e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT), bem como contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 30/33, constituem fatos geradores das contribuições lançadas na presente NFLD as parcelas auferidas pelos segurados empregados da notificada a título de "UNIFORME", em atendimento ao previsto na cláusula 25 das convenções coletivas vigentes nos períodos de 2001/2002 e 2003/2004.

3. Acrescenta, ainda, que a referida rubrica foi considerada pela fiscalização como integrante da remuneração dos segurados empregados, eis que estipulada em valor fixo creditado mensalmente em pecúnia, sendo desvinculado de qualquer comprovação de despesas, sujeitando-se, assim, a tributação, na inteligência do art. 201, § 11 da CRF/88 c/c arts. 22, I e 28, I da Lei n.º 8.212/91.

4. O valor do presente lançamento é de R\$ 480.955,64, consolidado em 02/10/2007.

5. Notificada pessoalmente do lançamento, em 02/10/2007, a interessada apresentou impugnação de fls. 149/160, aduzindo as seguintes alegações:

5.1. preliminarmente, sustenta a ausência de pressupostos fáticos e jurídicos para imputação de corresponsabilidade aos diretores pelo pretense débito da empresa. Nesse passo, argui a nulidade do lançamento, na medida em que inexistente qualquer notificação dirigida às pessoas arroladas como corresponsáveis garantindo-lhes o direito de defesa;

5.2. argui, ainda, nulidade do lançamento por vício no Relatório Fiscal, que não alcança os requisitos de clareza e precisão;

5.3. no mérito, sustenta que a progressividade da multa moratória atenta contra o princípio constitucional da vedação de confisco. Neste sentido, requer a aplicação da multa no percentual inicial;

5.4. pondera que o valor correspondente a vestuário fornecido ao empregado e utilizado no local de trabalho não integra o salário-de-contribuição, conforme previsto no art. 28, § 9º, "r" da Lei n.º 8.212/91;

5.5. acrescenta que a legislação não exige que o fornecimento se efetue em utilidade, tal como ocorre com a alimentação e o transporte (em que a lei expressamente veda o pagamento em dinheiro). Portanto, uniforme pode ser fornecido mediante parcela em espécie, como forma de ressarcir o trabalhador com aquela despesa.

Ao julgar a impugnação, em 29/10/08, a 13ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ concluiu, por unanimidade de votos, pela procedência em parte do lançamento, sendo cancelado o crédito correspondente às competências de 02/2002 a 09/2002, uma vez que teriam sido atingidas pela decadência, sendo consignada a seguinte ementa no *decisum*:

UNIFORME. PAGAMENTO DE IMPORTANCIA MENSAL FIXA. NATUREZA SALARIAL.

O pagamento de importância mensal fixa a título de uniforme, quando desvinculada de qualquer comprovação de despesas, equivale instituir gratificação mensal ajustada, integrando, assim, o salário-de-contribuição.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE N.º 08 DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

O Relatório de Representantes legais - REPLEG não atribui responsabilidade tributária aos dirigentes nele identificados, pois sua finalidade é meramente cadastral, consistente em enumerar os representantes legais e seus respectivos períodos de atuação.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 7/5/09, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 239, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 253), interpôs o recurso voluntário de fls. 239 a 252, em 4/6/09, no qual reproduz a impugnação e pede a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, tendo em vista as alterações trazidas pela Medida Provisória n.º 449, de 3/12/08.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

## Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

## Das alegações recursais

Considerando que a Recorrente reproduz a impugnação em seu recurso, reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784<sup>1</sup>, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira, com as quais concordamos:

8. Inicialmente, cumpre observar que a NFLD é clara ao indicar, tanto no relatório fiscal como no relatório denominado “Fundamentos Legais do Débito”, os atos normativos (em sentido lato) que perfazem o substrato jurídico do lançamento, razão pela qual não se vislumbra a existência dos supostos vícios ou omissões alegados pela Impugnante.

### Responsabilidade dos administradores

---

<sup>1</sup> Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

9. A empresa sustenta a impossibilidade da inclusão dos diretores no polo passivo do lançamento, em face da inexistência dos pressupostos fáticos e jurídicos da atribuição de responsabilidade tributária.

10. Nesse contexto, é importante esclarecer que, ao contrário do entendimento da impugnante, o documento “Relatório de Representantes legais”, a teor do disposto no art. 660, X, da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005, na redação dada pela Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11.01.2007, apenas [...] *lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.*

11. Logo, trata-se de relação meramente indicativa dos que possuem ou possuíam poder de mando/direção à época da ocorrência dos fatos geradores. Não se trata aqui da responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art.135, III, CTN, resultante de atos praticados, pelos diretores e representantes legais da pessoa jurídica de direito privado, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois nestes casos há necessidade de prova dos atos ilegais praticados por eles, que poderá ocorrer em sede de execução fiscal. Como no presente caso não se está atribuindo responsabilidade tributária aos sócios, justifica-se o motivo pelo qual os mesmos não foram intimados do lançamento, não havendo, assim, nenhuma ilegalidade na sua prévia identificação.

[...]

#### **Do Fornecimento de Uniformes**

19. Em conformidade com o art. 22, inciso I, c/c art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, a base de cálculo da contribuição social é a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título ao empregado, nos termos dos artigos transcritos a seguir:

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 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; (Redação dada pela MP n.º 1.596-14, de 10/II/97 e convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/97).

20. Observa-se que o campo de incidência das contribuições previdenciárias tem como núcleo o conceito de remuneração. O vocábulo remuneração abrange o gênero de parcelas contra prestativas - isto é, sem caráter de essencialidade ou instrumentalidade à prestação laborativa - devidas e pagas ao empregado em função da prestação de serviços ou da simples existência da relação de emprego.

21. Saliente-se que alguns empregadores, além da remuneração básica (salário), oferecem aos trabalhadores bens in natura, serviços e outras formas de retribuição, sendo algumas de difícil mensuração, tais como: farmácia, escola, aluguel, energia

elétrica, telefone, consórcio, cartão de crédito, clube, cooperativa, previdência privada, assistência à saúde gratuita ou subsidiada, alimentação, transporte, habitação, venda do próprio produto abaixo do custo e cessão de empréstimo sem juros ou com juros abaixo do mercado etc.

22. Ao lado das parcelas salariais ou remuneratórias, há no contexto da relação de emprego **figuras não salariais**, tais como **parcelas de natureza indenizatória e parcelas de natureza instrumental**. As **indenizações** caracterizam-se, inicialmente, por **ressarcimentos de despesas necessárias ao cumprimento do contrato de trabalho** e, por essa razão, **demandam sempre a comprovação dos gastos**; também revelam natureza indenizatória **ressarcimentos por direitos trabalhistas não fruídos em sua integralidade**. Já as parcelas instrumentais são aquelas utilidades (in natura) ofertadas pelo empregador ao obreiro essencialmente como mecanismo viabilizador da própria realização do serviço contratado, tais como uniformes (art. 458, § 2º, I da CLT) e equipamentos de proteção individual, entregues ao empregado para o trabalho.

23. No mesmo sentido, a Lei 8.212/91, embora considere como salário de contribuição a remuneração auferida pelo empregado, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, exclui da sua expressão o valor correspondente a vestuários fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços.

Lei n.º 8.212/91:

Art. 28. Entende 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 contrato ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

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

[...]

r) **o valor correspondente a vestuários**, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

24. Em síntese, o valor correspondente ao custo de aquisição de uniformes fornecidos in natura pelo empregador não integra a remuneração de seus empregados, assim como não a integraria o ressarcimento, pelo empregador ao empregado, de despesas com a aquisição de uniformes, desde que comprovadas.

25. No caso concreto, as convenções coletivas firmadas (fls. 117 e 133) limitaram-se a estabelecer o pagamento de um valor mensal fixo de R\$ 17,00 e R\$ 20,00, respectivamente, devido a cada obreiro a título de suposto ressarcimento de despesas com uniforme, sem, no entanto, condicionar a percepção do valor a qualquer comprovação de despesas.

26. E o que é mais curioso é que o § 1º dos instrumentos de negociação coletiva estabelece que o “valor da parcela de UNIFORME ajustada nesta cláusula, por se tratar de simples ressarcimento, não integrará para nenhum efeito legal a remuneração do empregado beneficiado. Deverá, no entanto, sofrer tão somente os descontos Previdenciárias cabíveis. ”

27. Ora, pactuar-se valor fixo, dissociado de qualquer comprovação de despesas, equivale instituir gratificação mensal ajustada, cuja natureza salarial está prevista no art. 457, § 1º da CLT, eis que traduz ganho patrimonial decorrente do contrato de trabalho.

28. Destarte, o cotejo entre a situação fática e a legislação pertinente demonstra que os pagamentos efetuados pela empresa não apresentam os requisitos legalmente exigidos para que sejam excluídos do salário-de-contribuição.

**Da impropriedade do foro administrativo para apreciação de alegações de inconstitucionalidade**

29. No que tange às alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos que disciplinam a progressividade da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, cumpre esclarecer que somente ao Poder Judiciário é dado exercer o controle concentrado ou difuso, de caráter repressivo, da constitucionalidade das leis, sendo inadequada a postulação de matéria dessa natureza na esfera administrativa. Tal é, também, o entendimento firmado no Parecer da Consultoria Jurídica (CJ) do então Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) n.º 2.547, de 23/08/2001, aprovado pelo Ministro de Estado, nos seguintes termos:

Impossibilidade de reconhecimento e declaração, no âmbito administrativo, da inconstitucionalidade de dispositivos legais assim não declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes, nem reconhecido pela Chefia do Poder.

30. Em consonância com o acima exposto, o art. 18 da Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007, igualmente dispõe:

**Art. 18. É vedada à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:**

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4.º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

(Destaque na decisão recorrida)

Quanto ao Relatório de Representantes Legais (RepLeg), não merece guarida a contestação da Recorrente. Tal relatório tem, de fato, função meramente informativa (cadastral) e não está atribuindo, às pessoas nele relacionadas, qualquer responsabilidade pelo crédito lançado, sendo nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF n.º 88, de observância obrigatória no presente julgamento, cujo enunciado transcrevemos a seguir:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei tributária, destacamos que este Conselho não é competente para se pronunciar a respeito, conforme assim assentado na Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, esclarecemos que no momento do pagamento ou do parcelamento do débito discutido no presente processo, caso ele seja mantido ao final da discussão administrativa,

será analisado o valor das multas aplicadas, tendo em vista as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941, de 27/5/09 (resultado da conversão em lei da MP n.º 449/08), e mantida a penalidade mais benéfica, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4/12/09.

Ademais, não vemos qualquer nulidade do lançamento sob o pretexto de que a multa progressiva, prevista nos incisos do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, teria sido revogada pela Lei n.º 11.941/09, lembrando que, ao fato gerador das contribuições ora discutidas, aplica-se a legislação vigente ao seu tempo, observando-se, obviamente, a regra do art. 106 do CTN, que é o que será feito com a aplicação da portaria citada no parágrafo anterior.

### **Conclusão**

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

### **Voto Vencedor**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora Designada.

#### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

#### **Das alegações recursais**

##### **1. Salário ‘*in natura*’ - vestuário**

A contribuinte alega que as verbas em destaque não constituem fato gerador de contribuições previdenciárias.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, 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; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213/91 e aqueles

concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal extrai-se que apenas os rendimentos do trabalho podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

O salário *in natura* ou salário utilidade, como também é conhecida, é a parcela de salário do empregado que a empresa paga por meio do fornecimento de bens ou utilidades diversas do dinheiro. Ou seja, é o pagamento feito através de outras coisas, como alimentação, moradia, vestuário e outras prestações *in natura*.

O inciso I do § 2º do art. 458 da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho) aponta que o vestuário<sup>2</sup> fornecido aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviços, não será considerado como salário.

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82).

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

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

O art. 28 da Lei nº 8.212/91, por sua vez, aponta a composição do salário-de-contribuição e elenca em seu parágrafo do 9º, alínea "r", as verbas que não integram o salário de contribuição, onde inclui o valor correspondente a vestuário fornecido ao empregado e utilizado no local do trabalho para a prestação do serviço.

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

(...)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

Da leitura dos dispositivos acima, conclui-se que o vestuário fornecido "*in natura*" é considerado salário, salvo se o fornecido ao empregado para ser utilizado no local de trabalho, para a prestação do serviço.

<sup>2</sup> Consigna-se, de passagem, que o art. 25 da Declaração Universal dos Direitos Humanos assim preceitua: "Todo homem tem o direito a um padrão de vida capaz de assegurar-lhe a saúde, e o bem-estar próprio e da família, especialmente no tocante à alimentação, ao vestuário, à habitação, à assistência médica e aos serviços sociais necessários; tem direito à segurança no caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou em qualquer outro caso de perda dos meios de subsistência, por força de circunstâncias independentes de sua vontade".

O Superior Tribunal de Justiça, ao tratar do tema e analisar os dispositivos mencionados, definiu que *o valor pago pelo empregado para vestuário e manutenção de equipamento utilizado no local de trabalho não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária.*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VÁRIAS VERBAS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OMISSÕES.

(...)

VII - O valor pago pelo empregado para vestuário e manutenção de equipamento utilizado no local de trabalho não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido: REsp n. 1.267.583/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/9/2011, DJe 21/9/2011.

(EDcl no AgInt no REsp 1602619/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/04/2020, DJe 04/05/2020)

No caso, consta no Relatório Fiscal (fls. 32 a 35) a conclusão da Autoridade Fiscal de que o pagamento de uniforme deveria ser considerado como salário de contribuição porque realizado em dinheiro, em valor fixo creditado mensalmente em pecúnia, desvinculado de comprovação de despesas. Não há qualquer informação quanto à utilização, ou não, de uniforme pelos empregados no local de trabalho, para a prestação do serviço.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições, investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate enquadramento errôneo, deve proceder à autuação (Auto de Infração), de forma clara, precisa e com base em provas.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

A Fiscalização deixou de cumprir com seu ônus e realizou o lançamento sem ter base específicas e objetivas. **Sendo genérico o lançamento, não há que se falar em inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte.**

Ademais, não há na legislação qualquer dispositivo que vede o fornecimento de vestuário em pecúnia ou que descaracterize a sua natureza por ter sido realizado em dinheiro e mensalmente.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

AJUDA DE CUSTO PARA COMPRA DE UNIFORMES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não incidem contribuições sobre a verba paga a título de ajuda de custo para compra de uniformes, haja vista que no caso sob apreciação trata-se de vestimenta obrigatória, caracterizando-se a parcela como necessária para execução dos serviços. (...)

(Acórdão n.º 9202-009.566, 2ª Turma da Câmara Superior, Publicado em 23/07/2021)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. UNIFORME. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos em pecúnia aos empregados para a compra de uniformes não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por não possuírem caráter remuneratório.

(Acórdão n.º 9202-007.962, 2ª Turma da Câmara Superior, Publicado em 10/09/2019)

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. UNIFORME. VERBA PARA O TRABALHO.

Entende-se por salário de contribuição, 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. No presente caso, não ficou provado que a verba de auxílio uniforme não foi utilizada para a aquisição e uniformes, indispensáveis ao trabalho. Portanto, pela regra matriz, não há incidência de contribuição, motivo da negativa do provimento do recurso.

(Acórdão n.º 9202-003.511, 2ª Turma da Câmara Superior, Publicado em 29/01/2015)

**Em respeito ao princípio da legalidade, não pode subsistir o lançamento de crédito tributário quando não demonstrada a ocorrência do fato gerador e a subsunção dos fatos à hipótese descrita na lei.**

*Esse é o entendimento do CARF no sentido de que é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado (Acórdão n.º 3301-003.975, Publicado em 05/10/2017).*

Nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido para que o lançamento impugnado seja cancelado.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cláudia Borges de Oliveira