



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 37367.003153/2007-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.698 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2021  
**Recorrente** VIAÇÃO NOVACAP S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2002 a 31/12/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.698 - 2ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 37367.003153/2007-44

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 165 a 173) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito DEBCAD nº 37.099.078-1 (fls. 4 a 40), consolidado em 30/10/2007, relativo às contribuições devidas à seguridade social, parte patronal, dos empregados, SAT/RAT e as devidas a Terceiros – Outras Entidades.

Consta no Relatório Fiscal às fls. 48 e 49 que o fato gerador do lançamento é a caracterização do pagamento de uniforme em dinheiro como caracterização de salário indireto.

A Decisão recorrida excluiu do lançamento as parcelas anteriores a novembro porque foram atingidas pela decadência, pela aplicação da regra disposta no art. 150, § 4º, do CTN, restando assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2006

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2006

**UNIFORME. PAGAMENTO DE IMPORTÂNCIA 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 Nº 08 DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 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.

Lançamento Procedente em Parte

A contribuinte foi cientificado da decisão em 11/01/2012 (fls. 189) e apresentou recurso voluntário em 02/02/2012 (fls. 195 a 234) sustentando: a) nulidade do lançamento por deficiência de motivação e cerceamento do direito de defesa; b) indevido o arbitramento da alíquota da contribuição do segurado empregado; c) indevido o lançamento por arbitramento; d) inexistência do fato gerador.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### 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. Preliminar de nulidade

A recorrente sustenta nulidade por ausência de clareza de relatório fiscal, deficiência de motivação do lançamento e cerceamento do seu direito de defesa.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente<sup>2</sup> – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No Relatório Fiscal consta as contribuições lançadas e as rubricas consideradas como base de cálculo do lançamento, todas contestadas pela recorrente em sua defesa. Se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

O entendimento está em consonância com o deste Conselho. Confira-se:

(...) LANÇAMENTO. NULIDADE. COMPLEMENTAÇÃO DOS FATOS POR MEIO DE INFORMAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Informação Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de esclarecer/complementar os fatos acerca da caracterização da cessão de mão-de-obra, perfectibilizando o ato originário. Tendo a contribuinte sido cientificada deste documento, não há que se falar em nulidade no presente caso.

(...)

(Acórdão nº 2401-009.671, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 15/07/2021).

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

### 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 nº 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 nº 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>3</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.

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.

(...)

---

<sup>3</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”.

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. 48 e 49) a conclusão da Autoridade Fiscalizadora de que o pagamento de uniforme deveria ser considerado como salário de contribuição porque realizado em dinheiro e de forma mensal. 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira