



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



**Processo nº** 10166.013053/2009-06  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.731 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2022  
**Recorrente** HOTEL NACIONAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/03/2005

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis e a legalidade dos atos normativos infralegais.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

PRELIMINAR - INEXIGIBILIDADE DE DEPOSITO RECURSAL

Não há que se falar em depósito recursal, pois a norma que o exigia foi revogada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face da DECISÃO NOTIFICAÇÃO n.º 23.401.4/023/2005, fls. 199 a 209.

Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

### DA NOTIFICAÇÃO

Trata-se de crédito tributário constituído contra o HOTEL NACIONAL S/A, por intermédio da notificação de lançamento (NFLD) em epígrafe, no período fiscalizado que compreende os meses de janeiro/95 a março/05.

2. Para efetuar o lançamento do crédito supramencionado, verificou-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou-se a base de cálculo tributável e calculou-se o montante do tributo devido em R\$ 1.748.264,04 (um milhão setecentos e quarenta e oito mil duzentos e sessenta e quatro reais e quatro centavos), consolidado em 21/07/2005.

3. Constituem o crédito previdenciário as contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, incluindo o financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho - SAT e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como as contribuições destinadas a terceiros.

4. De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 01/18, constituem fato gerador das contribuições previdenciárias ora exigidas os valores pagos ou devidos pela empresa aos segurados a título de gorjeta (taxa de serviço/comissão sobre pontos).

5. Os valores que serviram de base-de-cálculo para as contribuições previdenciárias foram levantados, conforme o mencionado relatório, às fls. 10, a partir das contas contábeis que registraram a taxa de serviço, em diferentes períodos, abatendo-se os valores considerados na folha de pagamento.

### DA IMPUGNAÇÃO

6. Inconformada, a notificada contestou o lançamento, tempestivamente, em 15/08/2005, sendo as seguintes as razões de defesa suscitadas contra a NFLD em epígrafe:

7. Aduz, em síntese, após discorrer sobre a natureza tributária das contribuições sociais, que os "pressupostos essenciais" do lançamento (campo de incidência, fato gerador,

base de cálculo, legalidade) estão em desacordo com o estipulado pelo Código Tributário Nacional.

8. Entende que, no caso em tela, não ocorreu o fato gerador do tributo, uma vez que, "para haver remuneração, é necessário que haja a concomitância da disponibilidade de recursos para se constituir fato gerador da contribuição. Logo, sem a efetividade do pagamento ou crédito, inexistente a remuneração", e, portanto, a obrigação tributária.

9. Quanto à base-de-cálculo, alega inexistência de previsão legal do fato econômico tipificado como gerador do tributo, alegando "opera-se um falso conceito de remuneração, antes da efetividade do pagamento".

10. Ressalta, também, que a empresa é apenas depositária dos valores das taxas de serviço, e que não recebe nenhum benefício econômico, não podendo ser-lhe imposta nenhum ônus, tais como o pagamento de "encargos trabalhistas, a exemplo das férias, 13º variável e FGTS". Entende que a "verba da própria taxa" é que deve suportar o ônus dessas incidências legais. Alega, ainda, que inexistente lei que imponha à empresa os ônus fiscais incidentes sobre tais gorjetas.

11. Aduz que a diferença encontrada pela fiscalização serviu para fazer face aos ônus fiscais e trabalhistas, que foram honrados pela empresa, em cumprimento das específicas imposições legais.

12. Entende que somente os rendimentos do trabalho constituem o campo de incidência da contribuição social e que a remuneração somente ocorrerá mediante pagamento ou crédito de tais direitos do trabalho.

13. Por fim, requer o cancelamento da presente NFLD, bem como o de seus efeitos, além da oportunidade de apresentação de réplica, em respaldo do princípio da ampla defesa.

14. É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GORJETAS

Nos termos da legislação previdenciária, as gorjetas são forma de remuneração, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias.

#### LANÇAMENTO PROCEDENTE

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pela contribuinte às fls. 214 a 234, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

### Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo que, o cerne da questão foi o lançamento tributário dos valores devidos a título de gorjeta pagos ou que deveriam ter sido pagos pela recorrente a seus funcionários.

De antemão, tem-se que o valor original do crédito tributário, após a decisão de primeira instância, foi alterado de R\$ 953.508,31 para 779.872,06, através de Despacho Decisório de Saneamento, fls. 371 a 377, com a aplicação da súmula vinculante n.º 08 do STF, que reconhece o prazo quinquenal da decadência tributária, cuja consequência imediata neste processo, foi a exclusão dos lançamentos tributários abrangidos até a competência 06/2000.

Por conta disso, entende-se que a análise deste processo diz respeito a partir da competência 07/2000, inclusive.

Para melhor compreensão, tem-se ser mais coerente se analisar os questionamentos da recorrente em tópicos separados.

#### 1 – PRELIMINARMENTE

##### 1 – DO DEPÓSITO RECURSAL

Em sede preliminar de seu recurso, o recorrente se insurge em relação à exigência do depósito recursal para seguimento recursal. Em relação ao depósito recursal, tem-se que o mesmo não é mais exigido como condição para o seguimento do recurso voluntário, pois o inciso I, do artigo 19 da Medida Provisória n.º 413, convertida na lei 11.727/2008, revogou a legislação que determinava o depósito prévio como requisito para a admissibilidade do recurso voluntário.

#### 2 - MÉRITO

De antemão, percebe-se que a recorrente, salvo algumas exceções, termina por apresentar um recurso voluntário com os mesmos argumentos utilizados por ocasião da impugnação.

Em seu recurso, a recorrente, ao interpretar o inciso I, do artigo 22 da lei 8.212/91, menciona que o mesmo não deixa dúvida de que o fato gerador da Contribuição Social é a REMUNERAÇÃO - paga, devida ou creditada, a qualquer título, durante o mês, informando que o agente autuante não logrou provar o pagamento das referidas gorjetas, se era devida e mais difícil ainda seria provar devida neste ou naquele mês, como também não comprovou ser creditada.

Em relação a estes insurgimentos, vê-se que a recorrente, apesar de não ter contribuído para com o procedimento de fiscalização, mesmo de posse do minucioso relatório de fiscalização, igualmente em sua impugnação, continua a insistir que a fiscalização utilizou-se de meios subjetivos e imprecisos ao caracterizar e fazer o levantamento do valor correto da base de cálculo do fato gerador.

Entendo que não assiste razão às suas aspirações, pois, a partir do momento em que faltou espírito de cooperativismo da contribuinte por ocasião da fiscalização, caberia à mesma trazer à baila por ocasião da impugnação do lançamento ou mesmo através deste recurso, elementos fatídicos que viessem a corroborar com suas argumentações e não se limitar a proferir

alegações de cunhos generalistas, desprovidas de qualquer elemento de prova que viesse a dar cobertura às suas inquietações.

Desacreditando o mencionado pela recorrente, segundo o Relatório Fiscal da NFLD, fls. 07 a 23, a fiscalização demonstrou que enviou todos os recursos necessários para a correta apuração dos valores pagos ou que deveriam ter sido pagos aos segurados da contribuinte, no entanto, apesar de não ter tido a cooperação da mesma, fez os levantamentos com base na contabilidade apresentada e também dos relatórios e demais elementos levantados por ocasião da fiscalização, não tendo porque a contribuinte apenas nesta fase do processo vir a levantar suposições sobre a liquidez dos valores e também sobre a aplicação do caso em concreto aos ditames legais de enquadramento.

No caso, o relatório fiscal foi muito específico ao descrever todos os procedimentos de levantamento utilizados, demonstrando inclusive, a base e o enquadramento legal aplicados, mencionando que a base de cálculo do fato gerador da contribuição seria os valores levantados a título de gorjeta, independente dos mesmos terem sido efetivamente pagos ou não, cabendo, portanto, à contribuinte, trazer ao processo, além das alegações suscitadas, elementos de prova capazes de afastar o entendimento da fiscalização.

Senão, veja-se a seguir, alguns trechos pertinentes do Relatório Fiscal, onde é demonstrado a convicção do agente fiscal em relação às infrações tributárias apuradas (g.n):

20.0 método mencionado acima pode ser confirmado, a partir do relatório PRFPG572 - Relação dos Pontos dos Funcionários, do sistema de folha de pagamento da empresa. Uma vez encontrado o valor do ponto em reais, na elaboração da folha de pagamento, o sistema calcula a parte variável do salário dos empregados, multiplicando aquele valor pelo número de pontos de cada um dos funcionários. A esta verba, a empresa atribui, tanto na folha de pagamento como em sua contabilidade, o título de "Taxa de Serviço" -

( ... )

35. Os valores que serviram de base de cálculo para as contribuições previdenciárias foram levantados a partir das contas contábeis que registraram a taxa de serviço em diferentes períodos, conforme item 33, abatendo-se os valores considerados na folha de pagamento. Consta em anexo (fls. 75 a 76) os valores considerados na contabilidade e na folha de pagamento, assim como as diferenças encontradas.

36. Foram desconsiderados os valores pagos a título de taxa de serviço nas rescisões contratuais. Este valores são registrados na contabilidade, mas não transitam pela folha de pagamento.

( ... )

41.0 fato gerador das contribuições previdenciárias ora exigidas são os valores pagos ou devidos pela empresa aos segurados, a título de taxa de serviços

42. É importante esclarecer que a lei 8.212/91, de 24 de julho de 1991, na sua redação original, definia em seu art. 28, inciso I, que o salário de contribuição para os segurados empregados seria a remuneração efetivamente recebida. A medida provisória 1.596-14, de 10 de novembro de 1997, posteriormente convertida na lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997, alterando o referido inciso da lei 8.212/91, passou a definir como hipótese de ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados.

43. Esta alteração passa a ter efeitos somente a partir da competência 03/1998. Dessa forma, em relação à taxa de serviços, os valores levantados anteriormente a esta competência foram efetivamente pagos e aqueles a partir de então são valores considerados pagos ou devidos.

#### DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

44.A contribuição a cargo da empresa está definida no artigo 22, incisos I e II da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991, conforme segue, *verbis*:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, **qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas**, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles 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:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

45.0 artigo 28, inciso I, da referida lei assim categoria de segurado empregado, *verbis*: define salário de contribuição para a

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 alterada pela MP n.º 1.596-14/97, convertida na Lei n.º 9.528/97)(sem grifos no original)

Ainda reforçando os seus argumentos, a recorrente menciona que conforme o texto legal antes transcrito, a remuneração a qualquer título constitui Fato Gerador das Contribuições Sociais. Entretanto, para haver remuneração, é necessário que haja a concomitância da disponibilidade de recursos para se constituir Fato Gerador da contribuição. Logo sem a efetividade do pagamento ou crédito, inexistente a remuneração.

Como se vê, a contribuinte tenta sustentar que, mesmo que fossem devidas as respectivas gorjetas, o fato de não terem sido pagas, era suficiente para descaracterizar o ciclo completo de formação da definição legal do fato gerador.

No caso, tem-se que a contribuinte tem uma interpretação totalmente destoante do enunciado legal, pois na definição legal do fato gerador, é mencionado que a contribuição previdenciária engloba **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. Portanto, da análise do referido dispositivo legal, não há a exigência de que seja cumprido o ciclo total como o quer a contribuinte.**

Ademais, o próprio recurso da contribuinte termina por apresentar algumas incongruências ao mencionar que é apenas depositária dos valores em questão, onde, concomitantemente informa que não houve pagamentos e que já foram repassados a quem devidos, ao mesmo tempo em que afirma que não foram creditados e, por conseguinte, não houve a remuneração, que em si, constituiria a base de cálculo da contribuição social.

Diante desses aparentes conflitos recursais, não é possível serem acatadas as argumentações da recorrente. Senão, veja-se a seguir, a transcrição de trechos do recurso da contribuinte (g.n):

Existe uma lógica econômica que não pode deixar de ser considerada nesta questão. Sendo a **Autuada apenas uma depositária**, de tais recursos, ela não percebe nenhum benefício econômico, logo, não se pode, igualmente e por justiça, lhe impor nenhum ônus.

A diferença encontrada pela fiscalização serviu para fazer face aos ônus fiscais e trabalhistas que foram honrados pela empresa autuada, em cumprimento das específicas imposições legais.

Pelo exposto, requer a Autuada, seja declarada a insubsistência da notificação em questão, afastando a hipótese dos respectivos fatos geradores e base de cálculo, inclusive porque:

- > A uma: **não houve pagamento de tais valores** e, por conseguinte, não houve a remuneração que em si, constituiria a base de cálculo da contribuição social;
- > A duas: tais valores não são devidos, inclusive porque já foram repassados a quem de direito, ao logo dos anos, com recursos da Autuada;
- > A três: **não foram creditados** e, por conseguinte, não houve a remuneração, que em si, constituiria a base de cálculo da contribuição social.

No que diz respeito às inconstitucionalidades dos atos normativos e do efeito confiscatório dos juros e das multas, vale lembrar que os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. Além do mais, existe a súmula Carf nº 2 onde menciona que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não devem ser acolhidas as alegações da recorrente no sentido de serem excluídas as multas, sob os argumentos de que as mesmas são inconstitucionais e/ou ilegais.

No que diz respeito às decisões administrativas invocadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

( ... )

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

Quanto aos entendimentos doutrinários apresentados, apesar dos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária, de seguimento obrigatório.

Quanto à solicitação de réplica, igualmente frisado pela decisão recorrida, não é possível que seja facultada esta possibilidade de recurso à contribuinte, haja vista a falta de previsão legal, como também o fato de que a recorrente pode se valer das possibilidades legais de recursos para apresentar as suas alegações relacionadas à decisão em comento.

#### Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Fl. 9 do Acórdão n.º 2201-009.731 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.013053/2009-06