



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



**Processo nº** 10580.721217/2017-83  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 2202-009.128 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de abril de 2022  
**Embargante** EXPRESS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APRECIÇÃO POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. FATO GERADOR. EMPRESA SEM EMPREGADOS.

O fato gerador da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/11 não é o trabalho remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei, podendo ser exigida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais.

CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS - CNAE. REENQUADRAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo situação que enseje reenquadramento de ofício do código da atividade principal declarada, deve ser considerado a CNAE declarada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por acolher os embargos de declaração, em acatamento da determinação judicial, e negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto, e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte acima identificada, que alega haver vício de contradição entre a decisão prolatada no Acórdão n.º 2202-005.308 e os seus fundamentos, além de omissão quanto a matérias trazidas no recurso, que não teriam sido apreciadas. A decisão foi proferida pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em reunião de 10 de julho de 2019.

O Acórdão embargado possui a seguinte ementa:

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. FATO GERADOR. EMPRESA SEM EMPREGADOS.**

O fato gerador da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta CPRB instituída pelos artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546/11 não é o trabalho remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei, podendo ser exigida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais.

**SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NÃO CONFIGURADA.**

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos tributários resultantes, desde que caracterizada, adequadamente, a prática de atos infringentes à legislação tributária que não se confundam, em substancial grau, com o inadimplemento do tributo.

A embargante opôs-se ao referido acórdão em face de alegada contradição e omissão em relação as seguintes questões:

- a) Contradição quanto à incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em decorrência de classificação incorreta do código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE);
- b) Omissão quanto à substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB em relação à empresa que não contrata empregados;
- c) Omissão quanto à ineficácia da norma legal quanto à desoneração da folha de pagamento.

Em despacho monocrático datado de 24 de fevereiro de 2020, o Presidente desta 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que também era relator do Acórdão embargado, entendeu não haver a contradição entre os fundamentos e a conclusão pela procedência da autuação, como fazia crer a embargante; também não conheceu das omissões alegadas e não acolheu os embargos de declaração, em caráter definitivo, nos termos do artigo 65, caput e §3º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Na sequência, a contribuinte obteve liminar em mandado de segurança (Processo nº 1021129-63.2020.4.01.3400) para que fosse dado seguimento aos embargos, de modo que fossem apreciados e julgados por esta Turma. Referida decisão foi recebida pelo então Conselheiro Relator em 19/11/2021 que, em cumprimento a decisão judicial, incluiu o processo em pauta de julgamento em janeiro e fevereiro de 2022, sendo o processo retirado de pauta em razão da falta de quórum regimental para instalação e deliberação do colegiado, motivado pela adesão de conselheiros representantes da Fazenda Nacional ao movimento paredista da categoria funcional. Nesse interim, conforme Despacho de Devolução de fl. 688:

Tendo em vista que o conselheiro relator, signatário do presente despacho, terá seu mandato expirado em 28/02/2022 próximo, é necessário então que este processo seja devolvido para o setor responsável, de modo que possa ele ser redistribuído no

Colegiado da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, assegurando o atendimento da medida liminar, com a sua inclusão em pauta na próxima reunião de julgamento da referida Turma.

Considerando então que o Presidente-Relator não se encontra mais neste Colegiado, o processo foi a mim sorteado e, em cumprimento à ordem judicial, os embargos foram por mim apreciados e são encaminhados ao colegiado para a sua apreciação e julgamento em sessão extraordinária do dia 4/4/2022.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

Conforme mencionado, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, que também era relator do acórdão embargado, proferiu despacho rejeitando os embargos de declaração, em caráter definitivo, nos termos do artigo 65, caput e § 3º, do RICARF.

Porém, a contribuinte obteve liminar em mandado de segurança, para que os embargos fossem apreciados e julgados por esta Turma.

Assim, tendo em vista o dever de observância das ordens judiciais pela administração pública, conheço dos embargos de declaração e passo à sua apreciação.

Inicialmente, para adequada contextualização do alcance do julgamento, transcrevo, no essencial, a fundamentação da liminar do MS nº 1021129-62.2020.4.01.3400:

**De fato, em sede de exame sumário da causa, verifico que a fundamentação adotada no acórdão embargado não corresponde à conclusão, na medida em que não enfrentou o ponto relativo ao erro de classificação na Tabela de CNAE.**

Ademais, forçoso concluir, pois, que a submissão dos embargos de declaração ao colegiado do CARF é a regra, que **somente cede oportunidade à decisão monocrática na hipótese em que, na dicção da norma, "as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedente ou que não estiverem objetivamente apontadas"**, o que não parece ser o caso, visto que a impetrante comprova desde o início da discussão administrativa no tocante à substituição de uma alíquota por outra de menor percentual (art. 7º da Lei n. 12.546/11). Destarte, **razoável concluir das provas juntadas que os fatos apontados nos embargos de declaração não foram enfrentados pela autoridade impetrada**, que lançou mão do art. 65, §3º do RICARF - de duvidosa constitucionalidade, diante do indesejável subjetivismo que carrega - terminando por rejeitar "em caráter definitivo" os embargos de declaração manejados pela impetrante. Portanto, com manifesta violação da garantia do devido processo legal (CF/88, art. 5º, LV) e com preterição do direito de defesa do contribuinte (cf. art. 59, II, do Decreto n. 70.235/72 c/c art. 2º da Lei 9.784/99). Nesse sentido, são os seguintes precedentes do TRF da Primeira Região: Agravos de Instrumento n. 1029783-25.2018.4.01.0000, 1034557-64.2019.4.01.0000 e 1027207-25.2019.4.01.0000. (grifei)

Conclui-se, da leitura da passagem supra, que os embargos foram admitidos considerando ser devida a análise pelo Colegiado do tópico dos embargos intitulado DAS EMPRESAS DO SETOR HOTELEIRO. DO CONTRATO SOCIAL E DAS QUESTÕES DELE PROVENIENTES. ERRO NO ENQUADRAMENTO DO CNAE.

Não obstante, para que não se possa cogitar de descumprimento da medida judicial - até mesmo porque em seu dispositivo a determinação do Juízo não limita o julgamento dos embargos a determinada parte da peça recursal – os embargos devem ser conhecidos e apreciados em sua totalidade.

### **1 - Incidência de CPRB em decorrência de classificação incorreta na CNAE – contradição entre o voto e seus fundamentos**

Como dito, são três as questões apontadas nos embargos. A primeira delas diz respeito à suposta contradição entre o voto e seus fundamentos no que se refere ao capítulo que trata da incidência de CPRB em decorrência de possível classificação incorreta na CNAE. É importante transcrever as razões pelas quais os embargos haviam sido rejeitados pelo então Presidente desta 2ª Turma:

A embargante alega que o acórdão, em que pese ter se manifestado que a classificação da empresa no CNAE estaria incorreta, manteve a incidência da CPRB. Reporta que tal conclusão contradiz os próprios fundamentos do voto.

Com relação à tal assertiva, analisando os termos do voto condutor do acórdão, entendeu o colegiado haver indícios de que ao menos parte das unidades dos imóveis em questão tinham estrutura de apart-hotéis, o que não significa concordar com a premissa de que se tratava de administração de apart-hotéis o foco da atuação da contribuinte, até mesmo porque o objeto social constante do contrato social da ora embargante era a de “empreendimentos hoteleiros”. Assim, frente à falta de comprovação da incorreção do enquadramento no CNAE, a atuação restou mantida, *verbis*:

...

Também não trouxe a empresa qualquer justificativa para a manutenção de seu CNAE como sendo de subclasse 55108/01 (hotéis e similares), em todas as declarações transmitidas à RFB, ao invés de providenciar, **em linha com o que parece ter sido a linha argumentativa recursal**, sua mudança para a subclasse 55108/052 (aparthotéis).

Enfim, o que se conclui é que, perante a inconsistência das provas e incoerência dos argumentos trazidos aos autos pelo recorrente, não há razões para desconsiderar a informação por ele circunstanciada no CNAE, antes do início da ação fiscal, no sentido de que exercia a atividade preponderantemente hoteleira, devendo assim operar a incidência das contribuições tal como determinada pelo legislador, ou seja, sobre a receita bruta da empresa, nos termos constantes do lançamento fiscal.

De rigor, por conseguinte, manter a atuação. (Grifou-se.)

Ou seja, adotando como premissa de que **a empresa não apresentou prova da incorreção da sua classificação no código CNAE subclasse 5510-8/01 (hotéis)** e, estando este código CNAE abrangido pela incidência de CPRB, nos termos da Lei nº 12.546, de 2011, chega-se a conclusão da procedência da atuação.

Desta forma, não se verifica contradição entre os fundamentos e a conclusão pela procedência da atuação, como faz crer a embargante.

Em resumo, o julgador afirmou que, apesar de haver indícios que a recorrente possuía unidades com estrutura de apart-hotéis, isso por si só não comprova que ela é de fato uma administradora de apart-hotéis, e não uma empresa que atuava no ramo hoteleiro, até mesmo porque o objeto social constante do contrato social da ora embargante era o de “empreendimentos hoteleiros”, conforme por ela declarado em todas as declarações apresentadas à administração tributária federal; concluiu então o julgador que, caso fosse a outrora recorrente administradora de apart-hotéis, de forma que a informação por ela prestada em relação a sua CNAE estivesse incorreta, deveria ela ter procedido à retificação da CNAE, o que não o fez.

Assim, também não vislumbro a suposta contradição apontada, mas passo a examinar a alegação de enquadramento incorreto na CNAE.

Importante anotar que os alegados erros de informação do código CNAE apresentados nos embargos nem mesmo foram objeto do recurso voluntário. A leitura do recurso permite verificar que foram levantadas três teses de defesa, quais sejam (fls. 535 e ss):

1 – O ESCOPO DA LEI Nº 12.546/2011 E SUA INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA – discorre sobre os motivos que levaram à publicação da Lei nº 12.546/2011, que instituiu o regime da CPRB, enfatizando que se trata de um substitutivo daquelas contribuições previstas nos incisos I e III da Lei nº 8.212, de 1991, e que pressupunha um benefício ao contribuinte, o que teria um efeito contrário no seu caso, com aumento significativo de sua carga tributária (parte desses argumentos forma repetidos no capítulo 3);

2 – DA INDEVIDA INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DO FEITO FISCAL – discorre sobre a inclusão do sócio administrador como responsável solidário pelo crédito lançado, o que entende descabido e ilegal; frise-se que essa alegação foi acatada pelo julgador *a quo*;

3 - DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. DA INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – INVIABILIDADE DA EXAÇÃO FISCAL: neste Capítulo repisa que a Lei nº 12.546/11 teve o escopo de beneficiar (desonerar) as empresas que possuem quadro de funcionários, alterando a base de cálculo do tributo, contudo mantendo incólume o seu fato gerador, que continua a ser o trabalho remunerado e que, por consequência lógica, as empresas que não possuem quadro de funcionários não podem ser alcançadas pelas novas regras da citada Lei. Afirma que atua como **administradora de condomínio de hotel/flat** e, para tanto, tem firmado com o Condomínio Athenas Multiempresarial contrato de prestação serviços com tal finalidade; que por força da natureza de suas atividades nunca possuiu empregados e por isso nunca recolheu as contribuições substituídas, de forma que não tem o que substituir; que o condomínio é o verdadeiro empregador. Apresenta sua única menção à CNAE nos seguintes termos:

Deveras, o fato da EXPRESS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA – EPP estar inserida na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE na Subclasse 5510-8/01, por si só não a torna sujeito passivo da contribuição previdenciária **substitutiva** da Lei 12.546/11, principalmente porque ela nunca foi sujeito passivo da Lei 8.212/91, inexistindo o respectivo fato gerador a autorizar a cobrança empreendida pela Receita Federal do Brasil.

Na verdade, as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0, **em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da lei nº 8.212**, teriam que contribuir sobre o valor da receita bruta à alíquota de 2%. Isto significa dizer que **A REGRA DO ART. 7º, CAPUT, II DA LEI 12.546/11 FOI DIRECIONADA ÀS EMPRESAS COM O CITADO CNAE QUE SÃO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO PREVISTO NO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91**, o que não é o caso da EXPRESS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA. – EPP.

Vê-se então que o principal argumento apresentado neste Capítulo é que a CPRB é substitutiva da contribuição previdenciária, mas que a recorrente não tem o que substituir por não ser contribuinte de tal tributo, uma vez que não tinha empregados.

Assim, em relação à CNAE, em seu extenso recurso a empresa somente o menciona uma única vez para dizer que, apesar de estar classificada naquele código, já não era contribuinte do tributo exigido na sistemática da Lei nº 8.212, de 1991. Logo, os fundamentos

trazidos pelo então Relator em relação à CNAE apenas reforçaram que, caso a empresa de fato não fosse do ramo hoteleiro, deveria ter retificado sua CNAE, o que não o fez. E foi nesse aspecto que a empresa, já em sede de embargos, alegou que não teria retificado suas declarações com o fim de alterar o código CNAE declarado “pela simples razão de que supunha ter como adequado o enquadramento efetuado na CNAE 2.0, subclasse 5510-8/01, efetuado pelo seu contador.” Acrescenta que “A autoridade administrativa, outrossim, teve a oportunidade de efetuar a retificação da classificação na CNAE 2.0 da Embargante, quando da realização de sua revisão e não as fez.”

Ora, tais alegações também nem mesmo foram apresentadas no recurso e o julgador de segunda instância a menciona apenas para concluir que as informações consideradas pela fiscalização partiram de declaração da própria recorrente. Nesse aspecto, a legislação estabelece que é o contribuinte que informa nas declarações apresentadas à administração tributária a sua CNAE, conforme a sua atividade preponderante. O Manual da GFIP, por exemplo, assim disciplina:

2.1 – CNAE - Informar o código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, instituído pelo IBGE através da Resolução CONCLA nº 01, de 04/09/2006. A tabela de códigos CNAE 2.0 pode ser consultada na Internet, no site [www.cnae.ibge.gov.br](http://www.cnae.ibge.gov.br). Este campo deve conter a informação do código correspondente à atividade econômica de cada estabelecimento da empresa.

2.2 – CNAE PREPONDERANTE - Informar o código referente à atividade econômica preponderante da empresa, estabelecida conforme a Instrução Normativa que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela RFB - Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. O código CNAE Preponderante é o que determina o enquadramento no grau de risco da empresa, previsto no Anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, dando origem à alíquota RAT, que deverá ser utilizada em todos os estabelecimentos

Ainda conforme disciplina a IN RFB 971, de 2009:

Art. 72. ...

I - o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, com base em sua atividade econômica preponderante, **observados o código CNAE da atividade** e a alíquota correspondente ao grau de risco, constantes do Anexo I desta Instrução Normativa, de acordo com as seguintes regras:

...

Tem-se então que atividade econômica do estabelecimento é identificada por meio de código atribuído em conformidade com a relação de códigos da CNAE, aprovada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de acordo com a atividade econômica principal do estabelecimento, atividade esta declarada pelo contribuinte, ou seja, o código CNAE principal é auto declarado e deve refletir, sempre, a atividade principal (preponderante) do contribuinte, ainda que sejam desenvolvidas atividades econômicas secundárias. Cabe assim ao contribuinte observar as normas da CONCLA (Comissão Nacional de Classificação do IBGE), principalmente o disposto nas notas explicativas correspondentes a cada seção, divisão, grupo, classe e subclasse para fins de atribuição da CNAE. Caso observe que há erro na informação da CNAE, cabe ao contribuinte retificá-la, conforme previsto nos atos acima citados.

Dessa forma, quanto à alegação de que “A autoridade administrativa, outrossim, teve a oportunidade de efetuar a retificação da classificação na CNAE 2.0 da Embargante, quando da realização de sua revisão e não as fez”, tem-se inicialmente que é dever do declarante

retificar seus erros, caso de fato existam; ademais, a CNAE declarado pelo recorrente foi tido como correto pela autoridade lançadora, que não viu necessidade de alterá-lo de ofício; pelo contrário, conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 12):

**1.2 A empresa auditada exerce atividade de hotelaria e similares, conforme informação cadastrais da Receita Federal e constatação no curso da ação fiscal.**

...

1.10 De fato, a auditoria constatou que o hotel de nome fantasia Express é um pool hoteleiro em que diversos proprietários se associam em condomínio e o faturamento do Hotel é efetuado pela empresa Express Empreendimentos Hoteleiros que o administra, sendo responsável pela emissão de todas as notas fiscais. Como se trata de uma empresa hoteleira, deve pagar a Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta, nos termos da Lei 12.546/2011, conforme já explicado. O fato da empresa não contar com um número expressivo de empregados, por ter optado administrativamente por registrar os empregados em um condomínio, não lhe exonera da obrigação de pagar a CPRB. Por outro lado, o condomínio deve recolher os tributos de seus empregados sobre a folha de pagamento, pois não está abrangido pela Lei 12.546/2011. Desta forma, a justificativa apresentada não é compatível com a sistemática imposta pela Lei 12.546/2011.

Ora, dentre as atividades no código CNAE declarado pela embargante consta a de “Administração de Hotéis” e a fiscalização constatou haver no caso concreto um ‘pool hoteleiro’ administrado pela recorrente; nas notas explicativas da CNAE consta que “Esta subclasse compreende as atividades dos hotéis e pousadas combinadas ou não com o serviço de alimentação... Administração de Hotéis”. Apesar de a embargante alegar que:

A peça narrativa do acórdão ao tratar da questão do enquadramento da Embargante no CNAE 2.0, subclasse 5510-8/01, assim se pronunciou:

“Por sua vez, o contrato social e alterações consignam que a empresa possui o objeto social genérico de “empreendimentos hoteleiros”, sendo que, conforme documentos de fls. 84 e ss (ata de assembleia condominial, convenções de condomínio), **a empresa foi contratada para administrar condomínios edifícios** (Edifício Athenas Multiempresarial, Edifício América Towers).

**As informações constantes nessas peças permitem inferir** tratem-se de apartamentos com estrutura próxima a apart-hotéis, com serviços de lavanderia, restaurante, “business center”, etc. Anote-se que também foram colacionados, junto com as DACON entregues, planilha de demonstrativos de receitas (vg. Fls. 146 e ss).

O primeiro elemento de convencimento extraído dos excertos grifados e acima transcritos possibilitaram as inferências pelo i. Relator, quais sejam:

(i) A empresa foi contratada para administrar condomínios edifícios (Edifício Athenas Multiempresarial, Edifício América Towers);

(ii) Os condomínios edifícios tratam-se de apartamentos com estrutura próxima a apart-hotéis, com serviços de lavanderia, restaurante, “business center”, etc.

No próprio recurso a recorrente alega que (fl. 606):

A EXPRESS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA. – EPP atua como **administradora de condomínio de hotel/flat** e, para tanto, tem firmado com o Condomínio Athenas Multiempresarial, desde 17 de janeiro de 2008, contrato de prestação serviços com tal finalidade, consoante prova o documento anexo.

...

... o fato da empresa Recorrente não ter empregados e conseqüentemente folha de pagamento, não se trata de uma opção administrativa, mas decorrente da natureza das **atividades desenvolvidas pela Recorrente, consistente na administração do empreendimento hoteleiro**, cuja atuação efetiva é integralmente realizada pelo seu sócio administrador, não havendo necessidade algum de manter quadro de empregados.

Assim, a própria recorrente assume administrar um condomínio de **hotel/flat** (empreendimento hoteleiro), de forma que de fato se enquadra na CNAE na Subclasse 5510-8/01, conforme declara à administração tributária, pois tal código abrange, dentre outras atividades, a de Administração de Hoteis. **A própria ata da Assembleia Geral do Condomínio Athenas (fl. 85) consigna que “A comissão indicou como melhor proposta para administrar o condomínio Athenas e explorar o poll hoteleiro a empresa Express empreendimentos Hoteleiros Ltda.”**

Conforme disposto na Lei n.º 12.546, de 2011, as empresas enquadradas no citado código CNAE, sem distinção, contribuirão pela sistemática da CPRB que, no período do lançamento, possuía caráter impositivo:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, **contribuirão sobre o valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, **à alíquota de 2% (dois por cento)**: (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4o e 5o do art. 14 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

II - **as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01** da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0; (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

Prossiga a embargante neste capítulo:

O primeiro argumento de convencimento foi acrescido por outros, desta feita mediante a constatação pela autoridade administrativa fiscalizadora e autuante, a partir do exame realizado nos contratos firmados entre a Embargante e os condomínios, cuja inferência assinalou que:

- a) a ela incumbia uma série de serviços, como arrecadar as taxas condominiais, gerenciar e pagar os **FUNCIONÁRIOS DO CONDOMÍNIO**;
- b) pagar taxas de serviços públicos, tais como: ...impostos previdenciários e demais incidentes sobre a operação do condomínio, conforme a legislação vigente; e
- c) auferia, em contrapartida, remuneração mensal equivalente a 9% das despesas ordinárias mensais do condomínio.”

O primeiro argumento de convencimento possível extraído do acórdão embargado, no que atine à classificação do CNAE 2.0, conduz à conclusão objetiva e definitiva, de se tratar a Recorrente de uma prestadora de serviços, que em contrapartida recebeu remuneração mensal, como também estão delineados os tipos de serviços prestados, que não se prestam à atividade hoteleira, porém a atividade de gestão administrativa operacional. A própria auditoria da RFB constatou que o hotel é mero nome de fantasia, conforme se encontra acima transcrito.

Vale dizer, não se trata no caso sob apreciação de empresa hoteleira, ou de empreendimentos hoteleiros e isto restou consignado no voto condutor, inobstante o dispositivo da referida decisão aponte em outra direção.

...

O voto condutor faz o reconhecimento expresso de que a Embargante **foi contratada para administrar condomínios edifícios**, portanto é uma prestadora de serviços, mediante a comprovação por meio de contratos firmados com outras empresas e que foram verificados pela fiscalização e pelo i. Relator, que de acordo com os serviços prestados, destacou aqueles adiante transcritos: **arrecadar as taxas condominiais, gerenciar e pagar os funcionários do condomínio**, e ”pagar taxas de serviços

públicos utilizados, tais como: ... **impostos previdenciários e demais incidentes sobre a operação do condomínio.**

Ora, as atividades citadas pela recorrente nada mais são do que aquelas relacionadas à Administração de hotéis (no caso um pool hoteleiro); como já dito, no recurso a embargante assume administrar um condomínio de **hotel/flat** (empreendimentos hoteleiros); é sabido que os chamados “pool hoteleiro” têm forma de condomínio edilício (há partes comuns e partes exclusivas), funcionam como hotéis e têm por finalidade administrar o investimento dos proprietários adquirentes de unidades autônomas, pois nessa modalidade o proprietário, quando da compra da unidade, celebra contrato concomitante no qual se obriga a transferir para determinado operador a administração do serviço hoteleiro; esse operador hoteleiro é remunerado por uma taxa de administração do empreendimento hoteleiro, como é o caso da recorrente, que recebe uma taxa de 9% pelos serviços de administração de hotel, atividade esta, conforme já exposto acima, enquadrada subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0 (Administração de hotéis) e portanto sujeita ao recolhimento da CPRB.

Em consulta à rede mundial de computadores (Internet) obtém-se a seguinte informação:

Nome da empresa	EXPRESS EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA
nome Fantasia	EXPRESS HOTELS

Atividades de negócios da empresa

55.10-8-01 - Hotéis

Hotéis e pousadas são utilizados por pessoas físicas e jurídicas, geralmente para pernoites ou prestação de serviços específicos. Dentre estes, podem ser citados: promoção de eventos em salões e auditórios, serviços de SPA, atividades de lazer em Hotel Fazenda e prestação de serviços de alimentação nos seus restaurantes, como café-da-manhã, almoços e jantar, quando couber

Dessa forma, concluo que não há o alegado erro no enquadramento CNAE trazido nos embargos, sendo a recorrente empresa do **setor hoteleiro que se auto enquadrou na subclasse 5510-8/01** da CNAE 2.0, enquadramento este considerado correto pela fiscalização, pois de fato desenvolve atividade de **ADMINISTRAÇÃO DE HOTEIS**, de forma que rejeito as alegações apresentadas neste capítulo.

**2 - Omissão quanto à substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB em relação à empresa que não contrata empregados - tópico dos embargos intitulado DA SUBSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO POR CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.**

Inicialmente reforço que o Ilmo. JuIZ **não** fez apontamentos adicionais com relação aos outros tópicos vertidos nos embargos, de forma que transcrevo as razões pelas quais os embargos haviam sido rejeitados pelo então Presidente desta 2ª Turma, com as quais concordo:

A embargante alega a existência de omissão quanto à análise da impossibilidade de substituição da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento

(CPFP) pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB) no caso de não possuir empregados. Salienta que, se não contribuía sobre a folha de salários não há incidência da CPRB, pois esta substituiria aquela, e no seu caso, não teria o que ser substituído.

Quanto aos argumentos acima, verifica-se que o acórdão manifesta-se pela procedência da autuação, uma vez, a Lei instituidora da CPRB não excepciona empresas sem empregados da sua incidência, bastando a classificação na tabela CNAE prevista na norma legal para a incidência da citada contribuição, *verbis*:

Cabe observar, entretanto, que os preceitos relativos à desoneração da folha de pagamentos não são de caráter facultativo, mas sim cogentes, ou seja, se uma empresa do setor hoteleiro está enquadrada na subclasse 55108/01, independentemente de ter ou não funcionários, deverá recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, por força de expressa determinação legal. Mister ressaltar, também, que o fato gerador da CPRB é o auferimento de receita, não a existência de empregados na empresa, com relação aos quais teria cabido, em tese, a incidência de contribuição patronal nos moldes previstos no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Então, inexistente na norma o condicionante cogitado pelo recorrente, no sentido de que o fato gerador incide sobre a receita, somente se há contribuição a ser substituída. Não, para a norma incidir basta haver receita, no que concerne àquelas empresas que se auto classificaram em determinados registros de CNAE, dada a natureza da atividade ali estipulada.

Portanto, não se reconhece a omissão alegada, não prosperando, portanto, o acolhimento dos embargos nesse ponto, pois a decisão enfrentou claramente os argumentos da recorrente, traduzindo-se os embargos em nítido descontentamento com o resultado do julgamento, buscando a rediscussão de matéria já analisada pelo colegiado, e não restando demonstrada a existência de vício no acórdão.

Conforme consignado no voto do Acórdão embargado,

Não é outro o entendimento espelhado na Solução de Consulta Cosit nº 22/14, com o qual se partilha, e cuja ementa parcialmente transcreve-se:

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*EMENTA:*

***CPRB. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. FATO GERADOR. EMPRESA SEM EMPREGADOS.***

***O fato gerador da CPRB instituída pelos arts. 7.º a 9.º da Lei n.º 12.546, de 2011, não é o labor remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei. Assim, poderá ser exigida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais. (Grifou-se.)***

A embargante alega que o Acórdão não enfrentou a máxima trazida de que a CPRB é uma contribuição substitutiva e no seu caso não há o que substituir, pois não seria antes contribuinte do tributo discutido por não ter empregados. Ora, essa foi justamente a questão enfrentada na Solução de Consulta Interna citada pelo então Relator, da qual destaco os seguintes trechos:

5. A consulente indaga se empresas que não possuem quadro de funcionários (leia-se: que não contratem empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais) serão alcançadas pela novas regras da CPRB.

6. Para incidência da contribuição em análise, é preciso que ocorra a materialidade do fato gerador (ou, conforme a terminologia adotada, da hipótese de incidência, do fato impositivo ou do fato jurídico tributário). De fato, a Lei nº 12.546, de 2011, não explicita o fato gerador da CPRB; entretanto, isto pode ser deduzido do exame da norma (sem destaques no original):

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

(...)

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

7. Verifica-se que a base de cálculo desta contribuição substitutiva é a receita bruta de determinadas atividades das empresas, devidamente ajustada (ver, por exemplo, art. 9º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011, e Parecer Normativo RFB nº 3, de 21 de novembro de 2012).

Observa-se também que para sua incidência não é relevante a data em que o produto é fabricado ou da saída do estabelecimento, ou a data da prestação do serviço: o que importa é a data em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração.

8. Ora, há uma estreita e necessária correlação entre a base de cálculo e o fato gerador do tributo...

10. Considerando-se que a base de cálculo da CPRB é a receita bruta de determinadas atividades da empresa, e dada a necessária e estreita correlação entre a base de cálculo e a fato gerador do tributo, é forçoso concluir que o fato gerador da contribuição em análise é o auferimento de determinadas receitas, e não o labor remunerado (fato gerador das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, 1991). Assim, a CPRB poderá ser devida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais.

Assim, as alegações trazidas neste Capítulo não têm o condão de anular o lançamento, que deve ser mantido.

### **3 - Omissão quanto à ineficácia da norma legal quanto à desoneração da folha de pagamento** - tópico dos embargos intitulado INEFICÁCIA DA NORMA QUANTO À DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO.

Também neste ponto o Ilmo. Juízo não fez apontamentos adicionais, de forma que novamente transcrevo as razões pelas quais os embargos haviam sido rejeitados pelo então Presidente-Relator desta 2ª Turma:

Ainda, a embargante registra mais uma suposta omissão quanto ao enfrentamento do tema relacionado à intenção do legislador ao estabelecer a CPRB, no sentido de desonerar a folha de pagamento de determinados setores empresariais

Alega que:

O recurso voluntário interposto ao tratar do mérito das questões postas enfocou a discussão da interpretação da Lei nº 12.546/11, com ênfase na desoneração da carga tributária dos setores produtivos contemplados, com a finalidade de estimular a competitividade e a geração de empregos, e não de criar um novo tributo. Sob esse pressuposto é que se deu a substituição da contribuição previdenciária, de que trata a Lei nº 8.212/91, art. 22, I e II, sobre a folha de pagamento, pela contribuição sobre a receita bruta, sob o comando da Lei nº 12.546/11.

A suposta substituição implicou em grave prejuízo para as empresas do setor hoteleiro, em total dissonância ao escopo da lei.

A Embargante fez colação de jurisprudência que determina o retorno ao status quo ante, para as empresas do setor hoteleiro que tiveram prejuízo financeiro, proveniente da substituição de uma contribuição pela outra sobre a receita bruta, a exemplo da jurisprudência, cujas ementas seguem adiante transcritas.

[...]

O acórdão embargado é totalmente omissivo acerca da matéria, qual seja: a desoneração da folha de pagamento e nuances a ela inerentes, que foram submetidas à apreciação por essa Corte.

O conteúdo que se encontra no corpo do voto condutor é meramente uma assertiva, que em nada influencia o resultado desse aresto, quando de sua apreciação, portanto é irrelevante. A conferir:

*Em outros termos, ainda que em um determinado caso particular a desoneração pretendida pela vontade do legislador, na espécie veiculada pelas disposições da Lei nº 12.546/11, não se opere face de certas peculiaridades do contexto, tem-se que tal motivo não é suficiente, por si só, para dar ensejo a não aplicação da regra vigente no ordenamento jurídico, ao menos em sede administrativa.*

A embargante pretende questionar a integridade de norma válida e juridicamente admitida pelo arcabouço jurídico pátrio, sendo que tal matéria não se mostra apta a ser discutida em sede administrativa, como reconhecido pelo voto condutor do acórdão. A existência de decisões judiciais em sentido contrário não tornam ineficaz a letra da Lei para terceiros não atingidos pelas decisões judiciais.

Assim, conforme o excerto colacionado pela embargante, o acórdão manifesta-se pela impossibilidade, ao menos em sede administrativa, de afastamento de dispositivo legal por características peculiares do sujeito passivo.

Também aqui não que se cogitar do acolhimento dos embargos, dada a inexistência de omissão a ser integrada.

Quanto às alegações de que, no caso concreto, a utilização de mão-de-obra nas atividades da empresa é mínima, de modo que a cobrança da CPRB é contrária aos os objetivos expostos na exposição de motivos da Lei nº 12.546/2011; que a cobrança da CPRB, no seu caso, teria efeito contrário ao previsto na Constituição Federal e na lei, pois majoraria sua carga tributária em patamares elevadíssimos, essa questão foi enfrentada quando do julgamento RE 1.187.264, no qual o STF apreciou matéria relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, e em seu voto o Sr. Ministro Dias Toffili, assim se pronunciou:

Apenas a título de exemplo, vide que a MP nº 563/12, depois convertida na Lei nº 12.715/12, responsável por uma de tais alterações, surgiu tendo como um dos panos de fundo a crise de 2011, a qual afetou significativamente a economia brasileira, mormente a indústria nacional. Muito por conta disso, foram selecionados setores dos serviços e da indústria de transformação que seriam contemplados com o regime da CPRB.

Não se alegue que macularia a compreensão acima a eventual majoração de carga tributária total para um determinado contribuinte, em razão de ter sido ele compulsoriamente incluído no regime da CPRB, nos termos das leis anteriores à Lei nº 13.161/15, a qual previu a facultatividade desse regime. Isso porque, reitera-se, a feição genérica e abstrata do regime da CPRB, instituído pela Lei nº 12.715/12, por si só, contempla aquele importante benefício fiscal. Nesse sentido, a exclusão de um contribuinte desse regime que, por razões individuais, se enquadre na referida situação, consistiria em concessão de privilégio odioso.

Ademais, não cabe a este órgão analisar se é conveniente ou não a aplicação da lei, mas sim aplicá-la. Inclusive, por expressa vedação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972, e no artigo 59 do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, não pode este órgão julgador desconsiderar norma válida no ordenamento jurídico:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

Portanto, a legislação vigente a época dos fatos geradores determinava que certos produtos estavam sujeitos a desoneração da folha de pagamento conforme Lei nº 12.546/ 2011, alterada pela Lei nº 12.715/2012.

A alegação de que a aplicação da lei no caso concreto iria em sentido contrário ao previsto na Constituição Federal esbarra ainda no seguinte em verbete Sumular editado por este Conselho:

#### **Súmula CARF nº 2**

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

Sendo o regime da CPRB, no período do lançamento, obrigatório por lei, mantém-se o lançamento.

**Conclusão**

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração em acatamento da determinação judicial e negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva