



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.000367/2010-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.549 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrente HOTEL DE TURISMO PARQUE BALNEARIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GORJETAS. PARCELA INTEGRANTE.

Considera-se salário de contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 30.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2401-011.549 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15983.000367/2010-64

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 93 e ss).

Versa o Processo COMPROT n.º **15983.000367/2010-64**, sobre o Auto de Infração – AI n.º **37.272.714-0**, lavrado por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência de a empresa deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas dos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, de conformidade com o art. 32, Inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 225, inciso I e § 9º do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. Para esse AI foi aplicada a multa no valor de **R\$1.410,79 (um mil, quatrocentos e dez reais e setenta e nove centavos)**, de acordo com o art. 283, inciso I, alínea "a" do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, considerando a ausência de agravantes disposta no art 290 do referido Regulamento. Informa o Relatório Fiscal da Infração, de fl. 06, que a empresa autuada não incluiu nas folhas de pagamento apresentadas, referentes ao período fiscalizado, as remunerações devidas/pagas aos contribuintes individuais, além das parcelas pagas sob a denominação de pagamentos extras a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, lançados na escrituração contábil.

A empresa autuada foi cientificada do AI em causa, em **30/06/2010**, conforme folha inicial. Às fls. 60/68, em **30/07/2010**, acompanhada dos anexos de fls. 69/88, a empresa interessada apresenta impugnação, por meio da qual requer seja cancelado o lançamento em causa, por ilegalidade, inconsistência, mediante os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem:

1. Inicia sua impugnação fazendo um breve resumo dos fatos, para em seguida asseverar que em relação às remunerações extras, o que teria ocorrido foi o pagamento de gorjetas, e não pagamento efetuado pela impugnante em favor de seus empregados, daí não terem sido considerados salários. Alega, nos termos dos artigos 457 e 458, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, que a gorjeta não é paga pela empresa e sim por terceiros, não havendo que se falar em salário.
2. Transcreve jurisprudência em sua defesa.
3. Defende que de acordo com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN, não poderia lei tributária dizer o que é salário ou salário-de-contribuição, em prejuízo o que dispõe lei que trata especialmente do tema, que no caso, seria Lei Trabalhista, ou seja, o art. 458, da CLT, onde deve ser buscado o conceito de salário, que se refere, para a definição de salário, aos pagamentos efetuados pela empresa e não por terceiros, razão pela qual não seria aplicável ao caso em questão o conceito de salário de contribuição constante do inciso I, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991.
4. Prossegue argumentando que haveria a presença de antinomia e que ao caso deveria ser aplicado o conceito de salário da CLT, que excluiria a gorjeta de seu conteúdo, pelo que solicita a anulação do lançamento efetuado, já que a gorjeta não seria salário, também não poderia constar da folha de pagamento.

5. Por outro lado, argüi que ainda que a gorjeta pudesse ser entendida como salário, essa não possuiria o requisito da habitualidade, havendo a necessidade desse requisito, para que a gorjeta tivesse natureza salarial e fosse passível de tributação, de acordo com a definição de salário contida no art. 458, da CLT e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991. Afirma que inexistiria nos autos a demonstração que as gorjetas seriam habitualmente recebidas, ou seja, fossem pagas todos os meses.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 93 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 37.272.714-0. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GORJETAS. PARCELA INTEGRANTE.

As gorjetas integram o salário de contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, no caso de pagamento a segurado empregado e trabalhador avulso, na forma disposta no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 103 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação, no sentido de que: (i) a gorjeta, ainda que pudesse ser entendida como salário, por não contar com o requisito da habitualidade, não poderia, jamais, consistir em base de cálculo para a contribuição social; (ii) se gorjeta não é salário, não poderia mesmo constar da folha de pagamento, de forma que não há o alegado erro de escrituração apto a ensejar a multa ilegalmente aplicada.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo argumenta que os pagamentos extras não incluídos em folha de pagamento seriam gorjetas pagas, não consideradas salários e, portanto, não incluídas em folhas de pagamento, posto que não foram pagas pela empresa autuada e sim por terceiros, para o que invoca os artigos 457 e 458, da CLT.

Pois bem.

Conforme destacado, encontra-se em discussão no presente processo, a obrigação de a empresa preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

E a esse respeito, quanto à obrigação acessória em comento, entendo que não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.

A começar, cumpre pontuar que se entende por salário de contribuição, nos termos do art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, a remuneração auferida, 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.

E, ainda, nos termos do art. 457, caput e § 3º, da CLT e da Súmula 354/TST, as gorjetas devem integrar os salários do empregado para os fins de direito, independentemente de se tratar daquelas dadas espontaneamente pelos clientes ou das cobradas pelo empregador nas notas de despesas.

Ademais, ao contrário do que argumentado pelo recorrente, na hipótese dos autos, a habitualidade no pagamento resta devidamente demonstrada, sobretudo considerando que no Processo n.º **15983.000364/2010-21**, AI n.º **37.272.711-5**, lavrado por descumprimento de obrigação principal, na mesma ação fiscal da presente autuação, o levantamento **PE1 – PAGAMENTOS EXTRAS**, que possui como fato gerador o pagamento de remunerações devidas/pagas como extra a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, apuradas na escrituração contábil, foi lançado nas competências 01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007, 08/2007, 09/2007, 10/2007, 11/2007 e 12/2007, o que sem sombra de dúvidas caracteriza a não eventualidade no pagamento dessas verbas.

Sendo assim, ao não incluir nas folhas de pagamento apresentadas, referentes ao período fiscalizado, as parcelas denominadas de pagamentos extras a garçons, garçonetes,

hostess, ajudantes de cozinha, lançados na escrituração contábil, o sujeito passivo deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas dos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, incorrendo em desrespeito à legislação de regência, nos termos do art. 32, Inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 225, inciso I e § 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Entendo, pois, que agiu com acerto a decisão recorrida, cujas conclusões lá traçadas, são coincidentes com o entendimento deste Relator acerca da questão discutida nos autos:

[...] No que respeita a matéria impugnada a empresa deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas dos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, de conformidade com o art. 32, Inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c art. 225, inciso I e § 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, ou seja, não incluiu nas folhas de pagamento apresentadas, referentes ao período fiscalizado, as parcelas denominadas de pagamentos extras a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, lançados na escrituração contábil.

Quanto a essa infração a defendente afirma que os pagamentos extras não incluídos em folha de pagamento seriam gorjetas pagas, não consideradas salários e, portanto não incluídas em folhas de pagamento, posto que não foram pagas pela empresa autuada e sim por terceiros, para o que invoca os artigos 457 e 458, da CLT.

Sobre esse assunto têm-se as disposições contidas no art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991, a seguir, que define o que é “salário-de-contribuição”, para segurado empregado e trabalhador avulso, sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias:

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 Lei n.º 9.528, de 10.12.97)*

(...)

Observe-se que o referido dispositivo legal é claro ao estabelecer que as gorjetas integram o salário de contribuição, sem condicionantes, não interessando se foram cobradas pelo estabelecimento na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, elas fazem parte da remuneração do empregado, não procedendo dessa forma os argumentos da impugnante de que se pagas por terceiros não seriam base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Outrossim, não merecem prosperar os argumentos de que não poderia lei tributária dizer o que é salário ou salário-de-contribuição, em prejuízo do que dispõe lei que trata especialmente do tema, que no caso, seria Lei Trabalhista, haja vista que não há conflito entre a definição de salário de contribuição estabelecida pelo inciso I, art. 28, da Lei n.º 8.212/1991 e conceito de salário nos termos dos artigos 457 e 458, da CLT, posto que o referido art. 457, também não estabelece condicionantes para que as gorjetas sejam consideradas remuneração, apenas determina que elas estão compreendidas na

remuneração, bem como o art. 458, não estabelece nenhuma limitação nesse sentido, como se pode ver dos artigos a seguir transcritos:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

(...)

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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

Ademais, em que pesem os argumentos da impugnante, é necessário evidenciar que a atividade administrativa de lançamento não é discricionária, ou seja, não está adstrita à vontade do fiscal, que ao constatar a ocorrência de uma infração a uma obrigação principal ou acessória é obrigado por lei a efetuar o competente lançamento. Outrossim, esclareço que o inciso I, art. 28, da Lei nº 8.212/1991, goza de presunção de legalidade e constitucionalidade, sendo que enquanto não for revogado ou não tiver suspensa sua vigência, permanece dotados de eficácia, não podendo os auditores fiscais deixar de aplicá-los, haja vista que exercem atividade plenamente vinculada às normas vigentes, conforme determina o parágrafo único, do art. 142 do CTN.

Por fim, quanto ao argumento de que, ainda que a gorjeta pudesse ser entendida como salário, essa não possuiria o requisito da habitualidade, esse também não possui o condão de alterar o lançamento, vez que como já foi visto antes não existem nas legislações transcritas, condicionantes para a inclusão de gorjetas no conceito de remuneração.

Entretanto, só para melhor esclarecer a empresa autuada, convém ressaltar que é entendido como ganho habitual qualquer pagamento feito ao empregado que seja repetido no tempo, e que, conforme é observado, no Processo nº **15983.000364/2010-21**, AI nº **37.272.711-5**, lavrado por descumprimento de obrigação principal, na mesma ação fiscal da presente autuação, o seu levantamento **PE1 – PAGAMENTOS EXTRAS**, que possui como fato gerador o pagamento de remunerações devidas/pagas como extra a garçons, garçonetes, hostess, ajudantes de cozinha, apuradas na escrituração contábil, foi lançado nas competências 01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007, 08/2007, 09/2007, 10/2007, 11/2007 e 12/2007, o que sem sombra de dúvidas caracteriza a habitualidade no pagamento desses extras, que por sua vez, segundo a própria impugnante, no início de sua defesa, seriam as gorjetas pagas a seus empregados.

Sobre decisões judiciais, colacionadas à impugnação, dispõe o Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

Art. 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Com isso, fica claro que as decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

Oportuno mencionar que a infração fiscal que permeia o presente lançamento tem natureza meramente formal, sendo despicienda a verificação do resultado efetivamente ocorrido, da vantagem obtida, da eventual falta de recolhimento de tributo ou da extensão da lesão ao Fisco.

Cabe destacar, pois, que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Nesse sentido, a exigência da penalidade independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Ela é exigida em função do descumprimento da obrigação acessória. A possibilidade de ser considerada, na aplicação da lei, a condição pessoal do agente não é admitida no âmbito administrativo, ao qual compete aplicar as normas nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar arguições de cunho pessoal.

Entendo, pois, que não foram verificadas máculas capazes de demonstrar que o lançamento em apreço seria nulo, bem como, tendo a Autoridade Fiscal praticado ato plenamente vinculado e agindo em conformidade com o ordenamento de regência, não há que se falar em desrespeito aos princípios norteadores da atividade da Administração Pública.

Não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância que, a meu ver, examinou com proficuidade a questão posta.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço do contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pelo recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

