

CONSULTORIA TRABALHISTA SÜSSEKIND

ARNALDO SÜSSEKIND - CONSULTOR

LUIZ INÁCIO B. CARVALHO - ASSESSOR

Contribuições previdenciárias e para a seguridade social. Não-incidência sobre a taxa retida pela empresa para gerenciar as gorjetas com-pulsórias

PARECER

sobre consulta formulada por **INTERCONTINENTAL HOTELEIRA LIMITADA.**

SUMÁRIO:

I - DA CONSULTA.....	§§ 01 a 03
II - DA GORJETA COMO PARCELA INTEGRANTE DA REMUNERAÇÃO.....	§§ 04 a 09
III - AS FONTES DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	§§ 10 a 18
IV - O INSTRUMENTO NORMATIVO.....	§§ 19 a 21
V - DA HIPÓTESE EM EXAME.....	§§ 22 a 36
VI - DAS CONCLUSÕES.....	§ 37

Rio de Janeiro

1998

CONSULTORIA TRABALHISTA SÜSSEKIND

ARNALDO SÜSSEKIND - CONSULTOR
LUIZ INÁCIO B. CARVALHO - ASSESSOR

PARECER

I - DA CONSULTA

1. A sociedade denominada INTERCONTINENTAL HOTELEIRA LTDA. dirigiu-nos consulta da qual extraímos os seguintes trechos:

"Com o objetivo de instituir no Hotel Inter-Continental-Rio, a sistemática de cobrança de taxa de serviço (gorjeta) compulsória, mediante a incluso de notas de despesas dos clientes do acréscimo no valor equivalente ao percentual de 10% (dez por cento), a empresa Consulente celebrou, em 19 de novembro de 1992, com o Sindicato dos Trabalhadores no Comércio Hoteleiro e Similares do Município do Rio de Janeiro, um acordo coletivo de trabalho (cópia anexa), cuja cláusula 8 reza:

'8 – Para atender ao custeio das despesas decorrentes da administração, gestão e controle da arrecadação e rateio das importâncias cobradas a título de taxa de serviço e que reverterão em benefício dos empregados, fica a INTERCONTINENTAL devidamente autorizada a efetuar a retenção do percentual equivalente a 35% do montante arrecadado mensalmente.'

Do montante arrecadado mensalmente, a Consulente sempre faz incidir o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre as parcelas da mencionada taxa de serviço efetivamente pagas aos empregados, isto é, relativamente ao percentual de 65%, ficando excluídos da incidência a parte retida no percentual de 35%.

Sucedendo que a Fiscalização do INSS expediu notificação de lançamento (NFLD) contra a Consulente, por entender que as contribuições previdenciárias devem incidir sobre o montante arrecadado (100%), incluindo a parcela de 35% não distribuída aos empregados."

2. Após a referida exposição, a Consulente formula as seguintes indagações:

a) **se o acordo coletivo do trabalho firmado com o sindicato da categoria profissional, com o objetivo de regular cobrança e o rateio da chamada taxa**

- de serviço é válido, plenamente aplicável e compatível com preceitos constitucionais e legais imperativos?*
- b) a respeito da cláusula 8 do acordo coletivo de trabalho, se existe texto de lei que disponha sobre o seu objeto ou o tema foge à previsão legal?*
- c) se a exigência de pagamento de diferenças de contribuições previdenciárias, alegadamente devidas sobre a totalidade (100%) dos valores relativos às gorjetas dos clientes, configura ilegalidade e inconstitucionalidade?*
- d) se os valores a serem levados a compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias são apenas aqueles efetivamente percebidos pelos empregados, ficando conseqüentemente, excluídos da incidência a parcela não rateada aos empregados no valor correspondente a 35% do montante arrecadado da clientela, a título de taxa de serviço?*
- e) se o inciso I do art. 195 da Constituição Federal e a legislação que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social limitam a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelos empregadores e empregados à folha de salários, isto é, os salários efetivamente pagos na empresa aos empregados?*
- f) se a parcela da taxa de serviço retida e não distribuída aos empregados, consoante ajustado na cláusula 8 do acordo coletivo de trabalho, a luz do disposto no art. 457 da CLT, pode se caracterizar como remuneração dos empregados, apesar de não ser por eles percebida?*
- g) se a fiscalização do INSS ampliou, indevidamente, o conceito jurídico de "remuneração" consubstanciado na CLT, para justificar a cobrança de contribuições previdenciárias e exorbitou quando transformou em fato gerador das contribuições previdenciárias a parte retida da taxa de serviço que não integra a remuneração dos empregados?*
- h) se o inciso II do art. 5º, da Constituição Federal, que proclama o princípio da reserva legal, definido como garantia fundamental, foi violado pelo INSS quando autuou a empresa Consulente?*
- i) se a parcela retida da taxa de serviço pode integrar o cálculo do valor do salário-de-benefício dos empregados?*

j) se falta legitimidade à Fiscalização do INSS para transformar em remuneração dos empregados a parcela retida da taxa de serviço?

3. A consulta e os quesitos formulados se desdobram em dois aspectos fundamentais. O primeiro diz respeito à gorjeta que alguns estabelecimentos comerciais cobram de seus clientes como parcela integrante da remuneração do empregado. E o segundo se refere aos efeitos jurídicos do instrumento normativo firmado entre a Consulente e a entidade sindical representativa dos respectivos empregados.

II - DA GORJETA COMO PARCELA INTEGRANTE DA REMUNERAÇÃO

4. Na sistemática da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) resultaram bem distintos os conceitos de remuneração e de salário:

“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.”

5. Como se infere e assinalou o 1º signatário deste parecer,

“salário é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato.”
 (“Instituições de Direito do Trabalho”, São Paulo, LTr, 17ª ed., 1997, pág. 348).

6. Há, porém, prestações que, embora devidas e pagas pelo empregador, não são conceituadas como salário, porque:

- a) possuem natureza jurídica indenizatória (p. ex.: ajuda de custo para transferência do empregado ou reembolso de despesas efetuadas na execução do trabalho fora do seu domicílio);
- b) têm caráter assistencial (p. ex.: salário-família, vale-transporte ou complementação de benefícios previdenciários);
- c) apesar de apresentarem características de salário, a lei expressamente as exclui do conceito de remuneração (p. ex.: participação nos lucros ou resultados da empresa ou alimentação fornecida na conformidade da Lei nº 6321/76); e

d) correspondem a utilidades fornecidas para a execução do trabalho e não pelo trabalho efetuado (p. ex.: vestuários, habitação e outros equipamentos indispensáveis à prestação dos serviços contratados).

7. O que importa enfatizar nesta oportunidade, por decorrer explicitamente do art. 457 da CLT, é que o salário é "**devido e pago diretamente pelo empregador**" enquanto que "**as gorjetas que receber**" integram o complexo remuneratório do empregado.

8 Originariamente, a gorjeta correspondia a uma retribuição suplementar paga, voluntariamente, pelos fregueses do estabelecimento que usufruíam dos serviços prestados pelos respectivos empregados. Mas, universalmente, ela se tornou um costume consagrado em certas atividades, razão por que, para propiciar adequada distribuição a todos os empregados que participam do empreendimento, transformou-se em suplemento obrigatório da conta devida pelos usuários dos serviços. Daí a inclusão de um novo parágrafo ao citado art. 457:

"§ 3º. Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título e destinada à distribuição aos empregados."

9. Precisamente porque a gorjeta compulsória é cobrada com a nota das despesas efetuadas pelos fregueses, cumpre ao empresário operacionalizar o seu recolhimento e a sua distribuição aos empregados. E essa repartição pode ser ajustada com os próprios empregados ou – o que é recomendável – em acordo coletivo com o sindicato que os representa.

III - AS FONTES DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

10. O Título VIII da Constituição Federal, ao dispor sobre a seguridade social, preceitua:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos".

11. Visando a regulamentar essas disposições, foi aprovada a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, o qual, que desde a sua edição, vem sofrendo constante alterações. Após estabelecer que a Seguridade Social

"será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais" (Art. 10),

prescreveu que estas contribuições, no que concerne aos empregados, incidirão **"sobre o seu salário-de-contribuição"** (letra c, do art. 11).

12. Em seguida definiu o salário de contribuição:

"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 contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa"
(Redação dada ao inciso pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

13. O comando legal que enuncia a base de cálculo do salário de contribuição para fins de incidência da contribuição social no tocante aos trabalhadores é claro e direto:

"a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título".

14. Portanto, não pode haver dúvida que o alvo são os rendimentos **pagos, devidos** ou **creditados** ao trabalhador. Em nenhum momento, o

mencionado comando legal, ainda que por exegese elastecida, que se não admite em matéria tributária, refere rendimentos que não sejam devidos ou pagos ao trabalhador.

15. Esse preciso comando legal é ratificado na versão do último Decreto que regulamentou a referida lei (Decreto-lei nº 2.173, de 05 de março de 1997), o qual, em seu art. 37, é ainda mais incisivo:

“Art. 37 – Entende-se por salário de contribuição:

I – para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º e repetidos os limites previstos nos §§ 3º e 5º;”.(grifamos).

16. Destarte, é evidente que os referidos dispositivos legais não contemplam rendimento que não seja efetivamente percebido, creditado ou devido ao empregado. **In claris cessat interpretatio**.

17. No que tange à contribuição social pertinente aos empregadores, deverá ela incidir sobre a **“folha de salários, o faturamento e o lucro”**. Como acentuara o 1º signatário do presente parecer ao analisar a questão, o Texto Constitucional:

“a) limitou a incidência da contribuição dos empregadores à folha de salários, isto é, aos salários pagos na empresa aos respectivos empregados” (“Direito do Trabalho e Previdência Social - Pareceres”, São Paulo, LTr, 1995, vol IX, pág. 338).

18. Conclusão óbvia é a de que, se a parcela não é devida ao empregado pelo empregador e, via de conseqüência, não consta da folha de salários, sobre ela não incide a contribuição social devida pelo empregador.

IV – DO INSTRUMENTO NORMATIVO

19. A Constituição Federal de 1988 atribuiu especial relevo à negociação coletiva como solução das questões coletivas de trabalho, seja no plano da categoria, seja no plano empresarial, reconhecendo e estimulando a autocomposição, que se objetiva na convenção ou no acordo coletivo (art. 7º, inciso XXVI), de caráter normativo, previstos no art. 611 da CLT. A convenção coletiva abrange e vincula todos os integrantes da categoria econômica e profissional, cujos sindicatos a subscrevam. O acordo coletivo

alcança apenas a empresa e os respectivos empregados, estes representados pelo correspondente ou correspondentes sindicatos. Esse entendimento direto é o caminho normal e desejável para a estipulação ou alteração das condições individuais de trabalho.

20. No que se refere à flexibilização de direitos, pela primeira vez admitida em nosso sistema jurídico, o art. 7º da Constituição de 1988 a consagra em três significativas oportunidades: redução de salários (inciso VI), compensação de horários (inciso XIII) e turnos ininterruptos de revezamento (inciso XIV), sempre mediante convenção ou acordo coletivo, isto é, sob tutela sindical.

21. Esses aspectos revelam, com toda segurança - e não poderia ser diferente em face da evolução do Direito do Trabalho no Brasil - que o Texto Constitucional prestigiou e incentivou a negociação direta como forma mais eficaz da composição de interesses dos empregadores e empregados, admitindo, inclusive, por meio dela, a flexibilização de direitos.

V – DA HIPÓTESE EM EXAME

22. Definidas essas diretrizes, cumpre-nos examinar se as contribuições devidas à Previdência Social incidem sobre o percentual cobrado pela Consulente para operacionalizar a cobrança e a distribuição das gorjetas obrigatórias aos seus empregados. Através da negociação coletiva ficou ajustada a inclusão, nas respectivas notas de serviço, de um adicional de 10% (item 1), que formaria um fundo a ser distribuído conforme complexo critério estabelecido no referido instrumento (itens 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14 e tabela anexa).

23. Tratando-se de grande empreendimento, com um contingente razoável de empregados, não é preciso ter a vidência de um oráculo para se prever que a administração do montante arrecadado ao longo do mês demandaria significativa tarefa operacional. Daí a regulamentação da matéria pelo precitado acordo coletivo, cujo item 8 estipula:

“Para atender ao custeio das despesas decorrentes da administração, gestão e controle da arrecadação e rateio das importâncias cobradas a título de taxa de serviço e que reverterão em benefício dos empregados, fica a INTERCONTINENTAL devidamente autorizada a efetuar a retenção do percentual equivalente a 35% do montante arrecadado mensalmente”.

24. Resta inegável que esse percentual ajustado entre a empresa e o sindicato representativo dos seus empregados objetiva cobrir as despesas

necessárias com a “**administração, gestão e controle da arrecadação e rateio**” do montante arrecadado. E fere a lógica e o bom senso jurídico confundir ou conceituar dita parcela como integrante da remuneração dos empregados, mesmo porque nem mesmo é paga, percebida, creditada ou devida a estes. E não sendo efetivamente paga aos empregados, também não se enquadra no conceito de remuneração e a fortiori, no salário de contribuição, tal como enunciam os dispositivos legais referidos na Seção III deste parecer.

25. Nem se diga que a matéria não é própria de regulação em instrumento normativo. Como afirmado, o legislador constituinte pátrio, sensível à evolução do Direito do trabalho, procurou incentivar o entendimento direto entre os interlocutores da relação de trabalho. Como já demonstrado, a Constituição de 1988 admite a flexibilização de direitos pela via da negociação coletiva até no tocante aos salários (art. 7º, VI), que não é a hipótese da consulta, mas evidencia que o campo da negociação coletiva é, sob esse aspecto, bastante amplo.

26. Estes aspectos são abordados apenas para demonstrar que, independente do ângulo que a questão possa ser vista, resulta incontroverso que o acordo coletivo firmado pela Consulente está em perfeita sintonia com as normas jurídicas aplicáveis. E acordo coletivo como o do caso presente, antes mesmo da permissão expressamente consignada na atual Constituição Federal, já se revelava legalmente viável. O eminente jurista baiano José Martins Catharino, desde priscas eras, comentando a matéria, já sustentava:

“o adicional fixado nas nota de despesa e recolhido pela casa é uma verdadeira participação nas entradas, e como tal constitui salário, fora de qualquer dúvida. Quando isto acontece é constituído um fundo especial, cujo lastro é para ser distribuído pelos empregados segundo as regras estabelecidas pelo uso, pela lei, por contrato, por convenção, por sentença coletiva ou regulamento.” (“Tratado Jurídico do Salário”, Rio, Freitas Bastos, 1951, pág. 549; grifamos).

27. Se não se configura a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre a taxa retida pela Empresa para administrar, em todas as suas fases, o adicional cobrado a título de gorjeta, cumpre verificar, com o objetivo de atender aos quesitos formulados pela Consulente, se a contribuição devida pelo empregador para o custeio da seguridade social incide sobre a mencionada taxa.

28. Como já afirmado, essa contribuição social, no que tange a empregadores, incidirá, conforme exposto comando constitucional, sobre a "**folha de salários, o faturamento e o lucro**". Ora, é inverossímil cogitar-se que tal parcela conste da folha de salários. Também dita parcela não resulta de faturamento da Consulente, posto que não se caracteriza como retribuição pelos serviços que presta aos respectivos clientes. O mesmo ocorre em relação ao lucro. Conclusão inafastável é a de que a situação em foco não se enquadra em qualquer das previsões consignadas no art. 195 da Lei Fundamental.

29. Ainda que dúvida ou entre-dúvida pudesse haver a respeito dessa conclusão – o que se nos afigura inviável – cumpre recordar, com o mestre Carlos Maximiliano, que as disposições alusivas ao direito fiscal não comportam interpretação extensiva, prevalecendo, como regra, a observância da parêmia in dubio contra fiscum ("Hermenêutica e Aplicação do Direito", Rio, Freitas Bastos, 3ª ed., 1941, págs. 298 e 391).

30. Se é certo que o próprio Texto Fundamental admite a instituição de outras formas de contribuições que não as previstas no mencionado art. 195, não menos certo é que sua instituição depende de lei complementar. É o que estatui o § 4º do referido dispositivo constitucional:

"§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I".

31. E o art. 154, inserido no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, autoriza a União a instituir:

"I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição" (grifamos).

32. Exatamente por esta razão, decidi, em mais de uma oportunidade, o Colendo Supremo Tribunal Federal, cuja primordial competência é "a guarda da Constituição" (art. 102):

"PREVIDÊNCIA SOCIAL - CONTRIBUIÇÕES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS EXEGESE. Nas Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional 1/69, teve-se a previsão geral do triplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária,

ocorresse a regência das Contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incs. I, II e III do art. 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do art. 154, inc. I, nela inserta - § 4º do art. 195 em comento." (Ac. da Sessão Plena julgado. em 12.05.94 no RE 166772-9-RS - Rel. Min. Marco Aurélio).

33. *Demais disso, a Carta Magna também consagra, no art. 5º, como um dos "direitos e garantias fundamentais", o princípio de que*

"II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

34. *Este inciso do texto constitucional consubstancia o que a doutrina definiu como princípio da legalidade ou reserva legal. Como bem ressaltou o ilustrado professor José dos Santos Carvalho Filho,*

"na mesma medida em que o Estado tem idoneidade para criar regras gerais, tem, em contrapartida, o dever de respeitá-las, pondo-se perante elas como fazem os integrantes da coletividade" ("Livro de Estudos Jurídicos", IEJ, nº 3, RJ, 1991, pág. 139).

35. *No exercício de qualquer função, seja **jurisdicional, legislativa** ou mesmo **executiva**, o Estado tem, portanto, a sua ação submetida e limitada aos ditames da lei. Este o princípio consagrado na Lei Maior que entre nós prepondera desde a Constituição do Império e sempre esteve presente, sob as mais variadas formas, nos textos fundamentais do nosso País.*

36. *E no caso das contribuições sociais, como demonstrado, não se exige apenas uma lei ordinária, mas sim lei complementar.*

VI - DAS CONCLUSÕES

37. *Em face do exposto, objetivando atender às indagações formuladas, concluímos:*

- a) *O instrumento normativo firmado entre a Consulente e a entidade sindical profissional representativa dos seus empregados, que instituiu a taxa de serviços compulsória (gorjetas) e definiu as regras a serem observadas na administração,*

gestão e controle do montante arrecadado (item 8), é consentâneo com o sistema constitucional e infra-legal atualmente em vigor em nosso País.

- b) Conforme conceito estabelecido na Lei nº 8212/91 e demais dispositivos que a regulamentaram não se enquadra no conceito de salário de contribuição o percentual de 35% retido pela empresa, com base em acordo coletivo, destinado ao gerenciamento do montante arrecadado porque não é devido, pago ou creditado aos empregados, não sofrendo, via de consequência, a incidência da contribuição devida à Previdência Social pelos trabalhadores;
- c) Pela mesma razão e porque o mencionado percentual não compõe a remuneração dos empregados, não constando, nem podendo constar, da **folha de salários**, não sendo objeto de **faturamento** e não constituindo **lucro** da Consulente (Constituição Federal, art. 195), sobre ele não incide a contribuição social devida à Seguridade Social pela empresa;
- d) Configura manifesta ilegalidade a exigência por parte da fiscalização do INSS de recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o percentual de 35% do montante arrecadado, contrariando o princípio da reserva legal que sempre preponderou em nosso País.

S.M.J. é o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1998


ARNALDO SÚSSEKIND

OAB nº 2100


LUIZ INÁCIO BARBOSA CARVALHO

OAB nº 44418