

BARES E RESTAURANTES – NÃO INCLUSÃO DAS GORJETAS NA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS APURADOS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL

I. ESCOPO DA ANÁLISE

O escopo do presente estudo objetivo é verificar a existência de jurisprudência administrativa e judicial que permita as empresas enquadradas no regime tributário simples nacional não tributar os valores recebidos a título de gorjeta.

II. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Em pesquisas realizadas em processos judiciais versando sobre gorjetas, foi possível verificar que a Fazenda Nacional sustenta o seguinte para justificar a tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS:

- (i) Independentemente da natureza remuneratória das gorjetas, e do repasse integral de tais valores aos empregados, o fato é que, uma vez ingressando nos cofres do estabelecimento e fazendo parte da sua receita bruta (lucro presumido), a taxa de serviço é investida pela empresa, seja em aplicações financeiras, seja no exercício das atividades ordinárias;
- (ii) O repasse ao trabalhador só se dá ao final do mês e em percentual aplicado sobre o valor histórico, justificando a incidência do IRPJ e da CSLL;
- (iii) Em relação ao PIS/COFINS, é possível enquadrar os valores recebidos pelos estabelecimentos a título de gorjeta na base de cálculo das contribuições em comento, por se tratar de receitas recebidas pela pessoa jurídica em razão do exercício de sua atividade precípua.

Em 2014, foi proferida a Solução de Consulta COSIT n. 99/2014, na qual foi analisada apenas a gorjeta espontânea, tendo a Receita Federal do Brasil (“RFB”) fixado entendimento no sentido de que, na apuração da receita bruta (base de cálculo do simples nacional), somente não se incluem as vendas canceladas e os descontos

incondicionais, razão pela qual as gorjetas compulsórias não poderiam ser excluídas da base de cálculo. É o que se infere dos trechos a seguir expostos:

“ASSUNTO: Simples Nacional EMENTA: As gorjetas compulsórias integram a Receita Bruta e não podem ser excluídas da base de cálculo do Simples Nacional devido mensalmente, por falta de previsão legal. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar 123, de art. 3º, caput e § 1º, Resolução CGSN nº 94, de 2011, art. 2º, inciso II.”

Trechos Extraídos da Fundamentação:

“A análise da presente consulta **se ateve às gratificações Compulsórias, pois a Espontânea é paga pelo Cliente ao empregado**, assim sendo referimo-nos aos aspectos legais aplicáveis ao tema.

(...)

A Consulente informa que as gorjetas Compulsórias são importâncias cobradas do cliente como adicional nas notas de despesa e calculada sobre o valor consumido, é que este valor é incluído na nota fiscal, e que são rateadas aos funcionários.

(...)

Como se infere dos dispositivos acima citados, na apuração da Receita Bruta, base de cálculo do Simples Nacional, somente não se incluem as vendas canceladas e os descontos incondicionais, assim sendo não poderão ser excluídas as gorjetas, que são incluídas na Nota ou CUPOM Fiscal pela Consulente.”

Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que:

a) **As gorjetas compulsórias não podem ser excluídas da base de cálculo do Simples Nacional devido mensalmente, por falta de previsão legal.**

b) Não há pagamento indevido do Simples Nacional apurado anteriormente, pois tais gorjetas compõem a base de cálculo nesse regime de tributação, não havendo valor passível de compensação.

A consideração superior.” (original sem recortes e destaques)

No ano de 2014, foi editada a Solução de Consulta COSIT n. 191/2014, na qual foi exposto entendimento da RFB no sentido de que as gorjetas deveriam integrar a receita bruta das pessoas jurídicas optantes do regime tributário simples nacional, conforme se verifica da ementa abaixo exposta:

“ASSUNTO: Simples Nacional As gorjetas integram a Receita Bruta e não podem ser excluídas da base de cálculo do Simples Nacional devido mensalmente, por falta de previsão legal. Dispositivos Legais: Lei Complementar 123, de art. 3º, caput e § 1º, Resolução CGSN nº 94, de 2011, art. 2º, inciso II.”

Analisando os fundamentos da Solução de Consulta COSIT n. 191/2014, foi possível constatar o seguinte: **(i)** existem duas modalidades de gorjetas, as obrigatórias e as espontâneas; **(ii)** em ambos os casos, os valores são arrecadados pelo estabelecimento para posterior distribuição entre os funcionários; **(iii)** não é possível a exclusão da base de cálculo do simples nacional dos valores pagos por seus clientes e repassados a seus empregados a título de gorjetas (obrigatórias e espontâneas), uma vez que tais valores integram a receita bruta e não se encontram elencados dentre as hipóteses de exclusão previstas em lei.

É o que se depreende dos seguintes trechos:

“Destarte, as gorjetas não obrigatórias cobradas como adicional na conta, incluídas na Nota ou CUPOM Fiscal, integram a receita bruta tributável pelo Simples Nacional.

Em relação às gorjetas espontâneas, uma vez arrecadas pelo estabelecimento e tendo circulado pelos seus meios de recebimento da receita, também integram a receita bruta da empresa e devem ser tributadas.

Assim sendo, não pode o consulente excluir da base de cálculo do Simples Nacional os valores pagos por seus clientes e repassados a seus empregados a título de “gorjetas”, uma vez que tais valores integram a receita bruta e não se encontram elencados dentre as hipóteses de exclusão previstas em lei.”

Após decorridos praticamente dez anos após a Solução de Consulta COSIT n. 191/2014, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o PARECER SEI n. 129/2024/MF, tendo incluído na lista de dispensa de contestar e recorrer a questão da não tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os 10% incidentes sobre as faturas de serviços (gorjetas), quando integralmente repassados aos empregados de bares e restaurantes, conforme se verifica da ementa a seguir exposta:

“Documento Público. Ausência de sigilo.

Incidência de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS sobre os 10% incidentes sobre as faturas de serviços (gorjetas) quando integralmente repassados aos empregados de bares e restaurantes.

Jurisprudência pacífica do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Inclusão em lista de dispensa de contestar e recorrer. Versão Pública do PARECER SEI Nº 12858/2022/ME

Processo SEI nº 10995.100729/2022-05”

A edição do PARECER SEI n. 129/2024/MF se justificou em razão da jurisprudência pacificada no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, mas especialmente diante da consolidação do tema na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), de forma desfavorável à Fazenda Nacional, conforme seguintes precedentes citados a título de exemplo:

- ✓ AgInt no AREsp 972.774/DF, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 4/12/2019;
- ✓ AgInt no REsp 1.796.890/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 25/9/2019;
- ✓ AgInt no REsp 1.780.009/RN, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2019
- ✓ AREsp n. 1.604.057/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 4/2/2020, DJe de 12/5/2020;
- ✓ AgInt no REsp n. 1.668.117/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 21/2/2022, DJe de 24/2/2022.

Considerando que ambas as Turmas Julgadoras do STJ pacificaram a orientação jurisprudencial sobre a não tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das gorjetas, o entendimento vem sendo replicado monocraticamente em diversos recursos especiais, conforme exemplos abaixo expostos.

- ✓ REsp n. 2.008.670, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 18/08/2022;
- ✓ AREsp n. 2.090.228, Ministro Sérgio Kukina, DJe de 28/06/2022;
- ✓ REsp n. 2.007.465, Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 23/06/2022;
- ✓ REsp n. 1.743.671, Ministro Francisco Falcão, DJe de 11/11/2021;
- ✓ AREsp n. 1.941.911, Ministro Humberto Martins, DJe de 22/10/2021;
- ✓ REsp n. 1.597.527, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe de 21/02/2020;
- ✓ AREsp n. 1.504.944, Ministra Assusete Magalhães, DJe de 10/06/2019.

Em abril de 2024, foi publicada a Solução de Consulta COSIT n. 70, de 03 de abril de 2024, na qual a própria RFB reconheceu a necessidade de se excluir as gorjetas da receita bruta das empresas optantes do lucro presumido. Eis a ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

GORJETAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em decorrência do Parecer SEI nº 129/2024/MF, as gorjetas compulsórias não compõem a receita bruta auferida pelo restaurante para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, no regime de tributação com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 25; Parecer SEI nº 129/2024/MF.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

GORJETAS. RESULTADO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em decorrência do Parecer SEI nº 129/2024/MF, as gorjetas compulsórias não compõem a receita bruta auferida pelo restaurante para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, no regime de tributação com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; Parecer SEI nº 129/2024/MF.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

GORJETAS. RECEITA BRUTA. REGIME CUMULATIVO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em decorrência do Parecer SEI nº 129/2024/MF, as gorjetas compulsórias não compõem a receita bruta auferida pelo restaurante para fins de apuração da base de cálculo da Cofins no regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Parecer SEI nº 129/2024/MF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

GORJETAS. RECEITA BRUTA. REGIME CUMULATIVO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em decorrência do Parecer SEI nº 129/2024/MF, as gorjetas compulsórias não compõem a receita bruta auferida pelo restaurante para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep no regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Parecer SEI nº 129/2024/MF.”

Conforme trechos a seguir expostos, por um lado a Solução de Consulta COSIT n. 70/2024 **consignou que não há previsão legal para a exclusão das gorjetas** compulsórias das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, fazendo com que esses valores recebidos integrem a receita bruta auferida pelo restaurante, **mas por**

outro lado, reconheceu a jurisprudência do STJ pacificada no sentido de que as gorjetas têm natureza salarial, cabendo ao estabelecimento empregador atuar como mero arrecadador. Vejamos:

“Nestes termos, verifica -se que o conceito de receita bruta compreende as receitas auferidas nas atividades realizadas pela pessoa jurídica. Ademais, com base no art. 12 do Decreto - Lei nº 1.598, de 1977, apenas não compõem a receita bruta os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. Portanto, não há previsão legal para a exclusão das gorjetas compulsórias das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, fazendo com que esses valores recebidos integrem a receita bruta auferida pelo restaurante.

No entanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou -se no sentido de que as gorjetas têm natureza salarial, cabendo ao estabelecimento empregador atuar como mero arrecadador. Segundo o STJ, tais valores não podem integrar o faturamento ou o lucro para fins de tributação pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, visto não constituírem receita própria dos empregadores.”

Ou seja, a própria RFB reconhece que, não obstante a ausência de norma legal explícita, a correta interpretação da legislação, de acordo com a jurisprudência pacificada do STJ, deve culminar na conclusão de exclusão das gorjetas da receita bruta.

Em síntese, o cenário atual é o seguinte: **(i)** por um lado, o PARECER SEI n. 129/2024/MF incluiu na lista de dispensa de contestar e recorrer a questão da não tributação pelo IRPJ, CSLL PIS e COFINS sobre os 10% incidentes sobre as faturas de serviços (gorjetas), quando integralmente repassados aos empregados de bares e restaurantes, **para as empresas enquadradas no lucro presumido**; **(ii)** por outro lado, e com base nas Soluções de Consulta COSIT n. 99/2014 e 191/2014, a RFB entende que as gorjetas devem ser tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS **das empresas submetidas ao simples nacional**.

III. CONSIDERAÇÕES

III.1 – Da Base de Cálculo dos Tributos Federais no Simples Nacional – Equivalência da Base de Cálculo dos Tributos Federais no Lucro Presumido – Receita Bruta

Conforme definido pela legislação tributária, o critério material da hipótese de incidência tributária do imposto de renda das pessoas jurídicas que estejam enquadradas no lucro presumido é o **auferimento da receita bruta** a que alude o art. 208 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual por sua vez, faz remissão ao conceito de receita bruta definido pelo art. 12, do Decreto-lei n. 1.598/1977. Vejamos:

“Base de cálculo

Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento **sobre a receita bruta definida pelo art. 208**, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no [§ 7º do art. 238](#) e nas demais disposições deste [Título](#) e do [Título XI](#) ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 15](#) ; e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º](#) e [art. 25, caput, inciso I](#)).” (original sem destaques)

p“Art. 208. A **receita bruta compreende** ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput](#)):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput .

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º](#)):

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976](#), das operações vinculadas à receita bruta.” (original sem destaques)

O que se extrai do conteúdo normativo acima exposto sobre receita bruta é que as gorjetas não foram explicitamente excluídas da formação da receita, tal como ocorre com as devoluções e vendas cancelas e os com os descontos incondicionais.

Mas o fato de a legislação não excluir explicitamente as gorjetas da receita bruta tributável das pessoas jurídicas enquadradas no lucro presumido não impediu que a jurisprudência do STJ consolidasse entendimento quanto à impossibilidade de tributação de tais montantes.

Isso porque, no que diz respeito ao conceito de receita ou faturamento (hipótese de incidência e base de cálculo de PIS e COFINS), tem-se que, em consonância com a doutrina especializada, é essencial à sua configuração a existência de um elemento novo que passa a compor, definitivamente, o patrimônio do contribuinte, e seja decorrente do exercício da sua atividade empresarial, mostrando-se, assim, ser de real importância a distinção entre a mera “entrada (ingresso)” e “receita”.

Nesse passo, a singela entrada (ingresso) corresponde a um valor que, embora adentre ao patrimônio do contribuinte, é meramente transitório e a ele nada agrega. Já a receita ou faturamento tem como pressuposto o fato de o valor integrar o patrimônio do contribuinte e decorrer do desempenho da atividade empresarial.

Nesse sentido, José Antônio Minatel¹ ensina que:

“Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência de requisito de contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade da receita nova.”

Também são oportunas as lições de Aliomar Baleeiro² quanto ao conceito de receita:

“nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na ciência das finanças, recebem a designação de fundo de caixa). Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos, envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação

¹ MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 005, p. 218/219.

² in Uma Introdução à Ciência das Finanças, Forense, 1976, p. 130

no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas”.

E conforme brilhantemente definido pelo Professor Geraldo Ataliba³:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe”.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107 (com repercussão geral), realizado em 22/05/2013, o STF promoveu a interpretação do termo “receita” conforme o disposto na alínea “b” do inciso I do artigo 195 da CF, definindo que: *“receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”*

Vale dizer, na interpretação conferida pelo STF ao disposto na alínea “b” do inciso I do artigo 195 da CF/88, restou definido que o conceito de “receita tributável” está diretamente associado ao produto da venda de bens e/ou prestação de serviços, ou seja, o ingresso de recurso no patrimônio da pessoa jurídica em decorrência do exercício da sua atividade empresarial, **o que, definitivamente, não ocorre com as gorjetas.**

As gorjetas possuem a finalidade de reforçar os salários dos empregados, tendo nítida natureza jurídica de verba salarial, independentemente de serem pagas voluntária ou compulsoriamente, razão pela qual não podem ser incluídas na base de cálculo dos tributos federais (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL).

O estabelecimento empregador atua como mero arrecadador, não podendo o valor pago a título de gorjetas integrar o faturamento ou o lucro para o fim de apuração dos tributos federais, uma vez que não constitui receita própria dos empregadores, apta a sofrer incidência de tributos de responsabilidade da empresa.

³ in Ataliba, Geraldo. ISS e base impositiva. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978, p. 81-85 e 91.

Ademais, de acordo com o entendimento do STF, a contabilidade não subordina a tributação. Assim, se determinado procedimento contábil adotado pelo contribuinte implicar o reconhecimento (frise-se, meramente contábil) de uma receita, isso não significa, necessariamente, que o respectivo montante deverá ser oferecido à tributação.

Com efeito, para fins de tributação, deve haver a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS, que é o de obtenção de “receita” sob o ponto de vista jurídico, caracterizada por um ingresso de recurso no patrimônio da pessoa jurídica em decorrência do exercício da sua atividade empresarial.

Não obstante, o artigo 457, § 3º, da CLT permite inferir que a gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial, compondo a remuneração do empregado, **não constituindo renda, lucro ou receita bruta / faturamento da pessoa jurídica.**

“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.

(...)

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também o valor cobrado pela empresa, como serviço ou adicional, a qualquer título, e destinado à distribuição aos empregados.”

Da leitura do art. 457, § 3º, da CLT, pode se inferir as seguintes conclusões: **(i)** as gorjetas compõem a remuneração dos empregados; **(ii)** as gorjetas podem ser classificadas em espontâneas, que são aquelas dadas pelos clientes ao empregado, bem como em compulsórias, que são aquelas cobradas pela empresa, como serviço ou adicional, mas que também são destinadas e distribuídas aos empregados.

Dessa forma, o disposto no art. 457, § 3º, da CLT ratifica que as gorjetas, por constituírem remuneração dos empregados, não constituem receita ou faturamento das empresas, mas mero ingresso de valores que são transferidos aos empregados e que não se incorporam com definitividade ao patrimônio da pessoa jurídica.

O que se verifica dessa exposição é que todos os fundamentos jurídicos acima expostos são aproveitáveis para as empresas enquadradas no regime tributário simples nacional, haja vista que a base de cálculo

dessas empresas também é a receita bruta auferida, conforme explicita o art. 18, § 3º da Lei Complementar n. 123/2006:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º

(...)

§ 3º **Sobre a receita bruta auferida** no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário.” (original sem destaques)

Assim como ocorre com as empresas enquadradas no lucro presumido, as empresas enquadradas no simples nacional podem excluir da receita bruta as vendas canceladas e os descontos incondicionais, conforme previsão do §1º, do art. 3º, da Lei Complementar n. 123/2006:

“Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 1º **Considera-se receita bruta**, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, **não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.**” (original sem destaques)

Mas o fato de as gorjetas não constarem explicitamente no rol dos itens que podem ser excluídos da receita bruta (lucro presumido e simples nacional), não significa que devem ser consideradas como receita bruta da pessoa jurídica, haja vista que tais valores não ingressam no patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas transitam na contabilidade das empresas e são repassados aos empregados, compondo suas remunerações.

Nesse sentido, a Lei Complementar n. 214/2025, que aprovou a reforma tributária e instituiu o Instituto do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (“CBS”) e o Imposto Seletivo (“IS”), representa verdadeiro avanço legislativo ao excluir da base de cálculo do IBS e da CBS as gorjetas repassadas integralmente ao empregado, e cujo valor não exceda a 15% (quinze por cento) do valor total do fornecimento de alimento e bebidas. Vejamos:

“Art. 274. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas de que trata o § 1º do art. 273 desta Lei Complementar.

Parágrafo único. Ficam excluídos da base de cálculo:

I - a gorjeta incidente no fornecimento de alimentação, desde que:

- a) seja repassada integralmente ao empregado, sem prejuízo dos valores da gorjeta que forem retidos pelo empregador em virtude de determinação legal; e
- b) seu valor não exceda a 15% (quinze por cento) do valor total do fornecimento de alimento e bebidas;

II - os valores não repassados aos bares e restaurantes pelo serviço de entrega e intermediação de pedidos de alimentação e bebidas por plataforma digital.”

Na contramão desses fundamentos, a RFB entende que as gorjetas integram a receita bruta que serve de base de cálculo do simples nacional, conforme Soluções de Consulta Cosit nº 99/2014, 191/2014 e art. 2º, § 4º, inciso II, da Resolução CGSN n. 140/2018, que dispõe sobre o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte no seguinte sentido:

“Art. 2º Para fins desta Resolução, considera-se:

(...)

§ 4º **Também compõem a receita bruta** de que trata este artigo: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, e art. 3º, § 1º)

(...)

II - **as gorjetas, sejam elas compulsórias ou não;**”

Todavia, o disposto no art. 2º, § 4º, inciso II, da Resolução CGSN n. 140/2018, bem como o entendimento nas Soluções de Consulta Cosit nº 99/2014, 191/2014 e art. 2º, § 4º, inciso II, da Resolução CGSN n. 140/2018, padecem de manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade por afrontar o correto conceito de receita passível de tributação.

III.2 – Da Jurisprudência do STJ para as Empresas Enquadradas no Simples Nacional

Conforme precedentes abaixo expostos, a atual e recente jurisprudência do STJ (julgamentos realizados em 8/4/2024, 17/10/2023 e 27/3/2023), ratificam que as empresas enquadradas no simples nacional também possuem o direito de não incluir as gorjetas na base de cálculo dos tributos federais.

“TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. GORJETA. EXCLUSÃO.

1. O debate travado no recurso especial envolve a possibilidade de inclusão da gorjeta no conceito de receita bruta, **base de cálculo do Simples Nacional**.

2. De acordo com o art. 18, § 3º, da Lei Complementar n. 123/2006, a tributação unificada "Simples Nacional" tem como base de cálculo a receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte optante, cujo conceito está previsto no art. 3º, § 1º, da mesma legislação:

"Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

3. A jurisprudência de ambas as Turmas componentes da Primeira Seção desta Corte Superior é no sentido de que o valor pago a título de gorjetas, ante a sua natureza salarial, não pode integrar o conceito de faturamento, receita bruta ou lucro para fins de apuração tributária.

4. Considerando-se, então, o conceito de receita bruta explicitado na Lei Complementar n. 123/2006 e a natureza salarial da gorjeta, **esta verba não deve integrar a receita bruta para fins de cálculo do Simples Nacional**.

5. Agravo interno desprovido.”

(AgInt no AREsp n. 1.846.725/PI, relator Ministro Gurgel de Faria, **Primeira Turma**, julgado em 8/4/2024, DJe de 18/4/2024 – original sem destaques)

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ARTIGO 1.022, INCISO II, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. TAXA DE SERVIÇO (GORJETA). NATUREZA SALARIAL. BASE DE CÁLCULO SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. PRECEDENTES. AGRAVO CONHECIDO PARA SE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. Preliminarmente, a Fazenda Nacional sustenta omissão do acórdão recorrido, ao afirmar que o Tribunal de origem não examinou a questão referente a inclusão da taxa de serviço na base de cálculo do **Simples Nacional**, porquanto tal rubrica se reveste de natureza de receita bruta do estabelecimento, não havendo previsão de exclusão desta receita na lei de regência. Em que pese as razões colacionadas pela Fazenda Nacional, a pretensão recursal não merece prosperar. Nos termos da jurisprudência desta Corte, se as questões trazidas à discussão foram dirimidas, pelo Tribunal de origem, de forma

suficientemente ampla, fundamentada e sem omissões, deve ser afastada a alegada violação ao art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.

2. Assim, inexistem os vícios elencados no art. 1.022 do NCPC, sendo forçoso reconhecer que a pretensão recursal ostenta caráter nitidamente infringente, visando rediscutir matéria que já foi analisada. A jurisprudência desta Casa é pacífica ao proclamar que, se os fundamentos adotados bastam para justificar o concluído na decisão, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos utilizados pela parte.

3. No mérito, a Fazenda Nacional defende que a rubrica a título de gorjeta ou taxa de serviço cobrada pela recorrida, ao desempenhar a sua atividade econômica, deve compor a base de cálculo para a cobrança dos impostos unificados pelo "Simples Nacional", sobretudo porque a Lei Complementar 123/2006 previu taxativamente as hipóteses de exclusão do conceito de receita bruta, de maneira que a taxa de serviço no caso em tela compõe a receita bruta do estabelecimento, devendo sofrer a tributação.

4. **Todavia a pretensão não merece guarida, pois a exegese do artigo 457, § 3º, da CLT permite inferir que a gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial, compondo a remuneração do empregado, não constituindo renda, lucro ou receita bruta/faturamento da empresa. Logo, as gorjetas representam apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser repassado ao empregado, não implicando incremento no patrimônio da empresa, razão pela qual deve sofrer a aplicação apenas de tributos e contribuições que incidem sobre o salário.** (AgRg no AgRg nos Edcl no REsp 1.339.476/PE, Min. Herman Benjamin, 2ª T., DJe 16/09/2013).

5. Consequentemente, afigura-se ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre a referida taxa de serviço. **Do mesmo modo e pelas mesmas razões, não há que se falar em inclusão das gorjetas na base de cálculo do regime fiscal denominado "Simples Nacional"**, que incide sobre a receita bruta na forma do art. 18, § 3º, da LC nº 123/2006. (ARESP 1704335, Min. Mauro Campbell Marques, DJe 18/09/2020).

6. Agravo conhecido para se negar provimento ao recurso especial.”

(AREsp n. 2.381.899/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, **Segunda Turma**, julgado em 17/10/2023, DJe de 19/10/2023.)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. GORJETAS. NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 83 DO STJ. APLICAÇÃO.

1. Trata-se de Agravo Interno contra decisão que conheceu do Agravo para não conhecer do Recurso Especial. Considerou-se ausente a violação aos arts. 489 e 1.022 do CPC e incidente a Súmula 83/STJ.

2. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado pela parte ora recorrida, com o objetivo de que sejam afastadas as taxas de serviço (gorjetas) da base de cálculo dos tributos **recolhidos pelo Simples Nacional**.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que é indevida a tributação dos valores referentes à taxa de serviço, porque, como têm nítida natureza jurídica de verba salarial, independentemente de serem pagas voluntária ou compulsoriamente, nos exatos termos do art. 457 da CLT, não podem ser incluídas na base de cálculo de tributos federais.

4. A gorjeta não pode ser incluída na base de cálculo dos tributos que se submetem ao regime do Simples Nacional, tendo em vista que o seu respectivo valor não ingressa efetivamente no patrimônio do contribuinte, haja vista que deve ser repassado aos empregados, conforme previsto no § 3º do art. 457 da CLT.

5. Agravo Interno não provido.”

(AgInt no AREsp n. 2.223.882/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/3/2023, DJe de 4/4/2023 – original sem destaques)

Estranhamente, constou no PARECER SEI n. 129/2024/MF que não seria possível a dispensa de contestar e recorrer em relação à inclusão das gorjetas na base de cálculo da tributação pelo regime do simples nacional, em virtude da suposta inexistência de decisões colegiadas de ambas as turmas do STJ. Vejamos:

“Lado outro, em relação à inclusão das gorjetas na base de cálculo da tributação pelo regime do Simples Nacional, não é possível dispensar a atuação da carreira, ao menos por ora, **ante a inexistência de decisões colegiadas de ambas as turmas do STJ.**” (original sem destaques)

Todavia, ao contrário da conclusão do PARECER SEI n. 129/2024/MF, os julgados acima expostos emanados da Primeira e Segunda Turmas do STJ, confirmam a existência de julgamentos colegiados favoráveis aos contribuintes.

Cumpré destacar que, diante da jurisprudência consolidada de ambas as turmas do STJ, já foram proferidas diversas decisões monocráticas favoráveis envolvendo a mesma discussão para empresas enquadradas no simples nacional. A título de exemplo: **(i)** REsp n. 2.145.140, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 02/07/2024; **(ii)** REsp n. 2.147.876, Ministro Afrânio Vilela, DJe de 19/06/2024; **(iii)** REsp n. 2.145.527, Ministro Afrânio Vilela, DJe de 19/06/2024; **(iv)** REsp n. 2.101.868, Relatora Ministra Regina Helena Costa, DJe de 25/10/2023; **(v)** AResp 2.090.228, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe de 28/06/2022; **(vi)** REsp 2.086.786, de minha relatoria, DJe de 31/08/2023; **(vii)** REsp n. 2.043.344, Relator Ministro Francisco Falcão, DJe de 02/02/2023.

IV. CONCLUSÕES

Pelo exposto, pode-se concluir que:

- (i) Por um lado, o PARECER SEI n. 129/2024/MF incluiu na lista de dispensa de contestar e recorrer a questão da não tributação pelo IRPJ, CSLL PIS e COFINS sobre os 10% incidentes sobre as faturas de serviços (gorjetas), quando integralmente repassados aos empregados de bares e restaurantes, para as empresas enquadradas no lucro presumido, mas por outro lado, as Soluções de Consulta COSIT n. 99/2014 e 191/2014, manifestam entendimento da RFB no sentido de que as gorjetas devem ser tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das empresas submetidas ao simples nacional;
- (ii) Conforme legislação e jurisprudência do STF e do STJ a gorjeta tem natureza salarial, compondo a remuneração do empregado, não constituindo renda, lucro ou receita bruta / faturamento da pessoa jurídica, seja para as empresas optantes do lucro presumido, seja para as empresas do simples nacional;
- (iii) Constou no PARECER SEI n. 129/2024/MF que não seria possível a dispensa de contestar e recorrer em relação à inclusão das gorjetas na base de cálculo da tributação pelo regime do simples nacional, em virtude da suposta inexistência de decisões colegiadas de ambas as turmas do STJ. Todavia, ao contrário dessa conclusão, há diversos julgados da Primeira e Segunda Turmas do STJ, confirmando a existência de julgamentos colegiados de ambas as turmas, favoráveis aos contribuintes;
- (iv) Considerando a jurisprudência favorável, é possível ao contribuinte o ajuizamento de ação judicial para buscar a declaração do direito de excluir as gorjetas da base de cálculo do simples nacional, bem como do direito a recuperação dos valores pagos indevidamente no período não prescrito;
- (v) Caso as empresas sujeitas ao regime tributário simples nacional passem a excluir os valores das gorjetas da base de cálculo dos tributos federais sem estar munida de uma decisão judicial, haverá provável chance de autuação fiscal com multa e juros;

Carfaro Santos

A D V O G A D O

(vi) Por fim, para que as gorjetas possam ser excluídas da tributação federal no âmbito do simples nacional, é necessário que sejam destacadas nas notas fiscais e integralmente distribuídas aos empregados. Além disso, recomenda-se que os valores arrecadados não sejam investidos pela pessoa jurídica, sob pena de serem considerados como acréscimo patrimonial (fato gerador do IRPJ e da CSLL) e receita (fato gerador do PIS e da COFINS).

São Paulo, 21 de janeiro de 2025.