



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.722039/2011-45
ACÓRDÃO	2401-011.974 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNÍCPIO DE ARACOIABA DA SERRA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SERVIÇO DE COPA. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO COLETIVA. DIFERENCIADA.

Há que se ponderar cada situação concreta para se apurar se o contrato se constitui em obrigação de dar mercadoria, ainda que com acessória prestação de serviços, ou se o contrato se consubstanciou em prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ainda que com o fornecimento pela contratada dos materiais e insumos relativos ao serviço de copa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. EFEITOS.

A ausência de retenção e recolhimento da retenção do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, enseja responsabilidade do tomador direta e não exclusiva, em razão de não se eximir o cedente de mão-de-obra do recolhimento das contribuições, sendo, contudo, do tomador o ônus de comprovar o regular recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à mão-de-obra cedida, não bastando para tanto a mera apresentação de Certidões Negativas relativas ao cedente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, exceto sobre o AIOA nº 37.317.314-8 (quitado), para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento assíncrono os conselheiros: Elisa Santos Coelho Sarto, Guilherme Paes de Barros Gerald, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 249/272) interposto em face de decisão (e-fls. 229/237) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

AIOP nº 37.317.312-1 (e-fls. 33, 35/58 e 122/124), a envolver as rubricas "**10 Ret nota fiscal 11,0000**" (levantamentos: JC - RETENCAO GERALDO J COAN e JC2 - RETENCAO GERALDO J COAN) e competências 02/2006 a 12/2009;

AIOA nº 37.317.314-8 (e-fls. 34) lavrado por deixar a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para recolhimento ao Instituto Nacional de Seguro Social até o dia vinte do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, em nome da empresa cedente da mão-de-obra (Código de Fundamento Legal – **CFL 93**).

Todos os AIs foram cientificados em 30/06/2011 (e-fls. 126). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 59/67. Na impugnação (e-fls. 132/160), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Ausência de prestações de serviços sujeitas à retenção previdenciária.
- (c) Ausência de prejuízo arrecadatório ao fisco e confisco.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 229/237):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

PREPARO E DISTRIBUIÇÃO DE MERENDA ESCOLAR. SERVIÇO DE COPA. ROL DE SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DE 11%. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. LANÇAMENTO. CARÁTER VINCULADO.

O serviço de preparo e distribuição de merenda escolar está compreendido no conceito de serviço de copa, que consta da lista exaustiva do § 2º do art.

219 do Decreto 3.048/99, sujeitando-se à retenção de 11% quando executado mediante cessão de mão-de-obra, não podendo a autoridade fiscal,

discricionariamente, escolher entre efetuar ou não o lançamento, haja vista o seu caráter vinculado.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE NOTAS FISCAIS. TOMADOR DO SERVIÇO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO.

A empresa tomadora de serviço prestado mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada tem a obrigação legal, na condição de responsável tributário por substituição, de reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada, passando a figurar como único sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 128 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 12/01/2015 (e-fls. 242/247) e o recurso voluntário (e-fls. 249/272) interposto em 23/01/2015 (e-fls. 249), em síntese, alegando:

- (a) Ausência de prestações de serviços sujeitas à retenção previdenciária. As atividades desenvolvidas pela empresa "Geraldo J. Coan e Cia Ltda." não configuram serviços, mas fornecimentos de gêneros alimentícios e de alimentação coletiva correspondente a operações de circulação de mercadorias. Não haveria cessão de mão-de-obra ou empreitada, sujeitando-se o fornecimento de alimentação apenas ao ICMS por vendas de gêneros alimentícios e de refeições coletivas, não sendo o caso de destaque ou retenção. Tendo em vista o disposto na alínea "b" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1.988, que determina a incidência do ICMS "sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios", e em função da prescrição legal do referenciado inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, repetido pelo enunciado normativo do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 6.374/89-SP, a jurisprudência aplicável à hipótese acabou por pacificar orientação no sentido de que não haveria que se falar em prestação de serviços nos casos de fornecimento de alimentação coletiva. Na mesma linha, o RE nº 144.795-8 e a Súmula STJ ° 163. De qualquer forma, a venda de mercadorias não se enquadra nos serviços enumerados nos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não havendo a cessão de mão-de-obra de que trata o art. 115 da referida Instrução Normativa. Fantasiosa a alegação de que merendeiras da contratada estariam subordinadas à funcionários municipais, por conta do dever de fiscalização e vigilância imputado ao ente público. Mas, não estão submetidas, durante o seu desempenho e desenvolvimento, ao poder de gestão de operação do Município contratante. Não houve colocação de profissional à inteira disposição do contratante, sob suas ordens e sob sua responsabilidade, para prestação de

determinadas espécies de serviços contínuos, em regime de locação de mão-de-obra. Não houve disponibilização de mão-de-obra, pela empresa contratada (Geraldo J. Coan e Cia. Ltda.), para utilização plena e efetiva do profissional, e sob as ordens do contratante (Prefeitura do Município de Araçoiaba da Serra-SP) das atividades enumeradas nos referidos arts. 117 e 118, dentre as quais não se insere o fornecimento de alimentação coletiva escolar. No mesmo sentido teria se manifestado o INSS para contribuinte a desenvolver atividade idêntica, no processo nº 35428.000405/2004-43, cuja Decisão/Solução de Consulta ora é anexada.

- (b) Ausência de prejuízo arrecadatório ao fisco e confisco. A ausência da retenção não ocasionou dano ou prejuízo ao fisco, eis que se trata de mera antecipação da exação devida pelo prestador ao final do mês correspondente (RE nº 393.946-MG). A responsabilidade do tomador deve ser interpretada como a depender da falta de pagamento no mês do faturamento pelo prestador. Assim, eventual autuação da Prefeitura contratante - nos moldes do lançamento de ofício DEBCAD nº. 37.317.312-1, lavrado pelo fisco federal em face da postulante —, haveria de ser precedida da cabal demonstração e da inquestionável comprovação, pelo fisco federal, de que a empresa Geraldo J. Coan e Cia. Ltda. é efetivamente devedora da contribuição previdenciária eventualmente não retida pela contratante no período mencionado no auto de infração em referência (ou seja, no período de 02/2006 a 12/2009). Além disso, há de ser reconhecido que a ausência de prejuízo de qualquer espécie ao fisco federal — caracterizada pela quitação integral das contribuições previdenciárias pela empresa Geraldo J. Coan e Cia. Ltda. A recorrente sempre exigiu a comprovação da regularidade fiscal de cada um de seus fornecedores, de forma que se mostra totalmente descabida a imputação de responsabilidade solidária em face da empresa postulante, diante da eficaz demonstração de que não há, no período consignado no AIIM em referência, qualquer ausência de recolhimentos previdenciários por parte da empresa Geraldo J. Coan e Cia. Ltda., de quem a recorrente não efetuou a retenção em tela. Nada obstante tenhamos ressaltado, em linhas anteriores, que caberia à autoridade fiscal o dever de verificar a saúde tributária da referida empresa fornecedora de alimentação coletiva antes de tentar, inadvertidamente, imputar responsabilidade solidária ou subsidiária. Exigir valores devidamente adimplidos pela empresa Geraldo J. Coan e Cia. Ltda. significa enriquecimento sem causa e clara violação ao princípio da moralidade, ainda mais em contexto de absoluta inexistência de dolo, fraude, simulação ou prejuízo arrecadatório para a fazenda pública federal, afigurando-se a exigência explicitamente injusta, excessiva, desproporcional, não-razoável e, portanto, inaceitável e confiscatória (doutrina e jurisprudência).

(c) Pedido. Diante de todo o visto, os Autos de Infração devem ser integralmente cancelados. Por fim, protesta pela juntada de documentos e pela produção de todos os meios de provas em direito admitidos.

Por fim, destaque-se que o AIOA nº 37.317.314-8 foi pago em 22/07/2011 (e-fls. 219/221), encontrando-se baixado por pagamento (e-fls. 281).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Delimitação da lide. Nas razões recursais, o Município levanta argumentos hábeis a atacar o AIOP nº 37.317.312-1 e o AIOA nº 37.317.314-8 (CFL 93), formulando pedido expresso para o cancelamento de ambos. Diante da intimação em 12/01/2015 (e-fls. 242/247), o recurso interposto em 23/01/2015 (e-fls. 249) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Contudo, o AIOA nº 37.317.314-8 está extinto por pagamento desde 22/07/2011 (e-fls. 219/221 e 181), impondo-se o conhecimento parcial por falta de interesse processual em relação ao AIOA nº 37.317.314-8.

Ausência de prestações de serviços sujeitas à retenção previdenciária. Invocando alínea "b" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, bem como o inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 e artigo 1º, inciso I, da Lei nº 6.374/89-SP, o recorrente sustenta que contratou o fornecimento de mercadoria consistente nas refeições escolares, incidindo apenas ICMS por vendas de gêneros alimentícios e refeições coletivas, ainda que fornecidos com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, não havendo empreitada ou cessão de mão-de-obra. Argumenta que a jurisprudência, com destaque para o RE nº 144.795-8 e a Súmula STJ nº 163, afastam a prestação de serviços nos casos de fornecimento de alimentação coletiva, não se aplicando os art. 115, 117 e 118 da IN RFB nº 971, de 2009. Assevera ainda ser fantasiosa a afirmação de que as merendeiras estarem subordinadas à funcionários do Município, tratando-se apenas do dever de fiscalização e vigilância do ente público, inexistindo colocação de profissional à inteira disposição do contratante, sob suas ordens e sob sua responsabilidade, para prestação de determinadas espécies de serviços contínuos, em regime de locação de mão-de-obra, entendimento alinhado com o pronunciamento do INSS em consulta formulada por terceiro (e-fls. 209/212).

O RE nº 144.795-8 versa sobre a tributação do ICMS no contexto da operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, estabelecendo a tese de que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, tem por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo

quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. A decisão alinha-se ao sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça:

Súmula STJ nº 163

O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

A Solução de Consulta invocada pelo recorrente (e-fls. 209/212) não era vinculante no âmbito do INSS, produzindo efeitos apenas em relação ao consultante, e tratava especificamente do fornecimento de refeições prontas para empresas, escolas e hospitais, ainda que com emissão de notas fiscais distintas para gêneros e serviços, desde que o somatório correspondesse ao valor total das refeições fornecidas e a contratação se operasse não pelo preparo dos alimentos, mas pelo fornecimento dos alimentos.

No âmbito da Receita Federal, foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 233, de 26 de agosto de 2014, merecendo destaque os seguintes excertos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS RETENÇÃO.
FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO INDUSTRIAL.

O fornecimento de alimentação por empresa de refeição coletiva, em restaurante ou estabelecimento similar, com a emissão de nota fiscal de venda mercantil, não se sujeita à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei Complementar nº 87, de 1996, art. 2º, I; Lei Complementar nº 116, de 2003, Anexo Único, item 17.1; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 219; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts.

115 e 117 a 119; Súmula nº 163, do STJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONSULTA.
INEFICÁCIA. Não produz efeito a consulta formulada perante autoridade que não possui competência para solucioná-la por não envolver legislação relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 1º.

Relatório

1. Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar sobre a incidência ou não da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no fornecimento de alimentação industrial.

2. Informa a Consulente que é empresa de fornecimento de refeição coletiva – “restaurante de refeição industrial” –, mantendo, para tanto, “uma cozinha onde prepara a alimentação e a serve no próprio local ou em outro indicado pelo cliente”.

3. Afirma que sua atividade foi declarada pela legislação tributária como comércio puro, sendo tributada pelo ICMS, não estando, assim, sujeita à retenção na fonte da contribuição previdenciária no percentual de 11% sobre o valor da nota fiscal ou fatura, uma vez que tal incidência aplica-se apenas às empresas prestadoras de serviços.

4. Transcreve jurisprudência sobre o assunto e a Súmula nº 163 do Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Fundamentos

(...)

10. Como se pode verificar, os serviços sujeitos à retenção acham-se descritos acima, em lista exaustiva, sendo os do artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, obrigados à retenção quando “contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada” (g.n.) e os do artigo 118 quando executados “mediante cessão de mão de obra” (destacou-se).

11. O fornecimento de alimentos acha-se descrito no inciso VI do art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, sujeitando-se à retenção quando envolver serviços de “cpa”, assim compreendidos os de preparação, manuseio e distribuição de todo ou qualquer produto alimentício, desde que executados mediante cessão de mão de obra.

12. Reportando-se à questão objeto da presente consulta, verifica-se que o seu cerne reside na definição acerca da subsunção ou não da atividade exercida pela Consulente ao inciso VI do art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 118, de 2009, ou seja, se a Consulente presta ou não serviços de cpas, uma vez que, na área de fornecimento de alimentos, apenas tais serviços estão sujeitos à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

13. Os serviços de copeiragem envolvem fornecimento de mão de obra para prestação de serviços continuados, no estabelecimento do contratante ou em locais por ele definidos, por pessoa jurídica que pode assumir ou não os gastos com materiais e produtos necessários à prestação.

14. Trata-se de obrigação de fazer, em que o contratado compromete-se a realizar um ato ou a praticar uma tarefa nos termos do item 17.1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: “Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”.

15. Por sua vez, a obrigação de fornecer alimentação por empresa que possui restaurante industrial, onde elabora as refeições, que são consumidas dentro do próprio restaurante ou em outro local indicado pelo contratante, tem como objeto a entrega de uma coisa. Tal operação está regulada pelo art. 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Confira-se:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (destacou-se)

16. Nesse mesmo sentido, a Súmula nº 163, do Superior Tribunal de Justiça (DJ de 19/06/1996):

O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação. (original sem destaque)

17. A Consulente, sendo empresa de refeição coletiva, que mantém cozinha onde prepara a alimentação que é servida no próprio local ou em outro indicado pelo cliente, não presta serviços de copa, que envolvem o fornecimento de mão de obra para a preparação, manuseio e distribuição de alimentos. Trata-se de fornecimento de alimentação, com a simultânea prestação de serviços, em restaurante próprio ou em estabelecimento similar, e que, nos termos da legislação e jurisprudência acima transcritas, consubstancia operação mercantil e não prestação de serviços.

18. Dessa forma, tal operação não está sujeita à retenção previdenciária de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, que somente se aplica quando há “prestação de serviços”.

Destarte, há que se ponderar cada situação concreta para se apurar se o contrato se constitui em obrigação de dar, ainda que com acessória prestação de serviços, ou se o contrato se refere à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ainda que com o fornecimento pela contratada dos materiais e insumos relativos ao serviço de copa.

No caso concreto, a fiscalização apurou a seguinte situação descrita no Relatório Fiscal (e-fls. 61/64):

6. Com relação à contratação da empresa GERALDO J.COAN & CIA LTDA, para a prestação de serviços de preparo de merenda escolar, pelo Município de Araçoiaba da Serra Prefeitura, verificamos as situações, abaixo relacionadas:

6.1- Conforme os contratos de prestação de serviços (datados de 15/07/2003 e 29/01/2009) e o teor das concorrências públicas nº 002/2003 e nº 002/2008, a empresa GERALDO J.COAN & CIA LTDA foi contratada para a prestação de serviços de preparo de merenda escolar, com o fornecimento de todos os insumos,

distribuição, prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos e utensílios utilizados, para atender ao Programa de Alimentação, nas unidades educacionais do município de Araçoiaba da Serra (anexados cópias dos contratos de prestação de serviços);

6.2 Os valores acordados entre as partes são separados em gêneros alimentícios e serviços propriamente ditos, sendo emitidas pela prestadora, notas fiscais para a cobrança dos insumos e notas fiscais para a cobrança dos serviços, separadamente, as quais respectivamente são empenhadas como “GÊNEROS DE ALIMENTAÇÃO”/“OUTROS MATERIAIS DE CONSUMO” e “OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS – PESSOA JURÍDICA” compra de (juntamos, por amostragem, cópias das referidas Notas fiscais e das notas de empenho);

6.3 A prestação dos serviços é executada através de empregados (na sua grande maioria, merendeiras) da empresa prestadora, nos estabelecimentos indicados pela Prefeitura (creches e escalas municipais). Conforme item 1.1.1, da Cláusula 1^a, dos contratos firmados entre Prefeitura e o prestador, tais empregados prestaram seus serviços juntamente com o (a)s merendeiro (a)s, funcionário (a)s efetivo (a)s da Prefeitura.

“ 1.1.1. Os serviços deverão ser prestadas mediante utilização de uma CENTRAL DE DISTRIBUIÇÃO DE INSUMOS e a merenda servida deverá ser preparada nas respectivas unidades educacionais e assistenciais. Quanto ao aproveitamento dos recursos humanos, a empresa fica obrigada a utilizar-se dos funcionários efetivos da Prefeitura do Município de Araçoiaba da Serra (merendeiras).....” (grifamos)

6.4 Com efeito, a mão de obra referente aos funcionários municipais, que a empresa prestadora é obrigada a utilizar, acarreta descontos no valor correspondente aos salários e encargos nas notas fiscais de prestação de serviços, (anexamos, por amostragem, notas fiscais com os referidos descontos e as relações das merendeiras da Prefeitura, as quais trabalharam junto com as merendeiras da prestadora de serviço, juntamos, também por amostragem, cópia de parte da folha de pagamento da prestadora Geraldo J. Coan).

(...)

7.1. Um dos pressupostos para a caracterização da cessão de mão de obra é o de que os trabalhadores (terceirizados) exerçam serviços contínuos e sejam colocados à disposição do contratante, em suas dependências ou na de terceiros. Nesse sentido, é de conhecimento que o fornecimento de merenda escolar é uma obrigação das prefeituras em conformidade com o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), portanto, o fornecimento de merenda escolar se enquadra inequivocamente como serviço contínuo.

(...)

7.2.3 No presente caso, encontramos essa “transferência de subordinação”, (em conformidade com a legislação da cessão de mão de obra) nas cláusulas dos

contratos de prestação de serviços. Como por exemplo, temos das cláusulas 10^a a 12^a, as alíneas que transcrevemos abaixo, vejamos:

CLÁUSULA DÉCIMA - DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

10.1 - obriga a CONTRATADA, durante o prazo de execução dos serviços a:

a)

e) Comunicar à fiscalização de imediato, qualquer ocorrência anormal ou acidente que se verifique nos locais dos serviços;

f) Prestar todo esclarecimento ou informação solicitada pela Prefeitura, ou por seus prepostos, incluindo dados técnicos e operacionais sobre os serviços; g) Adequar, por determinação da Prefeitura, qualquer serviço que não esteja sendo executado de acordo com a boa técnica ou princípio de nutrição ou dietética;

m) Registrar em Diário de Serviços todas as visitas que se verificarem, assim como ordens, determinações da fiscalização, anotações de ordem técnica e reclamações.

n) Elaborar cardápios, através de seus técnicos, por um período de 4 (quatro) semanas devendo os mesmos conter as necessidades calóricas, vitamínicas e protéicas para os alunos da rede de ensino e determinados pelas normas regulamentadoras do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), submetendo-os à aprovação da Prefeitura, podendo ser alterados desde que solicitado com antecedência de 72 (setenta e duas) horas de sua implantação;

p) Afastar dentro de 48 horas da comunicação que por escrito lhe fizer a Prefeitura, qualquer de seus empregados cuja permanência nos serviços for julgada inconveniente, correndo por conta única e exclusiva da licitante vencedora quaisquer ônus legais, trabalhistas e previdenciários, bem como qualquer despesa que de tal fato possa decorrer. Os empregados eventualmente afastados deverão ser substituídos por outros de categoria profissional idêntica;

q) Substituir, obedecendo critério da Prefeitura, o gênero alimentício que apresentar baixa aceitabilidade;

7.2.3.1 Da Cláusula 11^a, temos:

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE

11.1 - São obrigações da CONTRATANTE:

c) Acompanhar direta e indiretamente a qualidade dos serviços executados, verificando o atendimento às especificações e demais normas técnicas; (grifamos)

7.2.3.2 Da Cláusula 12^a, temos:

CLAUSULA DÉCIMA SEGUNDA - DA FISCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS

12.1. A Prefeitura, por meio da Secretaria Municipal de educação, fiscalizará a manutenção dos equipamentos e utensílios utilizados, bem como os serviços, processamento e distribuição da merenda, solicitando à contratada, sempre que achar conveniente, informações do seu andamento.

12.1.1. No desempenho de suas atividades, é assegurado ao órgão fiscalizador o direito de verificar a perfeita execução do presente ajuste em todos os termos e condições.

12.1.2. A ação ou a omissão total ou parcial do órgão fiscalizador não eximirá a CONTRATADA da responsabilidade de executar o serviço com toda cautela e boa técnica.

12.1.3. Caberá à fiscalização exercer rigoroso controle do cumprimento do contrato, em especial quanta à quantidade e qualidade dos serviços executados, fazendo cumprir a lei e as disposições do presente Edital.

12.1.4. Verificada a ocorrência de irregularidade no cumprimento do contrato, a Fiscalização tomará as providências legais e contratuais cabíveis, inclusive quanto à aplicação das penalidades previstas no presente contrato e na Lei Federal nº 8.666/93 e alterações posteriores.

12.1.4. A fiscalização por parte da Administração Municipal de Araçoiaba da Serra, não eximirá ou reduzirá em nenhuma hipótese, as responsabilidades da empresa contratada em eventual falta que venha a cometer, mesmo que não indicada pela fiscalização.

8. No caso e pauta temos, de um lado o Município de Araçoiaba da Serra e, de outro a empresa Geraldo J. Coan, com objetivos comuns, a distribuição de merenda escolar em conformidade com Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE). A Prefeitura terceirizou essa obrigação contratando a empresa Geraldo J. Coan, a qual disponibilizou seus empregados (merendeiras) para a execução, o preparo e o fornecimento das referidas merendas, nos estabelecimentos indicados pelo órgão público e com anuência da fiscalização de seus serviços, para tanto se obrigou, contratualmente, a fornecer mão de obra e insumos (gêneros alimentícios), faturando-os separadamente (Notas dos serviços e Notas de vendas dos gêneros alimentícios).

9. No que tange aos profissionais cedidos à Prefeitura, verificamos que os mesmos, conforme documentos anexados, trabalham/trabalharam juntos com as merendeiras efetivas da prefeitura e nas mesmas dependências, sendo supervisionadas pela prestadora, com fiscalização da tomadora.

Analizando o conjunto probatório constante dos autos, constata-se que, durante todo o período objeto do lançamento, ou seja, de 02/2006 a 12/2009, os instrumentos contratuais (e-fls. 72/89 e 165/196) fazem, em seu título, referência a um contrato de prestação de serviços e,

em seu corpo, especificam o objeto contratual da prestação de serviços de preparo de merenda escolar, com o fornecimento de todos os insumos, distribuição e manutenção de equipamentos utilizados. Todos os documentos em questão dão conta de se estar a contratar obrigação de fazer, ainda que com o fornecimento de materiais pela contratada. Além disso, os instrumentos contratuais determinam a emissão de duas notas, uma para os gêneros alimentícios fornecidos, equivalente a 60% do total da fatura, e uma equivalente aos serviços propriamente ditos, equivalente a 40% do total da fatura, devendo o somatório de ambas corresponder aos cardápios atendidos na quinzena, multiplicado pelo preço unitário contratado por tipo de cardápio.

Diante desse regramento, são emitidas notas específicas para a venda dos insumos (e-fls. 92/98 e 112/116; a especificar a operação de vendas e o CFOP 5101) e notas específicas para a prestação de serviços (e-fls. 100, 105 e 106), sendo que nestas especifica-se a operação de vendas, o CFOP 5101 e em descrição dos produtos o fornecimento e distribuição de um determinado número de merendas (e-fls. 100, 105 e 106). Por outro lado, as notas de empenho no campo descrição do material e/ou serviço especificam fornecimento de merenda escolar (e-fls. 90, 91, 110 e 111) ou distribuição de merenda escolar (e-fls. 99, 104 e 117).

Portanto, as normas relativas ao objeto contratual revelam a pactuação de uma prestação de serviços com fornecimento de insumos para o trabalho contratado, ainda que preço o acordado pela prestação de serviços esteja atrelado ao produto do trabalho, circunstância que não tem o condão de desnaturar a prestação de serviços, eis que, mesmo no contrato típico de emprego celetista, admite-se a fixação da contraprestação pelo trabalho (= salário do empregado) com base no produto do trabalho.

As notas de empenho e notas fiscais, contudo, parecem remeter a uma realidade diversa da pactuada para o objeto contratual, ou seja, remeteriam à prevalência da obrigação de dar, ao fornecimento de alimentação coletiva com prestação de serviços, sendo possível se cogitar que a prática executiva do contrato não se limitou a tomar o produto do trabalho como mero critério para precisar a prestação de serviços, ou seja, que o contrato de atividade (= contrato de prestação de serviços) teria se transmutado num contrato de dar coisa certa.

Devemos ponderar, entretanto, que a análise das demais normas contratuais a disciplinar a execução contratual atesta ser tal percepção falsa, pois as demais cláusulas contratuais são nitidamente direcionadas a regular uma prestação de serviços e com cessão de mão-de-obra.

Nesse sentido, o item 1.1.1 da Cláusula 1^a (e-fls. 72 e 79) assevera que os serviços serão prestados mediante utilização de uma central de distribuição de insumos e que a merenda preparada nas respectivas unidades educacionais e assistenciais em que deverá ser servida, obrigando-se a contratada inclusive a se utilizar dos funcionários efetivos da contratada, sendo que a utilização das merendeiras funcionárias municipais gera descontos no valor correspondente aos salários e encargos nas notas fiscais de prestação de serviços (e-fls. 101/103, 107/109 e 120).

Além disso, o conjunto de dispositivos destacados pela fiscalização nas cláusulas 10^a, 11^a e 12^a dos contratos gera a convicção de ter havido colocação da mão-de-obra à disposição da contratante, ainda mais no contexto de as merendeiras funcionárias do Município trabalharem em paralelo com as merendeiras terceirizadas.

A interpretação aqui adotada não destoa da empreendida pelo Poder Judiciário na ação ordinária nº 0006821-18.2011.4.03.6110, ajuizada pela empresa GERALDO J. COAN & CIA LTDA contra a UNIÃO a pretender sua não sujeição à retenção em tela. A decisão veiculada na sentença judicial faz expressa referência ao presente lançamento fiscal (AIOP DEBCAD nº 37.317.312-1) e restou transitada em julgado, após sua confirmação pelo Tribunal Regional Federal da 3^a Região, transcrevo da sentença (Diário Eletrônico de sentença em 10/01/2013, pag1318/1337):

PROCESSO 0006821-18.2011.4.03.6110 Autos com (Conclusão) ao Juiz em 14/11/2012 p/ Sentença *** Sentença/Despacho/Decisão/Ato Ordinatório Tipo : A - Com mérito/Fundamentação individualizada /não repetitiva Livro : 3 Reg.: 1404/2012 Folha(s) : 6680 GERALDO J. COAN & CIA. LTDA., devidamente qualificada nos autos, ajuizou a presente ação, pelo rito processual ordinário, em face da UNIÃO, pretendendo, em síntese, não se sujeitar à retenção antecipada, pela Prefeitura Municipal de Araçoiaba da Serra/SP, do percentual de 11% (onze por cento) sobre as notas fiscais relativas ao fornecimento de gêneros alimentícios e à distribuição de refeições coletivas escolares (merendas), a título de contribuição previdenciária, na forma fixada pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91.Alega a autora, em suma, ter sido contratada pela Prefeitura Municipal de Araçoiaba da Serra/SP para promover o fornecimento de alimentação escolar, conforme contrato colacionado às fls. 37/52 dos autos, atividade que, segundo entende, caracteriza operação mercantil com natureza de venda de mercadorias e não de prestação de serviços, pelo que, enquadrando-se no artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96(e não no conceito de prestação de serviços constante da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 ou nos artigos 117 e 118 da IN RFB nº971/2009) está sujeita à incidência de ICMS e não da contribuição previdenciária guerreada. Sustenta, também, que ainda que tal operação se enquadrasse como prestação de serviços, não estaria sujeita à incidência da contribuição previdenciária em comento, eis que não é prestada mediante empreitada ou cessão de mão de obra. (...) Citada, a União, através da procuradoria da fazenda nacional, contestou os termos da inicial em fls.159/162, acompanhada do documento de fls. 163/172, arguindo preliminar de ilegitimidade ativa. No mérito, defendeu a exigibilidade da contribuição atacada, porquanto a autora presta serviços ao Município de Araçoiaba da Serra/SP mediante fornecimento de empregados para o preparo de merenda escolar nos termos descritos no 3º do artigo 31da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98,argumentando, ainda, ter sido constatado pela fiscalização da Receita Federal, realizada in loco, a efetiva existência de cessão de mão de obra, pela autora, às escolas administradas pela Prefeitura Municipal de Araçoiaba da

Serra. (...) Acerca das provas que pretendia produzir, requereu fosse determinado à ré a juntada aos autos de cópia integral da impugnação administrativa interposta pelo Município de Araçoiaba da Serra em face da autuação lavrada nos autos do processo administrativo fiscal nº 10855.722039/2011-45 (DEBCAD nº 37.317.312-1), relativa aos mesmos fatos discutidos neste feito (...) DECIDO. F U N D A M E N T A Ç Ã O Neste caso, há que se julgar antecipadamente a lide, uma vez que a omissão das partes quanto à indicação das testemunhas a serem ouvidas em audiência configura desinteresse na produção de tal prova, sendo certo também que, embora a matéria controvertida envolva, além de aspectos de direito, matéria fática, a compreensão da controvérsia se mostra plenamente possível pela documentação idônea juntada durante todo o tramitar da demanda, sendo, assim, desnecessária a dilação probatória, conforme consta expressamente no artigo 330, inciso I, do Código de Processo Civil. (...) A autora sustenta a não-aplicabilidade do disposto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 à atividade específica de fornecimento de gêneros alimentícios e preparo de refeição coletiva, porque, a uma, não poderia ser a atividade em questão enquadrada como prestação de serviços, não estando, ainda, relacionada nas atividades descritas na legislação previdenciária atinente à espécie e, a duas, porque ainda que o fosse, não seria prestada mediante empreitada, vez que exercida continuamente, ou cessão de mão de obra, eis que os segurados permanecem sob o seu comando. Analisando as provas carreadas aos autos, mantendo o entendimento esposado por ocasião da apreciação do pedido de antecipação de tutela, porquanto no tramitar do feito não logrou a autora comprovar as alegações postas na petição inicial, não lhe assistindo razão ao argumentar que as atividades por ela exercidas em função do contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Araçoiaba da Serra-SP não podem ser caracterizadas como prestação de serviços e, se forem, não se adequam ao conceito de cessão de mão-de-obra insculpido na legislação. Ora, a cláusula primeira do contrato telado (fl.37 destes autos), ao descrever o objeto da aludida contratação, está assim redigida:"1.1 - O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços de preparo de merenda escolar, com o fornecimento de todos os insumos, distribuição, prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos e utensílios utilizados, de conformidade com o memorial descritivo, ANEXO I, com os cardápios constantes no ANEXO III do Edital de Concorrência Pública nº002/2008,para atender ao PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO nas unidades educacionais de responsabilidade do Município de Araçoiaba da Serra-SP." Desta feita, cuidando-se de contratação relativa à prestação de atividade humana, e não havendo nos autos qualquer demonstração deque não tenha a cláusula sido cumprida, entendo, por ora, versar o contrato de fls. 37/52, ao menos parcialmente - ao se referir à preparação da merenda escolar -, sobre prestação de serviços. A Lei nº8.212/91, através do 3º do artigo 31, define o que se deve entender por cessão de mão-de-obra. Eis o teor do dispositivo: 3º. Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de

segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. "O conceito de cessão de mão-de-obra, para fins tributários, consoante o artigo 109 do Código Tributário Nacional, é diverso do de direito civil. Ou seja, quando as categorias de direito privado estejam somente referidas na legislação tributária e não explicitadas como no caso em comento (3º do artigo 31), aplica-se o conteúdo imanente ao direito civil. No caso em questão, a categoria "cessão de mão-de-obra" teve seu conceito delimitado para fins de efeitos tributários, através de expressa definição em Lei, devendo-se o intérprete ater-se ao seu comando. Resta assim, analisar se o vínculo contratual entabulado pela autora com a tomadora dos seus serviços se subsume ao conceito legal de cessão de mão-de-obra para fins de se aplicar a sistemática de retenção delineada pelo artigo 31 e parágrafos da Lei nº 8.212/91. (...) Neste caso específico, deve-se ponderar que restou caracterizada prestação de serviços contínuos com a disponibilização de segurados à contratante. Observo, quanto à continuidade, que o contrato original diz respeito à prestação dos serviços mencionados pelo período de um ano (2009) e cada um dos dois aditamentos que acompanharam a inicial estenderam tal prazo para os anos seguintes (2011 e 2012). (...) No caso do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 o termo contínuo foi utilizado para abranger aquelas situações de relação contratual que se protraí no tempo, ou seja, a formação de um vínculo contratual estável onde a empresa contratante, efetivamente, terceiriza parte de suas atividades para que um terceiro esteja disponível durante um lapso temporal para realizar essas tarefas (contrato de prestação de serviços celebrado por um tempo determinado ou indeterminado de forma a disponibilizar um serviço contínuo). Acerca da disponibilização de segurados, frise-se que, em que pese constar da cláusula primeira (item 1.1.1.) obrigar-se a autora a utilizar-se de funcionárias efetivas da contratante (merendeiras), é certo que a cláusula décima quarta também dispõe dever ela manter, em caráter permanente durante a execução dos serviços, equipe de profissionais para supervisão, dispendo, ainda, que o pessoal que a autora empregar para a execução dos serviços contratados não terá relação de emprego com a contratante, sendo o vínculo laboral firmado única e exclusivamente com a autora. O Relatório Fiscal do Auto de Infração DEBCAD nº 37.317.312-1 (fls.164/172) - ato administrativo cuja veracidade é legalmente presumida e somente pode ser afastada mediante robusta prova em contrário -assim descreve a situação constatada "in loco" por ocasião da fiscalização realizada na Prefeitura Municipal de Araçoiaba da Serra: "...A prestação de serviços é executada através de empregados (na sua grande maioria, merendeiras) da empresa prestadora, nos estabelecimentos indicados pela Prefeitura (creches e escolas municipais). Conforme item 1.1.1, da Cláusula 1ª, dos contratos firmados entre Prefeitura e o prestador, tais empregados prestaram seus serviços juntamente com o(a)s merendeiro (a)s efetivo (a)s da Prefeitura... No caso em pauta temos, de um lado o Município de Araçoiaba da Serra e, de outro a empresa Geraldo J. Coan, com objetivos comuns, a distribuição de merenda escolar em conformidade com o Programa Nacional de Alimentação

Escolar (PNAE). A Prefeitura terceirizou essa obrigação contratando a empresa Geraldo J. Coan, a qual disponibilizou seus empregados (merendeiras) para a execução, o preparo e o fornecimento das referidas merendas, nos estabelecimentos indicados pelo órgão público e com anuência da fiscalização dos seus serviços, para tanto se obrigou contratualmente, a fornecer mão de obra e insumos (gêneros alimentícios), faturando-os separadamente (Notas dos serviços e Notas de vendas dos gêneros alimentícios). No que tange aos profissionais cedidos pela Prefeitura, verificamos que os mesmos, conforme documentos anexados, trabalham/trabalharam juntos com as merendeiras efetivas da prefeitura e nas mesmas dependências, sendo supervisionadas pela prestadora, com fiscalização da tomadora..."Não havendo nos autos prova apta a afastar a presunção de veracidade da constatação levada a efeito pela Receita Federal do Brasil, entendo que contratação em tela de fato não versa sobre empreitada, mas diz respeito, ao contrário do que alega a autora, sobre cessão de mão de obra, na medida em que, cuidando-se de atividade pessoal em favor da contratante, não tem por objetivo o fim de uma obra, mas sim à própria atividade do prestador de serviços em favor daquela, mediante remuneração correspondente ao tempo trabalhado ao invés de ao preço fechado de uma obra. Ademais, existe previsão contratual (cláusula 14.6) que a autora deverá complementar o quadro de funcionários necessários para atender os serviços nas unidades educacionais, de forma que tal previsão não enseja prova inequívoca de que somente pessoas ligadas ao município prestam os serviços. Também entendo demonstrada, pelo mesmo Relatório Fiscal mencionado alhures, incorreção na alegação da autora no sentido de que inexiste transferência de subordinação, relativamente aos segurados, à contratante. Isto porque, em primeiro lugar, a subordinação, no que tange à cessão de mão de obra, não é a subordinação jurídica apta a caracterizar o vínculo laboral, mas uma subordinação relativa que se cinge ao poder de fiscalização da contratante sobre a execução do serviço contratado, conforme, aliás, previsão contida nos itens da cláusula décima segunda do contrato objeto destes autos, e na alínea "b" do item 11.1 da cláusula décima primeira. Nesse aspecto a fiscalização, em fls. 167/168, esclareceu minuciosamente a questão: "... Do conceito legal, conclui-se, também, que a cessão de mão-de-obra envolve uma transferência de subordinação do cedente para o cessionário, conclusão esta que se pode extrair da expressão colocar à disposição do contratante...Contudo, antes de se cogitar que os empregados da prestadora não estavam subordinados ao município, não podemos esquecer que na terceirização de serviços não pode existir pessoalidade (relação que se estabelece diretamente entre a empresa tomadora de serviços e o empregado cedido) nem subordinação direta, visto que, se assim for, ocorrerá a simulação fraudulenta da subordinação do trabalhador à prestadora, que na verdade não ocorre, já que a empresa contratada coloca à disposição do tomador a sua mão-de-obra, para que este supervise, dirija, fiscalize, controle e administre, gerando, dessa forma, subordinação hierárquica, correndo o risco de ter que assumir o vínculo empregatício, incorrendo no contrato fático e os quesitos delineados do art. 3º da CLT... No presente caso,

encontramos essa transferência de subordinação (em conformidade com a legislação da cessão de mão de obra) nas cláusulas dos contratos de prestação de serviços. Como, por exemplo, temos das cláusulas 10^a a 12^a..."Por fim, uma vez convencido de que a atividade desenvolvida pela autora perante a Prefeitura de Araçoiaba da Serra, nos termos retro explanados, enquadra-se perfeitamente no conceito de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, nos exatos termos em que definido nas normas tributárias de regência como submetida à incidência da contribuição previdenciária, em especial a hipótese descrita no inciso VI do artigo 118 da IN/RFB nº 971/2009, assim redigida:"Art... 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:(...) VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;(...)"Nesse sentido o julgado, colhido aleatoriamente, que transcrevo a seguir, a título ilustrativo (...) D I S P O S I T I V O Diante do exposto, JULGO IMPROCEDENTE a pretensão da parte autora (...)

Destarte, no caso concreto, considero correto o enquadramento na hipótese do inciso IX do §2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, ou seja, na prestação de serviços de copa com cessão de mão-de-obra, sendo cabível a retenção do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ausência de prejuízo arrecadatório ao fisco e confisco. Não se discute a constitucionalidade da retenção do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991 (Tema de Repercussão Geral nº 302, a ter por processo paradigma o RE 603.191 e processo relacionado o RE nº 393.946-MG). A ausência de retenção e recolhimento enseja responsabilidade do tomador direta e não exclusiva, em razão de não se eximir o cedente de mão-de-obra do recolhimento das contribuições (Parecer PGFN/CAT nº 466, de 2014). Contudo, o ônus de comprovar o regular recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à mão-de-obra cedida é do tomador (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 31, caput, e 33, §5º; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º), não bastando para tanto a mera exibição das Certidões Negativas de e-fls. 197/208. Logo, não prosperam as alegações de violação aos princípios e regras mencionados pelo recorrente, inexistindo sobre o tema jurisprudência vinculante e não havendo que se cogitar de doutrina vinculante.

Provas. Não prospera o protesto genérico pela produção de provas, eis que preclusa a oportunidade, não tendo o recorrente observado o regramento específico do Decreto nº 70.235, de 1972.

Isso posto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, estando quitado o AIOA nº 37.317.314-8, e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO¹.

(documento assinado digitalmente)

¹ Nas palavras da Ata da Reunião de julgamento, registrou-se meu voto, sem alteração de significado, nos seguintes termos: conhecer em parte do recurso voluntário, exceto sobre o AIOA nº 37.317.314-8 (quitado), para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro