



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003982/2007-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.343 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2022
Recorrente RICLAN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/11/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Restando demonstrado que, em face de contextos fáticos semelhantes e diante do mesmo arcabouço jurídico normativos, foram adotadas interpretações divergentes da lei tributária por diferentes turmas do CARF, deve o Recurso Especial deve ser conhecido.

RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Compete a autoridade fiscal identificar que os serviços executados mediante venda mercantil de fornecimento de alimentação encontram-se desnaturados em sua essência, para caracterizá-los como prestados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, determinando, assim, a obrigatoriedade de retenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de obrigação acessória lavrado pela infração ao **caput** do art. 31 “caput” da Lei 8.212/91 na redação outorgada pela Lei 9.711/98, combinado com o art. 219 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, uma vez que a empresa teria deixado de efetuar as retenções da empresa GR S/A, CNPJ 02.905.110/000128, contratada para o fornecimento de alimentação coletiva, englobando o preparo, manuseio e distribuição aos empregados da contratante, caracterizados pela fiscalização como serviços de copa, sujeitos à retenção, visto que prestado mediante cessão de mão de obra.

Em sessão plenária de 11/09/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-005.588 (fls. 199/210), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2007 a 22/11/2007

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETENÇÃO.
DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração de obrigação acessória a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra deixar de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços para recolhimento aos cofres públicos em nome da empresa cedente de mão de obra.

RETENÇÃO EM SERVIÇOS CONTRATADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância assim retida em nome da empresa cedente da mão-de-obra.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário; vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Reginaldo Paixão Emos.

O Contribuinte tomou ciência da decisão em 29/11/2018 (fl. 216) e, em 12/12/2018 (fl. 217), apresentou Recurso Especial (fls. 219/231) para rediscutir a seguinte matéria: **Enquadramento da atividade de fornecimento de alimentação como cessão de mão-de-obra.**

Nos termos do despacho datado de 07/03/2019 (fls. 285/289), foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Abaixo, transcreve-se a ementa do julgado paradigma, na parte que interessa ao exame da matéria objeto de litígio:

Acórdão 2401-002.583

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/07/2005

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO RETENÇÃO DOS 11%

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.711/1998. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

Compete a autoridade fiscal identificar que os serviços executados mediante venda mercantil de fornecimento de alimentação, encontram-se desnaturados em sua essência, para procedendo a caracterização do serviços mediante cessão ou empreitada proceder ao lançamento.

O fornecimento de alimentação em restaurante sob a administração da contratada, em estrito cumprimento as regras do contrato não classifica-se como fato gerador da contribuição de retenção de 11% sobre a prestação de serviços.

(...)

Razões Recursais do Contribuinte

A respeito da matéria apresentada, o Contribuinte aduz, em síntese, o seguinte:

- O acórdão recorrido firmou entendimento de que a multa seria devida em razão do descumprimento da obrigação da retenção, porque supostamente a atividade desempenhada pela empresa GR S/A fornecedora de refeições coletivas se caracterizaria como um serviço com cessão de mão-de-obra, enquadrado como serviço de copa;
- Tais conclusões divergem do que foi decidido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara que em situação idêntica à presente, em contrato de fornecimento de alimentação com a empresa Amsted Maxion Fundições e Equipamentos Ferroviários S/A e a GR S/A, decidiu que o fornecimento de alimentação em restaurante sob a administração da contratada, em estrito cumprimento das regras do contrato não se classifica como fato gerador da contribuição de retenção de 11% sobre a prestação de serviços;
- A GR S/A foi contratada para fornecer refeições preparadas e distribuídas nas instalações do Contribuinte, fornecendo pessoal e insumos. Tais refeições são cobradas a um preço fixo unitário;

- A atividade da GR S/A nas dependências do Contribuinte se dá por meio da sistemática de “Gestão”, sendo tal atividade classificável como “fornecimento de refeições e alimentação”, portanto, como venda mercantil, sujeitando-se à regular tributação pelo ICMS;
- A atividade da GR S/A nas dependências do Contribuinte se dá por meio da sistemática de “Gestão”, sendo tal atividade classificável como “fornecimento de refeições e alimentação”, portanto, como venda mercantil, sujeitando-se à regular tributação pelo ICMS;

Pugna pela admissão e provimento do Recurso Especial, de modo a julgar improcedente o crédito tributário exigido.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 18/03/2019 (fl. 290) e, em 08/04/2019 (fl. 297), retornaram com contrarrazões (fls. 291/296).

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que se segue:

- O recorrente não logrou êxito na demonstração da divergência jurisprudencial, em razão da divergência entre as decisões confrontadas estar baseada na avaliação das provas trazidas aos autos;
- No acórdão recorrido o Conselheiro Relator analisou o contrato entre a autuada e a empresa **GR S/A**, e em razão desta análise firmou o entendimento de que o contrato em questão cuida do fornecimento de mão-de-obra. Já o acórdão apresentado como paradigma, analisando caso de contratação da mesma **GR S/A** por outra empresa, baseou sua análise tão somente nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, não adentrando na análise do contrato firmado entre a **GR S/A** e a autuada;
- Entende que não restou caracterizada a divergência na interpretação da legislação tributária, uma vez que os acórdãos confrontados analisaram conjuntos probatórios totalmente distintos e divergiram quanto a análise específica das provas dos autos;
- Caso não se adentre no mérito da questão ora posta em discussão, considera que deve o acórdão recorrido ser mantido por suas próprias razões, eis que, como bem analisou o conselheiro relator do voto vencedor, as provas dos autos demonstram que houve a colocação à disposição do contratante de segurados que realizam serviços contínuos, fato que caracteriza a cessão de mão-de-obra;

Requer seja inadmitido o recurso especial interposto pelo contribuinte e, caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão recorrido.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional argumenta que não teria restado demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pelo Contribuinte, ao argumento de que os acórdãos confrontados analisaram conjuntos probatórios totalmente distintos e divergiram quanto a análise específica das provas dos autos.

Argumenta que no acórdão recorrido o Conselheiro Relator analisou o contrato entre a autuada e a empresa **GR S/A** e, em razão desta análise, firmou o entendimento de que o contrato em questão cuida do fornecimento de mão-de-obra. Já o acórdão apresentado como paradigma, analisando caso de contratação da mesma **GR S/A** por outra empresa, baseou sua análise tão-somente nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, não adentrando a análise do contrato firmado entre a **GR S/A** e a autuada.

Não confiro razão à Fazenda Nacional.

Da leitura do acórdão paradigma é possível afastar a alegação de que o colegiado, naquele caso, teria baseado sua análise exclusivamente nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte. Senão vejamos o trecho dessa decisão abaixo transcrito:

Segundo o auditor a recorrente tomou serviços que envolveram cessão de mão-de-obra de mão de obra, **por meio da análise dos contratos e de como o serviço era executado**. Nesse sentido, destaco a obrigação do fisco em identificar a prestação de serviços de cessão por meio da análise dos documentos apresentados, lançando as contribuições correspondentes apenas em relação aos contratos realizados nessa modalidade, desde que possível dita identificação

Aqui ao contrário de outras NFLD lavradas durante o mesmo procedimento, em que realmente não foram apresentados oportunamente documentos capazes de identificar a correta prestação de serviços, **vislumbro que o contrato apresentado e as notas fiscais mercantis, demonstram a obrigação da contratada em fornecer alimentação aos empregados da contratante, mas não identifico a referida cessão**. Observa-se inclusive os investimentos por parte da contratada G.R quanto ao espaço do restaurante nas dependências da empresa, fato esse que conforme previsto em contrato ensejaria o ressarcimento da contratada, caso a contratante rompesse antecipadamente o contrato de fornecimento de alimentação. (Grifou-se)

Veja-se que, não obstante o que consta das contrarrazões, além das notas fiscais, o Colegiado prolator julgado trazido a cotejo examinou também os contratos de fornecimento de refeições e concluiu que a Fiscalização não logrou, com base nos termos de referidos contratos e nas notas fiscais carreadas aos autos, comprovar a efetiva ocorrência de cessão de mão de obra. Reitere-se que as circunstâncias ora analisadas são semelhante às abordadas no acórdão paradigma, cabendo repisar que a empresa responsável pelo fornecimento de refeições é inclusive mesma que fora contratada pela Recorrente.

Assim, tendo em vista que os acórdãos recorrido e paradigma, mediante análise de situações análogas, adotaram entendimentos dissonantes, conheço do Recurso Especial.

Mérito

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se a **Enquadramento da atividade de fornecimento de alimentação como cessão de mão-de-obra**.

Ao julgar o Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, o colegiado *a quo*, assim decidiu, nos termos do voto vencedor:

Na ação foram apontados elementos de convicção para a caracterização da cessão de mão-de-obra, que expõem um distanciamento entre a realidade fática encontrada e o objeto contratual previsto.

Verifica-se no contrato **cláusula que obriga a contratante ao pagamento do custo fixo da mão-de-obra colocada à disposição da contratante, quando houver férias coletivas, situação em que não haveria o fornecimento da alimentação**. Cláusula VIII do Contrato, item 2, abaixo transcrita:

2. A CONTRATADA terá assegurada uma remuneração equivalente ao volume de alimentação preparada e não consumida, mercadorias estocadas que se tomem inaproveitáveis e custos fixos com mão-de-obra, nos dias em que seja reduzida a atividade normal objeto deste contrato, em decorrência de greves, ou outros eventos alheios à sua vontade, que venham afetar o pleno funcionamento de suas atividades, excetuando-se férias coletivas 'totais que deverão ser comunicadas com antecedência de 60 (sessenta) dias, ficando neste caso a CONTRATANTE responsável somente pelo custo fixo com mão-de-obra.

(grifei)

Obviamente que a mão-de-obra integra o custo fixo do fornecimento das refeições. Mas, **a cláusula 2, acima, que estipula o repasse desse custo à contratante, no período de férias coletivas, possibilita inferir a colocação à disposição da contratante desses trabalhadores**. A colocação à disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos, caracteriza a cessão de mão-de-obra.

A remuneração, nessa circunstância, deixa de ser pela entrega das refeições e passa a ser pela disponibilidade dos trabalhadores que preparam as refeições. Sem a entrega da "coisa" contratada, aflora a obrigação de fazer, de estar a força de trabalho à disposição da contratante, posto que essa disponibilidade é remunerada.

Na mesma direção, foi apontado no item 9.2 do Relatório Fiscal, "*que refeições/lanches solicitados pela contratante fora do horário acordado (Anexo II do Contrato) foram servidos pelos empregados da contratada...*". Essa circunstância caracteriza serviço de coperagem.

Cita ainda o item 9.5 do Relatório Fiscal que, em relação à mão-de-obra, **dispõe o contrato, na cláusula sobre a sua vigência e término, que, para rescindi-lo, a contratante deverá apresentar aviso prévio, e, se este terminar em período que por força de lei, dissídio ou acordo coletivo, incida indenização adicional ao pessoal cedido pela contratada, ficará a contratante obrigada a reembolsar integralmente o valor dessa indenização adicional à contratada** (Cláusula VII, item 3). Tem-se aí, não uma remuneração pelo fornecimento de alimentação, mas uma indenização pelo custo da mão da obra disponível para o preparo de refeições.

Trouxe a recorrente, diversas citações da legislação que rege a retenção, os conceitos de empreitada e cessão de mão de obra. Primeiro a defender que não se trata de obrigação de fazer. Depois para defender que, superado o primeiro argumento, se estaria diante de empreitada de mão de obra.

Mas, é justamente, o Art. 155 da IN INSS/DC Nº 100/2003, citado pela recorrente, o fundamento a caracterizar a cessão no presente caso, em decorrência dos elementos trazidos na ação fiscal:

Art. 155 Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, os serviços de:

(...)

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

Tendo o serviço contratado pela Recorrente características de coperagem, é aplicável a retenção de contribuição previdenciária pela contratação de serviço com cessão de mão de obra.

Caracterizada a presença de cessão de mão de obra, aplicou a autoridade fiscal os critérios previstos na legislação para apurar os valores a serem retidos.

Sendo aplicável a retenção, a conduta "deixar de reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura prestação de serviço" enseja autuação por descumprimento de obrigação acessória. (Grifou-se)

O lançamento ocorreu em razão do que determina a Lei 8.212/91, art. 31, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art.31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33

Também o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, estabelece:

Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

(...)

IX - copa e hotelaria;

(...)

A Instrução Normativa - IN SRP nº 03/05, que repete o conteúdo da IN INSS/DC nº 100/03, ambas compreendendo períodos de ocorrência dos fatos geradores, assim dispõe:

Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua

atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

(...)

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

(...)

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

O Cerne da questão no presente caso é verificar se a auditoria fiscal logrou êxito em caracterizar a cessão de mão de obra no fornecimento de alimentação de tal sorte a afastar a natureza mercantil da contratação.

Assevere-se que o Redator do voto vencedor do acórdão recorrido baseou sua argumentação a respeito da ocorrência de cessão de mão de obra em três assertivas:

- 1- Existência de cláusula contratual que obrigava a contratante ao pagamento do custo fixo da mão-de-obra colocada à sua disposição, quando houvesse férias coletivas, situação em que não haveria o fornecimento da alimentação;
- 2- Refeições/lanches solicitados pela contratante fora do horário acordado (Anexo II do Contrato) e que foram servidos pelos empregados da contratada, circunstância que caracterizaria serviço de coperagem; e
- 3- Existência de determinação, na cláusula sobre vigência e término do contrato, de que, para rescindi-lo, a contratante deveria apresentar aviso prévio, e, se este terminasse em período que por força de lei, dissídio ou acordo coletivo, incidisse indenização adicional ao pessoal cedido pela contratada, ficaria a contratante obrigada a reembolsar integralmente o valor dessa indenização adicional à contratada.

A meu ver, tais constatações não são suficientes para se afirmar que a prestação do serviços se deu por cessão de mão de obra, pelas razões que se seguem.

Quanto ao primeiro item, verifica-se que de fato, o contrato obriga o contratante a arcar com o custo fixo da mão de obra em caso de férias coletivas. É certo que não haveria o fornecimento de alimentação durante período de férias coletivas que, diga-se, é uma situação causada por iniciativa do contratante. Ora, se por ocasião de férias coletivas, a contratada estaria impedida de fornecer a alimentação aos empregados da contratante, conforme ajustado entre as partes, também é certo que o custo fixo assumido por ela (contratada), sobretudo para o pagamento de empregados, não sofreria alterações.

Desse modo, a cláusula em questão não demonstra ocorrência de cessão de mão de obra, mas que a contratada busca resguardar-se de eventual prejuízo que teria que arcar com o pagamento dos empregados, sem o correspondente faturamento, por situação causada pela contratante.

De igual forma, o fornecimento de lanches e refeições fora do horário convencional também não se presta a demonstrar que a totalidade dos serviços seriam prestados mediante cessão de mão de obra, principalmente se considerarmos o volume de refeições fornecidas, eis que podemos verificar nas notas fiscais juntadas às folhas 43/46 dos autos, que a empresa contratada fornece, mensalmente, perto de 10.000 refeições.

Quanto à cláusula que determina a necessidade de aviso prévio ao término do contrato, bem como, que ocorrendo rescisão em período que, por força de lei, dissídio ou acordo coletivo, houvesse incidência de indenização adicional aos empregados da contratada, caberia à contratante reembolsar integralmente tal adicional, entendo que se aplica o mesmo raciocínio desenvolvido na primeira questão enfrentada, de que se trata de compensação à contratada de despesa eventualmente ocorrida em razão da iniciativa da contratante em rescindir o contrato.

Assim, embora o fornecimento de alimentação preparada decorra de serviços contínuos, prestados no estabelecimento da contratante, no meu entender, não logrou a Autoridade Autuante descaracterizar sua natureza mercantil.

Os argumentos utilizados pela Fiscalização, como fornecimento de lanches em horários distintos do acordado ou o ressarcimento por custos fixos no caso de férias coletivas não evidenciam a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, apta a ensejar a obrigatoriedade de retenção dos 11% sobre o valores constantes das notas fiscais carreadas aos autos.

Em virtude disso, e na mesma linha do que restou consignado no acórdão paradigma, considero que a decisão recorrida deve ser reformada.

Conclusão

Em razão de todo o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho