



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13888.003983/2007-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.587 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente RICLAN S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/10/2006

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O salário de contribuição do empregado corresponde à remuneração auferida, assim entendida como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

As verbas pagas a título de gratificação, por se revestirem de natureza salarial e remuneratória, integram o salário de contribuição para cálculo das contribuições sociais.

As hipóteses de não-incidência ao salário de contribuição são aquelas arroladas em relação exaustiva no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, observadas as vigências da redação original e alterações posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(assinado digitalmente)

Reginaldo Paixão Emos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e João Bellini Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD nº 37.070.880-6 - lavrada em face do contribuinte acima identificado e sua filial 0003, atinente a contribuição devida à Seguridade Social, parcelas dos segurados empregados, da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e aquela devida às outras entidades ou fundos, ditas “terceiros”.

Segundo o relato fiscal, o lançamento abarca as remunerações pagas pela Notificada a alguns de seus segurados empregados (identificados no anexo I) quando da rescisão dos contratos de trabalho a título de gratificação e não foram oferecidas à tributação.

Tais verbas transitaram pela folha de pagamento, foram apuradas em rubrica de sua contabilidade e corresponde, segundo a empresa, a um certo “Plano de Desligamento Estruturado”, que estabelece o pagamento de uma “indenização” a ser paga aos empregados de um determinado nível que serão atingidos pelo desligamento, consoante critérios nele estabelecidos que levam em conta o salário e o tempo de serviço de cada um.

Importa o feito em R\$ 49.368,10 (Quarenta e nove mil, trezentos e sessenta e oito reais e dez centavos), valor consolidado em 22/1 1/2007.

A empresa notificada interpôs impugnação na qual contesta a Notificação Fiscal alegando, em síntese, que a classificação do lançamento como pagamento de gratificação não se sustenta, uma vez que não foram pagos mediante ajuste e com habitualidade, considerando-se que sua ocorrência somente se deu em relação às competências 02, 03 e 10/2006. Ademais sustenta tratar-se de pagamentos relativos a demissão incentivada, expressamente excluídos do Salário de Contribuição por força do artigo 28, § 9º, letra “e” n° 5, da Lei n° 8.212/91. No mesmo diapasão, impugna a obrigação acessória decorrente da principal constituída no AI n° 37.070.881-4 que, aduz, revelam-se draconianas e ofensivas ao Código Civil vigente.

O Acórdão da DRJ (fls. 58 e ss.) julgou a impugnação improcedente, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: : 01/02/2006 a 31/10/2006

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO.
INCIDÊNCIA.**

O salário de contribuição do empregado corresponde à remuneração auferida, assim entendida como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

As verbas pagas a título de gratificação, por se revestirem de natureza salarial e remuneratória, integram o salário de contribuição para cálculo das contribuições sociais.

As hipóteses de não-incidência ao salário de contribuição são aquelas arroladas em relação exaustiva no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, observadas as vigências da redação original e alterações posteriores.

Irresignada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 70 e ss.) reiterando os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da Questão da Retenção de Mão de Obra no Fornecimento de Alimentação

A Recorrente alega não ficou caracterizada a ocorrência da cessão de mão de obra, uma vez que se trata de uma operação mercantil e que os funcionários da contratada não estão à disposição da Impugnante nem subordinados ao seu poder de comando.

Vale citar que o instituto da retenção acha-se previsto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991 (redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009), com a seguinte dicção:

Art. 31. 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 e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente

anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (original sem destaque)

Em igual sentido, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, assim prevê:

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. (destacou-se)

Conforme os dispositivos acima transcritos, para que o contratante de determinado serviço fique obrigado a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e a recolher a importância retida, é necessário que a prestação de serviços se dê mediante cessão ou empreitada de mão de obra. Ademais, o serviço executado deve estar relacionado no art. 117 ou no art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Confira-se, a seguir, a redação desses dispositivos, bem como a do artigo 119 desse mesmo ato, que atribui caráter exaustivo à relação de serviços sujeita à retenção:

*Art. 117. **Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:***

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam [...];

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade [...];

III - construção civil, que envolvam [...];

IV - natureza rural, que se constituam [...];

V - digitação, [...];

VI - preparação de dados para processamento, [...].

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

*Art. 118. **Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:***

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

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

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;

XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;

XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, envolvendo serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletroeletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora-de-estrada;

XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;

XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;

XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de teleatendimento.

*Art. 119. É **exaustiva** a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.*

*Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é **exemplificativa**. (original sem destaque)*

Dessa forma, os serviços sujeitos à retenção estão descritos 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” e os do artigo 118 quando executados “mediante cessão de mão de obra”.

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 “copa”, assim compreendidos os de preparação, manuseio e distribuição de todo ou qualquer produto alimentício, desde que executados mediante cessão de mão de obra.

Vale destacar que tal tema foi analisado pela Solução de Consulta Cosit n. 233/14, que assim dispõe:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 233, DE 26 DE AGOSTO DE 2014

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: 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

EMENTA: 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.

Na referida consulta, foi entendido que 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.

Logo, verifica-se que se trata 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 116/2003: “Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço”.

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: Solução de Consulta n.º 233 Cosit Fls. 7 6 I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;"

Nesse sentido, cumpre destacar também a Súmula n. 163 do Superior Tribunal de Justiça, que assim dispõe:

"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".

Também é importante destacar que a empresa contratada (GR S/A) já tinha formulado consulta fiscal junto ao INSS para saber da incidência do instituto da retenção nas operações por ela realizadas, sendo que houve a emissão da Solução de Consulta n. 446/08 (fls. 270 e ss), de modo que houve manifestação no sentido de que o fornecimento de refeições coletivas é uma operação mercantil na modalidade contratual do tipo gestão como o firmado com a Recorrente, de maneira que não caracteriza cessão de mão de obra, o que afasta a possibilidade da retenção.

Assim, considerando que o serviço contratado pela Recorrente não se enquadra como serviço de copa, sendo que o fornecimento de alimentação é inclusive considerado operação mercantil para fins de ICMS, e que tal posicionamento encontra guarida na Solução de Consulta Cosit n. 233/14 e na Solução de Consulta n. 446/08, esta última que é específica da empresa de fornecimento de alimentação contratada pela Recorrente, não há que se falar em retenção de contribuição previdenciária em função de contratação de serviço com cessão de mão de obra, de modo que não merece prosperar o lançamento tributário.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado) - Redator
Designado.

Permito-me divergir do Conselheiro Relator, conforme adiante exposto.

A Recorrente alega que não ficou caracterizada a ocorrência da cessão de mão de obra, uma vez que se trata de uma operação mercantil e que os funcionários da contratada não estão à disposição da Impugnante, nem subordinados ao seu poder de comando. O objeto do contrato é, de fato, nos termos da Cláusula I do contrato, o fornecimento de alimentação. No entanto, algumas constatações relatadas pela autoridade notificante colocam em cheque esse objeto.

Citou a Recorrente a cláusula que estipula a remuneração da GR S/A (fornecedora da alimentação - empresa contratada), que resulta da multiplicação do preço unitário das refeições pela quantidade de refeições fornecidas. Frisou que as refeições eram cobradas a um preço fixo unitário, contratualmente definido. Outras cláusulas, no entanto, apontadas na ação fiscal, estipulam remunerações outras que não pelo fornecimento de refeições, adiante citadas.

Invocou tratar-se de operação mercantil, com incidência de ICMS, assim como o fornecimento de refeições em restaurantes abertos ao público em geral. Mas, que a decisão recorrida pretende caracterizar à conta de serviços de copa, executados mediante cessão de mão de obra pelo simples e único fato de haver pessoal da GR S/A alocado nas instalações da Recorrente.

Argumenta a recorrente que nem a ação fiscal nem a decisão recorrida apontaram a existência de qualquer elemento fático que se distancie do previsto no contrato. No entanto, na ação foram apontados elementos de convicção para a caracterização da cessão de mão-de-obra, que expõem um distanciamento entre a realidade fática 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 se dar 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 N° 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;

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.

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.

Processo nº 13888.003983/2007-24
Acórdão n.º **2301-005.587**

S2-C3T1
Fl. 7

Assim, a decisão recorrida não merece reparo.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Reginaldo Paixão Emos