

**ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO
CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO
HOSPITALAR**

Parecer n.º 78/2023/DJLC/SCAD/CONJUR/PRES-EBSERH¹

Glerger Alcantara Sabiá²
Bárbara Dantas Neri³
Pollyana da Silva Alcântara⁴
Thiago Lopes Cardoso Campos⁵

Sumário Executivo

O objeto da consulta diz respeito ao enquadramento tributário da contratação continuada de nutrição e alimentação hospitalar, nos moldes pretendidos pelo HUF, e previsão sobre o regime de dedicação exclusiva de mão de obra para a execução contratual.

Concluiu-se que o imposto devido é o ICMS, que deve incidir sobre o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados, bem como que é recomendável que a Equipe de Planejamento da Contratação defina expressamente, no termo de referência, o

¹ Parecer emitido no processo administrativo SEI n.º 23533.002054/2022-19, em versão adaptada para publicação.

² Graduado em Direito (UFPE), Especialista em Direito Administrativo (UFT), Especialista em Direito do Trabalho (FDDJ) e Mestre em Educação Profissional e Tecnológica (IFPE). Professor de Ciências Jurídicas do IFPE. Advogado da Ebserh e Chefe da Unidade Jurídica de Consultas. E-mail: glerger.sabia@ebserh.gov.br

³ Graduada em Direito (UFRN), Especialista em Direito Administrativo (UCAM), Especialista em Direito Empresarial (UCAM) e Especialista em Gestão Pública e de Pessoas (UCAM). Advogada Ebserh e Chefe da Divisão Jurídica de Licitações e Contratos. E-mail: barbara.neri@ebserh.gov.br

⁴ Graduada em Direito (PUC Minas), Especialista em Direito Tributário (UGF), Especialista em Direito Público (PUC Minas), Especialista em Direito e Processo Civil (FAJANSSEN), Especialista em LGPD, Privacidade e Proteção de Dados (UCAM), Especialista em Gestão Pública (ENAP) e Mestranda em Políticas Públicas (IPEA). Advogada da Ebserh e Chefe do Serviço Jurídico de Consultivo. E-mail: pollyana.alcantara@ebserh.gov.br.

⁵ Advogado Sanitarista, especialista em direito sanitário pelo IDISA-Sírio Libanês e mestrando em Saúde Coletiva na Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP. Vice-Presidente do Instituto de Direito Sanitário Aplicado - IDISA e Consultor Jurídico da Ebserh. E-mail: thiago.lccampos@ebserh.gov.br

enquadramento tributário do objeto da contratação, registrando rigorosamente as justificativas, os elementos caracterizadores, os procedimentos de faturamento, liquidação e pagamento, a forma de cálculo das retenções tributárias, a documentação fiscal relacionada, entre outros aspectos, em consonância com os princípios da segurança jurídica, da transparência pública, da boa-fé contratual e da vinculação ao instrumento convocatório.

Além do mais, concluiu-se que a modelagem da contratação pretendida pelo HUF contempla o regime de dedicação exclusiva de mão de obra de que trata o art. 17 da Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 5/2017 e, por consequência, atrai as exigências relacionadas ao acompanhamento dos aspectos administrativos da execução contratual quanto às obrigações previdenciárias, fiscais e trabalhistas, por exemplo. Afinal, o eventual enquadramento tributário como operação de circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS, não impede nem condiciona a adoção do modelo de execução contratual caracterizado pelo regime de dedicação exclusiva de mão de obra.

1 ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR

Compete aos Estados instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, que incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, conforme estabelecido da Constituição da República (art. 155 da CRFB/1988) e na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996).

Por outro lado, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios, tem como fato gerador a prestação dos serviços expressamente definidos em lei complementar, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador, e ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias, conforme estabelecido no art. 156 da CRFB/1988 e na Lei Complementar nº 116/2003.

Fato é que deve incidir apenas o ICMS sobre os serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, vale dizer,

não inseridos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, mas presentes no fornecimento de mercadorias (art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "b", da CRFB/1988). O enquadramento tributário de serviços com mercadorias ou de mercadorias com serviços é assim explicado pela doutrina de Adolpho Bergamini:

O artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar nº 116/03, que é norma habilitada a resolver conflitos de competência (a Lei Complementar), determina que o ISS incide inclusive sobre as mercadorias fornecidas com o serviço prestado, ressalvadas as exceções expressas na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Não é só. Pelo artigo 2º, IV, da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Com efeito, não cabe ISS sobre: (i) os serviços de competência exclusiva dos Estados (transportes interestadual, intermunicipal, e comunicações), e (ii) os serviços que não estejam expressamente listados na Lei Complementar nº 116/03, ainda que possuam algum fazer em sua execução, como no fornecimento de refeições, por exemplo, onde naturalmente há um serviço no atendimento. E pelo artigo 2º, V, também da Lei Complementar nº 87/96, incide o ICMS sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável (no caso, a Lei Complementar nº 116/03) expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Logo, mesmo que o serviço esteja previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, havendo em seu item expressa ressalva pela incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas com o serviço, então, haverá incidência do ISS sobre o valor do serviço e ICMS sobre o valor das mercadorias. [...]

Por outro lado, se não houver essa expressa

ressalva no item da lista da Lei Complementar nº 116/03, a mercadoria agregada ao fornecimento de um serviço não se submete ao ICMS, devendo, assim, ser apenas considerada como custo do serviço prestado, somando-se ao total do serviço tributável pelo ISS.

(BERGAMINI, Adolpho. ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. Coleção Cursos de Tributos Indiretos; Volume 1. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 300)

Em outras palavras, em operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a Lei Complementar nº 116/2003 e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista (STJ - REsp nº 1.092.206-SP, 1ª Seção, DJ 23.03.2009). Confira-se julgado mais recente do STJ nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. CONFIGURAÇÃO. OPERAÇÕES MISTAS. ENQUADRAMENTO NA LISTA DO ISSQN. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Este Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido da necessidade de verificação da atividade da empresa no caso de operações mistas para a definição do imposto a ser recolhido. "Se a atividade desenvolvida estiver sujeita à lista do ISSQN, o imposto a ser pago é o ISSQN, inclusive sobre as mercadorias envolvidas, com a exclusão do ICMS sobre elas, a não ser que conste expressamente da lista a exceção" (EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.168.488/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 21/6/2010).

2. Assim, caberia à Corte de origem a análise

acerca do enquadramento ou não dos serviços de ensaio de tipo, inspeção, repotenciamento e supervisão de montagem na lista do ISSQN, uma vez que o fornecimento de mercadorias não é suficiente para atrair a incidência do ICMS, consoante firme jurisprudência deste e. STJ.

3. Trata-se, portanto, de omissão relevante ao deslinde da controvérsia, a justificar o retorno dos autos ao Tribunal de origem.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.996.763/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 2/12/2022).

É que a jurisprudência, inclusive a do Supremo Tribunal Federal, evoluiu e superou a classificação eminentemente civilista de obrigações de dar ou de fazer, segundo a qual "[...] ICMS seria devido quando se estivesse diante de obrigação de dar, ao passo que o ISS pressuporia obrigação de fazer [...]" (FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 78).

Tanto assim o é que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2869-DF, em 22/2/2023, o Supremo Tribunal Federal afirmou que "[...] pode-se observar uma evolução na jurisprudência desta Corte Suprema, a qual inicialmente adotava com rigor a teoria civilista, mas que tem superado essa classificação e dado mais relevância à lista de serviços definida por meio de lei complementar e ao caráter imaterial da prestação de serviços".

Especificamente sobre o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento sumulado de que constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação (Súmula nº 163 do STJ). Ou seja, o fornecimento de alimentação é fato gerador do ICMS, não importando sua natureza seja prestação de serviço ou circulação de mercadoria, ou ambos, pois o ICMS alberga em sua hipótese de incidência não só a circulação, mas também as operações a ela concernentes (STJ, EREsp nº 24.193-SP, 1ª Seção, DJ 20.02.1995).

Dos julgados precedentes que originaram a Súmula nº 163 do STJ, destacam-se os seguintes trechos:

[...] nas citadas operações mistas, o ICMS será sempre devido sobre os referidos serviços, salvo se vierem a ser incluídos na lista que acompanha a lei complementar a que alude o inciso IV do art. 156, da Lei Maior (STJ, REsp n. 31.707-SP, relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, publicado no DJ de 25.04.1994). A prestação de serviço adjunta ao fornecimento de mercadorias em bares, restaurantes e correlatos não constitui hipótese de incidência do ISS, por não integrar a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968. O Tributo devido, no caso, é o ICMS, e tem por base de cálculo o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente as mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados pelo estabelecimento (STJ, EREsp n. 31.927-SP, Relator eminente Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 12.09.1994).

Em consultas sobre a interpretação da legislação tributária, submetidas à Coordenação Geral de Tributação (Cosit), a Receita Federal do Brasil já ponderou que "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 [...] consubstancia operação mercantil e não prestação de serviços", conforme a Solução de Consulta Cosit nº 233/2014, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 87/2018, com as seguintes ementas:

Solução de Consulta Cosit nº 233/2014
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. [...]

Solução de Consulta Cosit nº 87/2018

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

EMENTA: REFEIÇÕES COLETIVAS. FORNECIMENTO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. O fornecimento de refeições coletivas em estabelecimento da pessoa jurídica contratante, mediante a utilização de funcionários de pessoa jurídica fornecedora que somente a ela respondem, não constitui hipótese de cessão de mão-de-obra, não constituindo impedimento para a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. [...]

Vale a pena transcrever parte da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 233/2014:

[...] 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. [...]

A Consultante, 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

ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR

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.

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”.

No mesmo sentido, a Consulta Tributária n.º 14979/2017, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

ICMS – Fornecimento de refeições coletivas – Preparação e fornecimento dentro do refeitório de órgão público.

I. O fornecimento de refeições coletivas a órgãos públicos configura fato gerador do ICMS e não do ISS, conforme determina a Lei Complementar nº 87/1996.

II. O fato da contratada operar com a preparação de refeições coletivas, cujo preparo e fornecimento sejam efetivados nas dependências de empresa ou órgão público contratante, não descaracteriza a incidência exclusiva do ICMS.

III. É possível, em tese, que haja a prestação concomitante de dois serviços de naturezas distintas – um sujeito à incidência do ICMS, outro do ISS – por uma mesma empresa contratada a um mesmo contratante.

Nesse cenário, observa-se que a contratação de refeições coletivas é compreendida pela jurisprudência como uma operação de circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS estadual. Pelas mesmas razões, as contratações de nutrição e alimentação hospitalar devem ser enquadradas, em regra, como operações relativas à circulação de mercadorias.

O Setor Consultivo da Secretaria da Fazenda do Estado do

Paraná considerou como sujeita ao ICMS uma empresa "com a atividade econômica de fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (CNAE 5620-1/01) [...] que, via processo licitatório, celebrou contrato para fornecimento de refeições a serem servidas pela Fundação Municipal de Saúde de Foz do Iguaçu, instituição de beneficência social, voltada para a área de saúde, que presta serviços de nutrição e alimentação hospitalar, diretamente aos seus beneficiários (pacientes, acompanhantes, colaboradores e funcionários do Hospital Municipal Padre Germano Lauck, de Foz do Iguaçu)" (Consulta n.º 4/2017 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná).

Do mesmo modo, a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, ao tratar do benefício fiscal consistente em crédito presumido redutor do saldo devedor do ICMS, expressamente considerou como sujeita ao ICMS a "empresa de refeições coletivas vendendo para um hospital alimentação que será servida aos pacientes", embora não contemplada pelo referido benefício fiscal (PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Orientações Tributárias: Benefícios Fiscais para Empresas de Refeições Coletivas. Recife: SEFAZ-PE, 2018).

Na mesma direção, ao analisar a contratação de serviços de fornecimentos de refeições para o Hospital Geral de Fortaleza, a Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza/CE concluiu que:

[...] apesar da atividade de fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas ser um prestação de serviço, por ela não se encontrar prevista na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 como hipótese de incidência do ISSQN, ela não está sujeita a incidência do imposto municipal sobre serviços. Para esse desiderato, não importa se a alimentação a ser fornecida é preparada na sede da contratada ou do contratante.
(Parecer SEFIN/SUCON n.º 2011, Processo n.º 2010/401093, Secretaria de Finanças da Prefeitura de Fortaleza/CE)

Com igual entendimento, para a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, a atividade de nutrição e alimentação

hospitalar é tributada pelo ICMS (Consulta n.º 42/2018 - Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro).

É importante mencionar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça concluiu que o fornecimento de refeições a pacientes e acompanhantes referenciados para tratamento médico de alta complexidade na rede do SUS, atividade similar a de bares e restaurante, consubstancia hipótese de incidência do ICMS, dada a predominância da circulação de mercadoria. Veja-se:

Trata-se de recurso especial interposto pelo Município de Rio Branco, com amparo na alínea "a" do inciso III do art. 105 da CF/88, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Acre assim ementado (e-STJ, fl. 186):

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES A PACIENTES E ACOMPANHANTES REFERENCIADOS PARA TRATAMENTO MÉDICO DE ALTA COMPLEXIDADE NO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE - SUS PROVENIENTES DAS CASAS DE APOIO À SAÚDE INDÍGENA - CASAI. OPERAÇÃO COM NATUREZA MISTA - PREPARAR E FORNECER ALIMENTAÇÃO. FATO GERADOR DO ICMS. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 2º, I, DA LEI KANDIR E SÚMULA 163 DO STJ. SENTENÇA REFORMADA.

1. O tributo devido pela apelante em razão do fornecimento de refeições não deve ser determinado em razão da natureza jurídica da CASAI, mas da própria essência da operação praticada pela contribuinte.

2. Nos casos de operações mistas, que envolvem, a um só tempo, o fornecimento de mercadoria e a prestação de serviço, a repercussão tributária será definida como base na regra da preponderância da atividade comercial. Por este critério, pode a prestação de serviço absorver o fornecimento de mercadoria, e aí incidirá o ISSQN, como também pode

predominar o fornecimento da mercadoria sobre a prestação de serviço, caso em que a operação é alcançada pelo ICMS.

3. O fornecimento de refeições a pacientes e acompanhantes referenciados para tratamento médico de alta complexidade na rede do SUS e que estão em trânsito na CASAI, atividade similar a de bares e restaurante, consubstancia hipótese de incidência do ICMS, dada a predominância da circulação de mercadoria sob o eventual serviço prestado no fato econômico. Inteligência da Súmula 163 do STJ.

[...]

5. A tributação da prestação de serviços hospitalares (e das mercadorias que o compõem), relação jurídica que envolve hospital e paciente, não impede a tributação de operações praticada em momento anterior, notadamente aquelas oriundas de relações estabelecidas entre entidades hospitalares e seus fornecedores. São relações jurídico-tributário diversas, que envolvem fatos geradores e contribuintes distintos.

6. Recurso conhecido e provido.

[...]

Diante desse quadro legislativo, conclui-se, sem esforço exegético, que o fornecimento de refeições preparadas configura hipótese de incidência do ICMS, e não do ISSQN, como pretende o recorrido, dada a predominância da circulação de mercadoria sob o eventual serviço prestado no fato econômico.

O entendimento, aliás, está consolidado por meio da Súmula 163 do STJ, segundo a qual "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". [...] (REsp 1.755.866-AC, Decisão monocrática: Ministro Og Gernandes, Data da Publicação: 12/3/2020). (Sem grifos no original).

ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR

Portanto, na contratação de nutrição e alimentação hospitalar nos moldes pretendidos pelo HUF, em que, inclusive, a precificação do objeto se dará por quantidade de refeições fornecidas (item 2.1 do Ofício - SEI nº 7/2022/UFAC/SAD/DAF/GAD/HUF-EBSERH - 18957201), o imposto devido é o ICMS, que deve incidir sobre o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados.

Ilustrativa da base de cálculo é a decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, segundo a qual "toda a prestação de serviço executada é necessária para o fornecimento da alimentação e integra a base de cálculo do ICMS", rechaçando a possibilidade de tributar pelo ICMS "apenas os insumos e, pelo imposto municipal - ISSQN, a mão de obra utilizada para o preparo e fornecimento das refeições":

[...] a atividade econômica desenvolvida pela Autuada, é o fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (CNAE 5620- 1/01) e que, em regra, tal atividade, exercida por seus empregados no seu estabelecimento ou no estabelecimento do contratante dos serviços, evidentemente demandará atividades complementares exercidas, por exemplo, por cozinheiros, auxiliares de cozinha, de limpeza e de nutricionista, para acompanhar a preparação/produção e até o ato de servir os alimentos aos funcionários das contratantes;

[...] no caso dos autos, como afirma a própria Impugnante e atestam os documentos juntados aos autos, ocorreu o fornecimento de refeições coletivas, mediante contrato, para diversas empresas (hospitais, supermercados, faculdades).

Repita-se que a Autuada tributava pelo ICMS, apenas os insumos e pelo imposto municipal - ISSQN, a mão de obra utilizada para o preparo e fornecimento das refeições, com base no item 17.11 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03. De fato, o procedimento adotado pela Impugnante não encontra acolhida na legislação tributária, uma vez que toda a

prestação de serviço executada é necessária para o fornecimento da alimentação e integra a base de cálculo do ICMS, conforme legislação acima transcrita. [...]

Note-se que, como evidenciam os objetos dos próprios contratos juntados pela Autuada, firmados entre ela e seus clientes, estes se referem a produção, transporte e distribuição de refeições coletivas, cujos preços, incluem todas as despesas diretas e indiretas para a execução do objeto, conforme firmado, por exemplo, no documento anexo às fls. 118.

Assim, correto o procedimento fiscal em exigir a diferença do ICMS referente às parcelas que foram indevidamente submetidas ao ISSQN, com a devida redução da base de cálculo, conforme previsto no item 20, b e 21, b do anexo IV do RICMS/02, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

(Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, Acórdão n.º 22.530/21/2ª, PTA/AI: 01.001485045-64, Diário Eletrônico em 05/03/2021)

Por fim, é recomendável que a Equipe de Planejamento da Contratação defina expressamente, no termo de referência, o enquadramento tributário do objeto da contratação, registrando rigorosamente as justificativas, os elementos caracterizadores, os procedimentos de faturamento, liquidação e pagamento, a forma de cálculo das retenções tributárias, a documentação fiscal relacionada, entre outros aspectos, em consonância com os princípios da segurança jurídica, da transparência pública, da boa-fé contratual e da vinculação ao instrumento convocatório.

2 CARACTERIZAÇÃO OU NÃO DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA NA CONTRATAÇÃO DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR, PARA FINS DE OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

(SIMPLES NACIONAL) E DE OBRIGATORIEDADE OU NÃO DE RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, E PREVISÃO SOBRE O REGIME DE DEDICAÇÃO EXCLUSIVA DE MÃO DE OBRA PARA A EXECUÇÃO CONTRATUAL

Superada a questão do imposto devido, é necessário analisar a caracterização ou não de cessão de mão de obra na contratação de nutrição e alimentação hospitalar, para fins de opção pelo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional) e de obrigatoriedade ou não de retenção de contribuição previdenciária (art. 31 da Lei nº 8.212/1991), em face do modelo de execução contratual que caracteriza o regime de dedicação exclusiva de mão de obra de que trata o art. 17 da Instrução Normativa SEGES/MP nº 5/2017.

É que, de acordo com o art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno que realize cessão ou locação de mão-de-obra.

Do ponto de vista tributário, a cessão de mão de obra está conceituada no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, definição legal utilizada para fins de retenção das contribuições previdenciárias:

Art. 31. [...]

§ 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.

No mesmo sentido, a regulamentação da Receita Federal do Brasil (art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009):

Art. 115. 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."

Assim também a definição do Comitê Gestor do Simples Nacional (art. 112 da Resolução CGSN nº 140/2018):

Art. 112. O MEI não poderá realizar cessão ou locação de mão de obra, sob pena de exclusão do Simples Nacional.

§ 1º Para os fins desta Resolução, considera-se cessão ou locação de mão de obra a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o MEI, para realização de serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, independentemente da natureza e da forma de contratação.

§ 2º As dependências de terceiros a que se refere o § 1º são as indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam ao MEI prestador dos serviços.

§ 3º Os serviços contínuos a que se refere o § 1º são os que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou

ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR

sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por trabalhadores contratados sob diferentes vínculos.

§ 4º Considera-se colocação de trabalhadores, inclusive o MEI, à disposição da empresa contratante a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato."

Certo é que, de acordo com o TCU, a Lei Complementar n.º 123/2006 foi imprecisa quanto ao tratamento a ser conferido à situação de uma operação mista, em que a prestação do serviço é conjugada com a disponibilização de mão de obra, de modo que, para suprir a lacuna deixada pelo legislador, deve-se considerar o objeto preponderante do ajuste, de modo que é possível a adoção do regime de tributação simplificado se a mão de obra apresentar caráter meramente instrumental (meio para operacionalização do objeto contratual fim) e incidental (com menor importância relativa no ajuste).

Confiram-se os registros a esse respeito no Acórdão n.º 1778/2022 – Plenário do TCU:

[...] 22. Essa discussão, contudo, não é decisiva no caso em tela, pois não se está diante de um contrato puro, mas de um contrato misto, que prevê atividade tanto atividade admitida no regime de tributação simplificado (a locação de veículo) quanto atividade que, em princípio, estaria excluída do regime (disponibilização dos motoristas), se consideradas isoladamente.

23. Não é demasiado destacar que inexistente impedimento à celebração de contratos mistos pela Administração Pública. Ajustes dessa espécie são comuns no direito privado e tratados com naturalidade pelos agentes econômicos, sendo certo que: a) a própria Lei 8.666/1993, em seu art. 54, prevê que se aplicam às contratações administrativas 'os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado'; e b) o Supremo

Tribunal Federal já declarou que ‘a Administração Pública, pautada pelo dever de eficiência (art. 37, caput, da Constituição), deve empregar as soluções de mercado adequadas à prestação de serviços de excelência à população’ (item 6 da ementa do acórdão relativo ao tema 246 da repercussão geral, que tratou exatamente da terceirização e seus reflexos na seara administrativa).

24. Ora, a celebração de contratos com objetos conjugados (tais como a locação de veículos com motoristas) é uma solução usual de mercado e que, em muitos casos, pode ser perfeitamente adequada ao atendimento das necessidades da Administração. A dúvida que se põe nos autos decorre exatamente do fato de que, apesar da licitude e do uso generalizado desse tipo de contratação, a LC 123/2006 não previu expressamente o tratamento jurídico-tributário a ser conferido à hipótese.

[...].

27. Essas respostas não deixam nenhuma dúvida quanto a se admitir aos optantes do Simples Nacional a prestação da atividade de locação de veículos com o fornecimento concomitante de operadores, quando o fornecimento desses operadores representarem o componente residual (‘meramente incidental’) no contexto global do contrato (e de um contrato misto, visto que a mão de obra, no caso, ‘decorre do contrato de locação dos bens móveis’, que é o componente predominante).

28. A predominância da locação dos bens móveis há de ser levada em conta, para correta aplicação da lei, pois uma mesma nomenclatura (locação de veículos com disponibilização de motoristas) pode servir para dissimular contratação distinta, em que o fornecimento da mão de obra seja o objeto principal, constituindo a locação de veículos o componente menos substancial do ajuste.

29. No entanto, nos casos em que o contrato efetivamente tenha por objeto principal a

locação de veículos, não existirá vedação a que a licitante seja optante do Simples Nacional, ainda que, em caráter supletivo, seja também fornecida a mão de obra (motoristas) necessária para a condução ou operação dos veículos locados.

30. Essa mão de obra fornecida em caráter meramente instrumental (meio para operacionalização do objeto contratual fim) e incidental (com menor importância relativa no ajuste) não desvirtua, para fins tributários, a incidência do regime tributário aplicável ao objeto principal do ajuste (locação de bens móveis), como reiteradamente tem respondido o órgão fazendário, ao dirimir as dúvidas que lhe são apresentadas na forma do art. 40 da LC 123/2006.

[...]

32. Em síntese, é possível concluir que, de fato, a LC 123/2006 foi imprecisa quanto ao tratamento a ser conferido à situação de uma operação mista, em que, na prestação do serviço, a locação de bens móveis (automóveis) é conjugada com a disponibilização de mão de obra (motoristas), em um contexto no qual essas atividades se complementam e otimizam a eficiência econômica do próprio ajuste, não obstante o fato de que, isoladamente consideradas, tais atividades estariam submetidas a regimes tributários distintos.

33. Para suprir a lacuna deixada pelo legislador, no particular, a controvérsia tem sido resolvida com base em algumas premissas que são bastantes razoáveis e compatíveis com a finalidade do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, as quais podem ser assim sintetizadas, a partir de tudo o que foi exposto:

a) nos contratos que tenham por objeto o exclusivo fornecimento de mão de obra, não envolvendo a locação de bens móveis, incide a vedação contida no art. 17, inciso XII, da LC 123/2006, não se permitindo, por conseguinte,

o recolhimento de impostos e contribuições na forma do Simples Nacional (salvo alguma exceção prevista na citada lei, a exemplo do tratamento conferido aos serviços de limpeza, conservação e vigilância);

b) diversamente, nos contratos que tenham por objeto a exclusiva locação de bens móveis, sem o fornecimento de mão de obra, é admissível o recolhimento de impostos e contribuições na forma do Simples Nacional, como prevê o art. 18, § 4º, inciso V, da LC 123/2006, se atendidos os demais requisitos para a incidência desse regime;

c) por fim, nos contratos mistos, que contemplem tanto a locação de bens móveis (ex. automóveis) quanto o fornecimento da mão de obra para operá-los (ex. motoristas), deve-se considerar o objeto preponderante do ajuste, de forma que é possível a adoção do regime de tributação simplificado se a mão de obra apresentar caráter meramente instrumental (meio para operacionalização dos bens móveis locados) e incidental (com menor importância relativa no ajuste). [...]

No caso da contratação de nutrição e alimentação hospitalar, nos moldes pretendidos pelo HUF, a atividade preponderante é o fornecimento de refeições, de modo que a disponibilização de mão de obra (cofeiro, técnicos em nutrição, auxiliares de cozinha, serviços gerais e nutricionista) apresenta caráter meramente instrumental (meio para operacionalização do objeto contratual fim) e incidental (com menor importância relativa no ajuste). Consequentemente, eventual previsão do regime de dedicação exclusiva de mão de obra não será capaz de caracterizar, por si só, a cessão de mão de obra.

Tanto assim o é que a Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de que "o fornecimento de refeições coletivas em estabelecimento da pessoa jurídica contratante, mediante a utilização de funcionários de pessoa jurídica fornecedora que somente a ela respondem, não constitui hipótese de cessão de mão-de-obra, não constituindo impedimento para a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional" (Solução de Consulta Cosit nº 87/2018).

Do mesmo modo, "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" (Solução de Consulta Cosit nº 233/2014).

Registre-se, por fim, que, de acordo com o descrito no Termo de Referência do Pregão Eletrônico que está sendo planejado pelo HUF, é previsto o regime de dedicação exclusiva de mão de obra, que, conforme o art. 17 da Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 5/2017, pressupõe o seguinte:

Art. 17. Os serviços com regime de dedicação exclusiva de mão de obra são aqueles em que o modelo de execução contratual exija, dentre outros requisitos, que:

I - os empregados da contratada fiquem à disposição nas dependências da contratante para a prestação dos serviços;

II - a contratada não compartilhe os recursos humanos e materiais disponíveis de uma contratação para execução simultânea de outros contratos; e

III - a contratada possibilite a fiscalização pela contratante quanto à distribuição, controle e supervisão dos recursos humanos alocados aos seus contratos.

Parágrafo único. Os serviços de que trata o caput poderão ser prestados fora das dependências do órgão ou entidade, desde que não seja nas dependências da contratada e presentes os requisitos dos incisos II e III.

Portanto, a modelagem da contratação pretendida pelo HUF contempla o regime de dedicação exclusiva de mão de obra de que trata o art. 17 da Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 5/2017 e, por consequência, atrai as exigências relacionadas ao acompanhamento dos aspectos administrativos da execução contratual quanto às obrigações previdenciárias, fiscais e trabalhistas, por exemplo.

Afinal, o eventual enquadramento tributário como operação de

circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS, não impede nem condiciona a adoção do modelo de execução contratual caracterizado pelo regime de dedicação exclusiva de mão de obra.

É importante destacar, ainda, que a contratação de nutrição e alimentação hospitalar, com a previsão do regime de dedicação exclusiva de mão de obra, enseja a necessidade de discriminação do custo de mão de obra (postos de trabalho) separado dos demais custos de fornecimento de refeições (insumos, etc.). Mesmo usando única nota fiscal mercantil, a discriminação dos custos deve ser realizada no faturamento / liquidação mensal, a partir da planilha de custos e formação de preço da contratação.

A necessidade de discriminação dos custos do custo de mão de obra (postos de trabalho) separado dos demais custos de fornecimento de refeições (insumos, etc.) está relacionada à viabilidade prática da aplicação de glosas da mão de obra (Instrumento de Medição de Resultado), da avaliação do reequilíbrio econômico do contrato (repactuação, reajuste, revisão, acréscimos ou supressões), da fiscalização e/ou retenção de verbas trabalhista (conta vinculada, pagamento direto), uma vez que tais custos estão sujeitos à variáveis distintas.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que, na contratação de nutrição e alimentação hospitalar nos moldes pretendidos pelo HUF, o imposto devido é o ICMS, que deve incidir sobre o valor total da operação, englobando tanto a parcela referente às mercadorias fornecidas como aquela pertinente aos serviços prestados, bem como que é recomendável que a Equipe de Planejamento da Contratação defina expressamente, no termo de referência, o enquadramento tributário do objeto da contratação, registrando rigorosamente as justificativas, os elementos caracterizadores, os procedimentos de faturamento, liquidação e pagamento, a forma de cálculo das retenções tributárias, a documentação fiscal relacionada, entre outros aspectos, em consonância com os princípios da segurança jurídica, da transparência pública, da boa-fé contratual e da vinculação ao instrumento convocatório.

Além do mais, conclui-se que a modelagem da contratação pretendida pelo HUF contempla o regime de dedicação exclusiva de

ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA CONTRATAÇÃO CONTINUADA DE NUTRIÇÃO E ALIMENTAÇÃO HOSPITALAR

mão de obra de que trata o art. 17 da Instrução Normativa SEGES/MPDG nº 5/2017 e, por consequência, atrai as exigências relacionadas ao acompanhamento dos aspectos administrativos da execução contratual quanto às obrigações previdenciárias, fiscais e trabalhistas, por exemplo. Afinal, o eventual enquadramento tributário como operação de circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS, não impede nem condiciona a adoção do modelo de execução contratual caracterizado pelo regime de dedicação exclusiva de mão de obra.