



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.720272/2018-55
ACÓRDÃO	2202-011.596 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	L.I.G. GLOBAL SERVICE TECNOLOGIA EM IMPLA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2016 a 28/02/2016, 01/04/2016 a 30/04/2016, 01/06/2016 a 30/06/2016, 01/08/2016 a 31/08/2016

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO). BASE DE CÁLCULO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. DIVERGÊNCIAS ENTRE DECLARAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO, que manteve o indeferimento de quatro pedidos eletrônicos de restituição (PER/DCOMP) relativos a contribuições previdenciárias retidas na fonte à alíquota de 11% (onze por cento), incidentes sobre notas fiscais de prestação de serviços referentes às competências de fevereiro, abril, junho e agosto de 2016.

A decisão de origem concluiu pela inexistência de liquidez e certeza dos créditos pleiteados, em razão da falta de comprovação de que parte dos valores faturados se referia a materiais ou equipamentos não sujeitos à retenção, bem como por divergências entre informações declaradas em GFIP e PER/DCOMP.

Inconformada, a parte-recorrente sustenta, em síntese, que o contrato de prestação de serviços celebrado com a contratante (Contrato CELPA nº 8.488/2011) prevê o fornecimento de materiais e equipamentos, e que as notas fiscais, complementadas por cartas de correção, demonstram a composição da base de cálculo reduzida de 35% para a contribuição previdenciária, conforme previsto nos arts. 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

A controvérsia cinge-se a duas questões principais:

- (i) verificar se a parte-recorrente comprovou, com provas idôneas, o direito à restituição das contribuições previdenciárias retidas na fonte, demonstrando a liquidez e certeza dos créditos pleiteados; e
- (ii) definir se a redução da base de cálculo da retenção para 35% do valor bruto das notas fiscais atende aos requisitos formais e materiais exigidos pela legislação previdenciária vigente.

III. RAZÕES DE DECIDIR

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 determina a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Os arts. 121 a 123 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 admitem a exclusão, da base de cálculo, dos valores referentes a materiais e equipamentos fornecidos, desde que contratualmente previstos e discriminados nas notas fiscais, mediante comprovação documental idônea.

No caso concreto, a autoridade fiscal indeferiu o pedido de restituição sob o fundamento de que não foram apresentados documentos hábeis a demonstrar a efetiva previsão contratual e a segregação dos valores correspondentes a materiais e equipamentos, tampouco comprovação fiscal de aquisição dos insumos. As notas fiscais não continham discriminação suficiente e as cartas de correção apresentadas careciam de autenticação formal.

A instância julgadora de origem manteve o indeferimento, destacando, ainda, divergências entre os valores informados nos sistemas PER/DCOMP e GFIP, erro material na indicação de valor de nota fiscal e recolhimento do ISS sobre o valor total das notas, todos elementos que impediram a aferição da liquidez e certeza do crédito.

O voto condutor desta instância confirma tais fundamentos, considerando que:

- (i) o contrato apresentado não contém cláusulas expressas que autorizem a segregação de valores;
- (ii) as notas fiscais carecem de discriminação formal dos insumos;
- (iii) não foram apresentados documentos fiscais que comprovem a aquisição dos materiais e equipamentos;
- (iv) persistem inconsistências entre declarações acessórias não retificadas; e

(v) o equívoco na nota fiscal nº 104 não foi formalmente corrigido.

A ausência de comprovação documental do fornecimento de materiais e equipamentos, aliada à falta de autenticidade das cartas de correção e às divergências declarativas, impede o reconhecimento de crédito líquido e certo, condição indispensável à restituição de tributos nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/1991 e do art. 165 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO**, de lavra do Auditor-Fiscal **Antônio Donizete Paschoal** (Acórdão **16-88.783**):

Relatório

DOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO

Trata o processo administrativo de pedidos de restituição de contribuições previdenciárias, correspondentes a valores excedentes da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, através dos pedidos eletrônicos (PER/DCOMP) de fls. 76 a 94, a seguir discriminados:

PER/DCOMP	Valor pedido como restituição	Data de transmissão	Período de apuração
41817.86717.111016.1.2.15-8741	R\$ 178.094,40	1/10/2016	2/2016
30227.10525.111016.1.2.15-8460	R\$ 69.772,40	1/10/2016	8/2016
20581.08239.111016.1.2.15-0375	R\$ 76.454,40	1/10/2016	4/2016
06627.50449.111016.1.2.15-1570	R\$ 191.954,40	1/10/2016	6/2016
Total	R\$ 516.275,60		

1.1. A empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 05002775-37.2017.403.6126, objetivando a análise dos PER/DCOMPS, e às fls. 104/107, consta o ofício de notificação, cientificando a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André – SP, da sentença proferida nos autos do referido processo, determinando em resumo que: "Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido deduzido e CONCEDO A ORDEM pretendida para determinar à autoridade coatora que proceda ao exame dos pedidos de compensação de créditos n.: 41817.86717.111016.1.2.15-8741; 20581.08239.111016.1.2.15-0375; 06627.50449.111016.1.2.15-1570 e 30227.10525.111016.1.2.15-8460 que foram apresentados em 11.10.2016, no prazo máximo de 30 (trinta) dias da intimação desta sentença, sob risco de restar configurado ato de improbidade administrativa, previsto no artigo 11, inciso II da Lei n. 8.429/92, por deixar de cumprir ato de ofício. Extingo o feito com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, I, do Código de Processo Civil. Custas na forma da lei. Indevida a verba honorária."

DA ANÁLISE DA SOLICITAÇÃO

Por meio do Despacho Decisório da DRF Santo André/SP (fls. 660/671) o pedido de restituição foi indeferido, uma vez que não foi reconhecido o direito creditório do contribuinte contra a Fazenda nacional, tendo em vista que não foi demonstrada a liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

2.1. De acordo com o referido Despacho Decisório, no caso em questão, a retenção de 11% deveria ter sido realizada sobre o valor bruto total das notas fiscais, entretanto, a retenção foi realizada sobre o percentual de 35% (trinta e cinco por cento) do valor das notas fiscais apresentadas. Assim se manifesta a autoridade fiscal responsável pela análise do pedido de restituição:

"Conforme já exposto no tópico 'IV - BASE LEGAL' a restituição da contribuição previdenciária recolhida a maior, em razão do percentual de 11% (art. 31 da Lei nº

8.212/1991) exige a demonstração da liquidez e certeza do direito. Essa demonstração é feita pela comprovação de que houve a retenção do tributo, de que foram cumpridas as obrigações acessórias e preenchidas corretamente as declarações apresentadas e de que todos os fatos geradores foram oferecidos a tributação. Verificada a existência de divergências e erros, não se pode aferir a liquidez e certeza do crédito cuja restituição está sendo pleiteada. Na espécie, pela análise das notas fiscais verifica-se que houve redução na base de cálculo da retenção de 11% sob o fundamento de que apenas 35% do valor total das notas refere-se a mão de obra. Resta verificar, então, se foi correta essa redução na base de cálculo da contribuição previdenciária ou se houve tributação a menor.

Inicialmente, imperioso frisar que esta verificação já foi realizada anteriormente em outro processo administrativo (n. 10805720848/2016-12), relativo ao mesmo contribuinte, mas em relação a outros períodos de apuração (competências 01/2011, 02/2011, 10/2011, 11/2011, 01/2012, 03/2012, 08/2012, 11/2012, 12/2012, 01/2013, 02/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 09/2013, 10/2013, 12/2013, 05/2014 e 06/2014). No referido caso, restou decidido em 18/04/2016 pelo indeferimento total dos pedidos de restituição apresentados pela LIG GLOBAL SERVICE TISTE LTDA, no valor total de R\$ 1.181.271,86. É importante salientar que a interessada apresentou manifestação de inconformidade, mas o despacho decisório de indeferimento da restituição foi integralmente mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP em 03/10/2017.

Regra geral, a retenção no percentual de 11% deve ser realizada sobre o valor bruto total da nota fiscal, conforme art. 219 do Decreto n. 3.048/1999. Contudo, os §§ 7º e 8º do mesmo art. 219 permitem a discriminação, na nota fiscal, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado. Há previsão, ainda, de que cabe ao INSS normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido na nota fiscal, quando não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos.

Outrossim, a possibilidade de redução da base de cálculo foi regulamentada pela Seção V da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, a seguir transcrita:

'Seção V – Da Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Art. 121. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I – 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II – 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III – 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

I – havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II – não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica; 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos); 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º,

cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121.

Art. 123. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.'

Em observância à legislação transcrita acima, o primeiro passo para verificar a regularidade da redução da base de cálculo da contribuição previdenciária estampada nas notas fiscais apresentadas é verificar o teor das próprias notas fiscais e as previsões contratuais correspondentes para localizar as disposições referentes aos materiais/equipamentos. Isso porque a retenção (11%) compensável da contribuição previdenciária incide sobre o valor dos serviços prestados. Logo, é indispensável determinar adequadamente o valor dos serviços prestados em cada caso e separá-lo do valor dos materiais/equipamentos empregados.

No âmbito do processo administrativo n. 10805720848/2016-12, relativo ao mesmo contribuinte, a análise de tais elementos resultou no indeferimento do pedido de restituição, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela decisão, bem como na manutenção dessa decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento da Receita Federal em São Paulo – SP. Logo, é prudente analisar se tais elementos que levaram ao indeferimento do pedido de restituição são aplicáveis ao presente caso.

Um dos argumentos utilizados tanto no Despacho Decisório quanto no Acórdão de Manifestação de Inconformidade (DRJ-SP) para indeferimento do pedido de restituição foi o fato de que ISS (Imposto sobre Serviços) incidiu sobre o valor bruto total das notas fiscais, não havendo redução da base de cálculo como ocorreu para o cálculo da contribuição previdenciária. Cabe ressaltar que há permissão legal de dedução dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços no caso de obra de construção civil. Essa situação de incidência do ISS sobre o

valor bruto total das notas fiscais também encontra-se evidenciado no presente caso.

Deveras, pela leitura das notas fiscais 90, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 99, 101, 102, 103 e 104 (fls. 101 a 116) percebe-se que o ISS no percentual de 5% incidiu sobre o valor total bruto de cada nota fiscal, como se não houvesse materiais/equipamentos a serem deduzidos da base de cálculo. Situação totalmente diversa ocorreu no cálculo da contribuição previdenciária, em que interessada insiste em considerar apenas 35% do valor bruto como mão de obra para execução do serviço e 65% como materiais/equipamentos. Essa é a primeira divergência que conduz à iliquidez e incerteza do crédito pretendido a título de restituição.

Por outro lado, no presente caso, vale frisar que o contribuinte apresentou cópia do contrato (Contrato CELPA n. 8.488/2011) que dá suporte às notas fiscais objeto dos pedidos de restituição. O contrato foi juntado, pelo próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação enviado e pode ser visualizado às fls. 175/185.

Analisando o Contrato CELPA n. 8.488/2011 (fl. 175) verifica-se que a LIG GLOBAL SERVICE TISTE LTDA figura apenas como interveniente anuente, uma vez que está prevista sua atuação como subcontratada da empresa PRYSMIAN ENERGIA CABOS E SISTEMAS DO BRASIL S.A. No quadro resumo do contrato (item C – Preço) verifica-se que está previsto que o valor total do contrato é de R\$ 36.000.000,00, sendo R\$ 16.560.000,00 referentes ao fornecimento de cabos (item C.1) e R\$ 19.440.000,00 referentes à prestação de serviços (item C.2).

Já a cláusula 11.1 do mesmo Contrato n. 8.488/2011 (fl. 182) dispõe que "para a execução dos serviços objeto deste Contrato, a CELPA autoriza a subcontratação da INTERVENIENTE ANUENTE, que poderá faturar diretamente à CELPA pelos serviços que executar, até o limite do valor indicado no item C.2 do Quadro Resumo". Portanto, o contrato deixa claro que a atuação da LIG GLOBAL SERVICE TISTE LTDA refere-se ao item C.2 que trata da prestação de serviços (R\$ 19.440.000,00) e não do fornecimento de cabos.

1.2. A seu turno, a proposta n. 1437229 Rev.7 (fl. 186-196), em seu item 3.8.1.2 – Cronograma de Emissão de Notas Fiscais (fl. 195), que é parte integrante do Contrato n. 8.488/2011, por força do item A do Quadro Resumo (fl. 175), atribui valor a cada item contratual cumprido, deixando claro, por exemplo, que a elaboração do projeto executivo pela LIG GLOBAL equivale ao valor de R\$ 2.088.000,00 e que a fabricação e fornecimento dos cabos pela PRYSMIAN tem o valor de R\$ 16.560.000,00.

Assim, do total de R\$ 19.440.000,00 a ser recebido pela LIG GLOBAL:

R\$ 1.800.000,00 referem-se a: Entrega de Estudos e Projetos Preliminares; R\$ 2.088.000,00 referem-se a: Entrega do Projeto Executivo; R\$ 5.832.000,00 referem-se a: Embarque dos Cabos; R\$ 3.888.000,00 referem-se a: Término do Lançamento dos Cabos – Circuito 1; R\$ 3.888.000,00 referem-se a: Término do

Lançamento dos Cabos – Circuito 2; R\$ 972.000,00 referem-se a: Término do Comissionamento; R\$ 972.000,00 referem-se a: Entrega do "as built" (ver fl. 195).

Em acréscimo, o item "2.2 – Escopo de Fornecimento da LIG GLOBAL SERVICE LTDA" (fls. 187/188) descreve com detalhes cada um desses serviços a ser executado pela interessada. Pela sua leitura percebe-se que a maior parte das atividades listadas acima, a ser executada pela LIG GLOBAL SERVICE, não envolve o fornecimento de equipamentos e materiais e quando envolvem, tratam-se de equipamentos manuais (excluídos pelo art. 121 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009).

Cite-se, por exemplo, a Elaboração dos Estudos, Projetos Preliminares e Projeto Executivo, que totalizam R\$ 3.888.000,00 e o Comissionamento no valor de R\$ 972.000,00. Dessa forma, por força do art. 123 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009 não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento para a maior parte dos itens previstos no Escopo do Fornecimento da LIG GLOBAL SERVICE LTDA (item 2.2 – fls. 187, 188 e 189) e levando em conta que o uso de equipamento não é inerente a esses serviços, mesmo havendo discriminação de valores referentes a materiais/equipamentos em nota fiscal, a base de cálculo da retenção de 11% deveria ter sido o valor bruto da nota fiscal.

Por isso, conclui-se que não houve a tributação completa de todos os fatos geradores, situação que também aponta para a iliquidez e incerteza da restituição pretendida pelo contribuinte.

Outra questão a ser ressaltada é que o valor das notas fiscais apresentadas para comprovar a retenção de 11% da contribuição previdenciária (Notas Fiscais n. 90, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 99, 101, 102, 103 e 104) não correspondem aos valores do item 3.8.1.2 – Cronograma de Emissão de Notas Fiscais (fl. 195), que é parte integrante do Contrato n. 8.488/2011. Por isso, não é possível segregar quais notas fiscais referem-se às obrigações contratuais que não abrangem o fornecimento de equipamentos/materiais, para fins de calcular eventual restituição, implicando novamente na iliquidez e incerteza do suposto valor a ser restituído.

Noutro giro, em relação aos itens do 2.2 – Escopo de Fornecimento da LIG GLOBAL SERVICE LTDA que preveem o fornecimento de equipamentos/materiais juntamente com a prestação de serviços, aplica-se ao caso o art. 121 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, uma vez que os serviços e equipamentos a serem fornecidos pela interessada LIG GLOBAL foram discriminados no Contrato CELPA n. 8.488/2011.

O referido dispositivo prevê, em seus parágrafos, que "o valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção". Prevê, ainda, que "a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os

documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços".

Assim, caberia à interessada comprovar os valores dos materiais e equipamentos fornecidos, o que não foi feito na espécie. Registre-se que o Termo de Intimação n. 01/02/2018, em seu item 7, solicitou a apresentação de outros documentos necessários para a comprovação dos direitos creditórios pleiteados. Ocorre que, tendo sido concedido o prazo de 30 dias para conclusão da análise dos PERs, não há mais tempo hábil para intimar novamente o contribuinte a apresentar a referida comprovação.

Por fim vale ressaltar que em relação às Notas Fiscais 90 (fl. 101), 91 (fl. 103), 92 (fl. 105), 93 (fl. 107), o contribuinte apresentou carta de correção (fls. 102, 104, 106 e 108) para discriminar o valor da mão de obra, uma vez que as notas fiscais são omissas a esse respeito. No entanto, as cartas de correção não se encontram autenticadas.

Frise-se que no Termo de Intimação n. 01/02/2018 (item 2), o contribuinte foi intimado a apresentar cópias autenticadas de todas as notas fiscais/faturas de serviços que servem para lastrear os créditos ora pleiteados. A autenticação foi dispensada apenas no caso em que as notas fiscais possuem chave de acesso que permitam pesquisa e conferência pela internet.

No entanto, tendo sido apresentadas cartas de correção que modificam o teor das Notas Fiscais, era indispensável a autenticação de tais cartas de correção, medida essa que não foi adotada pelo contribuinte. Não é demais lembrar, novamente, que a presente análise está sendo feita em cumprimento a sentença em mandado de segurança, que determinou a conclusão da análise no prazo de 30 dias, não havendo tempo hábil para intimar a interessada a complementar a instrução processual e realizar uma nova análise dos documentos.

Desconsideradas as cartas de correção, a restituição da contribuição previdenciária retida nas Notas Fiscais 90 (fl. 101), 91 (fl. 103), 92 (fl. 105), 93 (fl. 107) – no total de R\$ 178.640,00 – deve ser indeferida em razão da ausência de discriminação do valor dos materiais/equipamentos nos documentos fiscais. Isso porque, ainda que houver previsão contratual de fornecimento de materiais/equipamentos (com ou sem discriminação de valores), na ausência de discriminação de valores na nota fiscal em razão da desconsideração da carta de correção, a base de cálculo da retenção deveria ter sido o respectivo valor bruto, conforme art. 123, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Nem se argumente que o item 3.2.2 da Proposta n. 1437229 Rev.7 à fl. 190 (parte integrante do contrato) prevê que será aplicado o percentual de 11% a título de "INSS" sobre 35% do total de serviços. Ora, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do

sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Não cabe aos particulares, em suas relações negociais, dispor sobre a forma de tributação, pois esta decorre diretamente da lei. Por isso, cabe à Autoridade Fiscal analisar o fato tributário para determinar a ocorrência do fato gerador, sempre pautando-se pela verdade material, e determinar a matéria tributável calculando o montante do tributo devido. Essa análise, portanto, independe das cláusulas estipuladas nas relações contratuais entre particulares.

2.2. Outro ponto enfatizado no Despacho Decisório refere-se à divergência entre os valores informados em PER e em GFIPs, tendo em vista que o interessado informou em GFIP um valor compensado, na própria competência, superior ao valor informado no Pedido de Restituição.

2.3. Foi, ainda, constatado pela autoridade fiscal que as informações prestadas na PER/DCOMP 30227.10525.111016.1.2.15-8460 não conferem com os dados constantes na nota fiscal nº 104 apresentada em resposta à intimação: foi informado em PER/DCOMP (fl. 79) que o valor bruto da nota fiscal nº 104 seria de R\$ 2.922.300,66 (dois milhões, novecentos e vinte e dois mil, trezentos reais e sessenta e seis centavos) e, na referida Nota Fiscal (fls. 116), verifica-se que o seu valor bruto é de apenas R\$ 292.230,66 (duzentos e noventa e dois mil, duzentos e trinta reais e sessenta e seis centavos).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

O Contribuinte foi cientificado da decisão pelo indeferimento de seu pleito por meio do Termo de Intimação (fls. 672), em 23/02/2018 (AR fls. 678), e apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 682/718, em 23/03/2018.

3.1. Após apresentar um breve relato dos fatos, transcreve itens do Despacho Decisório e apresenta respostas aos pontos de discordância, em síntese, abaixo expostas.

Do Direito da Preliminar – Seção II, parágrafo 2 do Despacho Decisório

3.2. Destaca o fato de que o relatório "COMPROVAÇÃO DA PREVISÃO DE UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS", apresentado conforme item 7 do Termo de Intimação n. 01/02/2018, não foi comentado no Despacho Decisório, bem como aparentemente teve seu conteúdo desconsiderado.

3.3. Apresenta (ANEXO I) uma nova versão do relatório AD1800RG001 – "COMPROVAÇÃO DA PREVISÃO DE UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS", agora em sua Revisão 1, que busca apresentar mais completamente todas as evidências dos fatos alegados.

Seção V.1, parágrafo 4º – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.4. Quanto a este item, frisa que para o aludido processo indeferido (n.º 10805720848/2016-12), os procedimentos foram conduzidos buscando respeitar

todas as orientações recebidas no processo anterior (n.º 10805.720903/2014-11), que fora deferido totalmente, entretanto, a análise do auditor foi conduzida de modo bastante diferente, desconsiderando esclarecimentos e comprovações apresentadas, não servindo como referência o processo anterior totalmente deferido, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário contra a decisão de indeferimento, que aguarda julgamento pelo CARF, de modo que não é adequado entender que o seu pleito esteja sumariamente indeferido.

Seção V.1, parágrafo 9º – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.5. Alega não entender a lógica da comparação entre a legislação do ISS com a legislação do INSS em discussão, feita neste parágrafo da decisão, bem como não concorda com as conclusões da autoridade fiscal, uma vez que se tratam de legislações completamente distintas. Salaria que a incidência de INSS deve ocorrer apenas sobre o valor correspondente à parcela de mão de obra determinada para fins de retenção do INSS, ao passo que o ISS deva ser cobrado sobre o total da nota fiscal de serviço, já que o ISS incide sobre o serviço e não é especificamente relacionado à mão de obra. A seguir cita a legislação específica do ISS aplicável a cada nota fiscal, e traz argumentos contra as conclusões da autoridade fiscal.

Seção V.1, parágrafos 11 e 15 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.6. Prosseguindo, alega que nos parágrafos décimo primeiro a décimo quinto da seção V.1, do Despacho Decisório, a autoridade fiscal ao analisar alguns dos elementos do contrato CELPA n. 8.488/2011 de 08/12/2011, bem como de seu Anexo I, documento G.1. Proposta 1437229 da Prysmian, interpreta equivocadamente, que o item 3.8.1.2 – Cronograma de Emissão de Notas Fiscais define os preços individuais para os itens de prestação de serviços definidos no item "2.2 Serviços – Escopo do Fornecimento da LIG GLOBAL SERVICE LTDA", Página 2 do mesmo documento (ANEXO I DO CONTRATO CELPA).

3.7. Sustenta que tal equívoco pode ser facilmente comprovado considerando-se que o Cronograma de Emissão de Notas Fiscais do item 3.8.1.2 do ANEXO I DO CONTRATO CELPA faz referência aos "EVENTOS" que devem ser cumpridos (acontecerem) para autorização de montantes de pagamento, não fazendo nenhuma referência a preços de atividades ou de serviços, já que evento e serviço são coisas absolutamente distintas.

Seção V.1, parágrafo 16 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.8. Após fazer considerações relacionadas à complexidade dos serviços executados, referentes ao contrato CELPA, alega que resta comprovado que a afirmação feita pela autoridade fiscal, no parágrafo décimo sexto da seção "V.1, do Despacho Decisório, qual seja, de que "... a maior parte das atividades listadas

acima, a ser executada pela LIG GLOBAL SERVICE, não envolve o fornecimento de equipamentos e materiais e quando envolvem, tratam-se de equipamentos manuais...", simplesmente é oposta aos fatos e não pode ser considerada em qualquer análise.

1.3. 3.9. Este entendimento é ainda reforçado pela totalidade do conteúdo apresentado no item "4. NATUREZA DOS SERVIÇOS E INVIABILIDADE DE EXECUÇÃO SEM A UTILIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, EM GERAL, DE GRANDE PORTE" do ANEXO I, que efetivamente demonstra que a utilização de equipamentos, em geral de grande porte, é inerente ao serviço, não sendo possível a sua execução utilizando-se equipamentos manuais.

3.10. Sustenta que não é possível, partir dos valores individualmente liberados nos eventos do cronograma do item 3.8.1.2 do Anexo I do Contrato Celpa, identificar os valores individuais dos serviços previstos no item 2.2. do ANEXO I DO CONTRATO CELPA, invalidando completamente a identificação de valores de serviços feita no final do parágrafo décimo sexto da seção V1, do Despacho Decisório.

Seção V.1, parágrafo 17 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.11. Sustenta, neste item, que o Contrato Celpa prevê a utilização de equipamentos e fornecimento de materiais para a execução dos serviços prestados pela LIG, invalidando a afirmação feita pela autoridade fiscal segundo a qual, por força do art. 123 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento para a maior parte dos itens previstos no escopo do fornecimento da contratada, a base de cálculo da retenção deveria ter sido sobre o valor bruto da nota fiscal. Recomenda que todo o conteúdo do item "2. Previsão Contratual de Utilização de Equipamentos e Materiais para a Execução dos Serviços", do Anexo I, seja devidamente analisado e considerado para que o entendimento dos itens destacados seja completo.

Seção V.1, parágrafo 18 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.12. Neste tópico informa que com as complementações apresentadas no ANEXO III, bem como as demais explicações apresentadas neste item 3.1.44, da manifestação de inconformidade, passa a haver uma correspondência entre as notas fiscais emitidas e a versão final do Cronograma de Emissão de Notas Fiscais do item 3.8.1.2 do Anexo I do Contrato Celpa, eliminando a questão levantada pela autoridade fiscal, segundo a qual, o valor das notas fiscais apresentadas para comprovar a retenção de 11% da contribuição previdenciária (Notas Fiscais n. 90, 91, 92, 93, 94, 95, 98, 99, 101, 102, 103 e 104) não corresponderiam aos valores do item 3.8.1.2 – Cronograma de Emissão de Notas Fiscais, que é parte integrante do Contrato nº 8.488/2011.

Seção V.1, parágrafo 19 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.13. Neste item, traz argumentos visando demonstrar que as atividades executadas enquadram-se no dispositivo legal previsto no Anexo I do Contrato Celpa, qual seja, aplicação da alíquota de 11% sobre a base de 35% do valor total de cada nota fiscal de serviço, correspondente à parcela de mão de obra para fins de retenção do INSS, como destacado em cada nota fiscal, nos termos do artigo 122, § 1º, inciso II, alínea e da Instrução Normativa RFB n. 971 de 13/11/2009.

Seção V.1, parágrafo 20 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.14. Alega que, no caso em questão, resta comprovado que o valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, efetivamente não é superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção, conforme determina o art. 121 da IN RFB nº 971/2009.

3.15. Informa que se coloca à disposição para apresentar exaustivamente todos os documentos relacionados à comprovação dos valores dos materiais e equipamentos utilizados na prestação dos serviços do contrato, embora acredite que o conteúdo de documentos apresentados juntamente com a presente Manifestação de Inconformidade seja suficiente para tal comprovação. Indica os itens desta comprovação presentes no conjunto de documentos que compõem a Manifestação de Inconformidade.

Seção V.1, parágrafos 22 e 23 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.16. Neste tópico, reconhece o seu equívoco ao apresentar as cópias cartas de correção para as notas fiscais 90 (fl. 101), 91 (fl. 103), 92 (fl. 105), 93 (fl. 107) sem as devidas autenticações. Apresenta as cópias autenticadas das cartas de correção para as referidas notas fiscais, através do ANEXO V – "Cartas de Correção Autenticadas", visando corrigir o referido equívoco.

Seção V.1, parágrafo 24 – Ausência de Demonstração da Liquidez e Certeza do Direito à Restituição

3.17. Alega, neste item, que o entendimento constante do parágrafo 24 da Seção V.1 do Despacho Decisório não poderia ser mais equivocados, tendo em vista que não ser possível aos particulares atender aos requisitos formais de determinado enquadramento tributário sem analisar a sua própria atividade, bem como a legislação tributária aplicável, e fazer a sua previsão de enquadramento.

Seções V.2 e V.3 – Divergência entre os Valores Informados em PER e em GFIP

3.18. Sustenta que as divergências constatadas pela autoridade fiscal entre os valores registrados em PER/DCOMP e os valores declarados em GFIP, embora ocorridas, não acarretam a diminuição do valor a ser restituído, uma vez que os

valores retidos nas notas fiscais se mantêm. Informa que, a partir da constatação de que houve de fato os erros apontados, os respectivos pedidos já foram retificados e estão em conformidade com os valores declarados em GFIP.

Do Mérito

3.19. Quanto ao mérito, a requerente alega que entende que a restituição de contribuições previdenciárias recolhidas a maior em virtude da retenção de 11% condiciona-se à demonstração da certeza e da liquidez do direito, à comprovação de que as retenções superam, efetivamente os valores de contribuição previdenciária devidos pelo contribuinte incidentes nas remunerações de segurados obrigatórios da Previdência Social envolvidos nas prestações dos serviços.

1.4. 3.20. Sustenta ter atendido todas as condições para ter o seu pedido de restituição deferido, tendo em vista que demonstrou, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que:

a) Houve a retenção e os serviços foram prestados; b) Todos os fatos geradores foram oferecidos à tributação; c) O enquadramento adotado teve todas as suas condições atendidas; d) Há, efetivamente, o saldo apurado a ser restituído.

3.21. Por fim, alega que, de forma completa e abrangente, apresentou e/ou demonstrou, nesta manifestação de inconformidade, provas suficientes para desconstituir a decisão administrativa que indeferiu o pleito, restando, portanto, demonstrado o direito à restituição pleiteada.

Do Pedido

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da análise apresentada no Despacho Decisório de 22/02/2018, requer que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade e o seu pedido julgado procedente.

Dos Fatos do Processo

Às fls. 1.171, consta ofício, notificando o Delegado da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em São Paulo da decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5011786-03.2019.4.03.6100, que determinou que a autoridade impetrada apreciasse, no prazo de 30 dias, a manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo administrativo em epígrafe. A ciência do Delegado da DRJ/SPO ocorreu em 12/07/2019.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/02/2016 a 28/02/2016, 01/04/2016 a 30/04/2016,
01/06/2016 a 30/06/2016, 01/08/2016 a 31/08/2016

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao contribuinte a demonstração, com provas hábeis e idôneas, da composição e da existência do crédito que alega possuir para que sejam aferidas a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
 Período de apuração: 01/02/2016 a 28/02/2016, 01/04/2016 a 30/04/2016, 01/06/2016 a 30/06/2016, 01/08/2016 a 31/08/2016
 PER/DCOMP. RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO. DIVERGÊNCIAS. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. INDEFERIMENTO.
 Carece de certeza e liquidez o crédito pretendido, em relação às retenções previdenciárias, quando a requerente não comprova a efetiva mão-de-obra utilizada na execução dos serviços. Se os valores das remunerações pagas pela empresa (inclusive aquelas referentes à mão-de-obra utilizada na prestação dos serviços que deu ensejo às retenções, cuja restituição é pleiteada) não forem devidamente declaradas em GFIP's, restará prejudicado o cálculo correto do débito, que seria compensado com as retenções declaradas e, conseqüentemente, impossibilitando a verificação da liquidez e certeza de eventual saldo a ser restituído.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO). BASE DE CÁLCULO.

A legislação determina que, em regra, a base de cálculo para a retenção de 11%, no caso de cessão de mão-de-obra, é o valor bruto (100%) da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Nos casos em que a prestadora de serviço obriga-se a fornecer material ou dispor de equipamentos, exceto os equipamentos manuais, este montante, correspondente ao material ou equipamentos pode ser abatido do valor bruto da nota fiscal desde que discriminado em nota fiscal, fatura ou recibo, atendo-se aos limites mínimos, legalmente previstos.

Cientificado do resultado do julgamento em **20/08/2019**, uma **terça-feira** (fls. **1.207**), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **18/09/2019**, uma **quarta-feira** (fls. **1.205**), no qual se sustenta, sinteticamente:

1. Tempestividade: A recorrente foi intimada via e-CAC em 20/08/2019, sendo o recurso interposto dentro do prazo legal de 30 dias, conforme artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e artigo 136 da IN RFB nº 1.717/2017.
2. Base de cálculo da retenção de 11%:
 - a. Defende que a base de cálculo correta da retenção é de 35% do valor total da nota fiscal, correspondente à mão de obra, conforme previsto no art.

122, §1º, inciso II, alínea “e”, da IN RFB nº 971/2009, quando há fornecimento de materiais ou equipamentos não manuais discriminados na nota fiscal.

- b. A autoridade julgadora, por sua vez, entendeu que a retenção de 11% deveria incidir sobre 100% do valor bruto da nota, o que gerou a divergência.
3. Regularidade documental:
- a. Afirma que cumpriu todas as exigências formais, com a devida discriminação dos valores de materiais e equipamentos nas notas fiscais ou cartas de correção, e com recolhimentos e declarações nas GFIPs correspondentes.
4. Precedentes administrativos favoráveis:
- a. Alega que, em casos análogos anteriores, os pedidos de restituição foram deferidos com base na mesma sistemática, citando práticas reiteradas da Receita Federal como fonte normativa complementar (art. 100, III do CTN).
5. Natureza da operação:
- a. Argumenta que, no período de apuração (2016), não possuía empregados, tendo realizado a execução das atividades por subcontratação com locação de embarcações e equipes especializadas, como navios tipo PSV com tripulação, documentos e fotos anexados ao processo.
6. Equívocos na decisão de origem:
- a. Contesta o fundamento da DRJ quanto à falta de certeza e liquidez dos créditos, reiterando que não há débitos próprios compensáveis por não possuir folha de pagamento, e que a documentação apresentada comprova o direito creditório.
7. Princípio da verdade material:
- a. Invoca o princípio da verdade material no processo administrativo, alegando que a autoridade julgadora deveria ter determinado diligências complementares, em vez de indeferir com base em “formalidades”.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“Diante de todo o exposto, requer-se o recebimento do presente recurso voluntário, com a consequente remessa dos autos ao Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF/MF, com posterior provimento e reforma da decisão de 1ª instância administrativa, para o fim de reconhecer o direito creditório da ora Recorrente e determinar a homologação dos pedidos de restituição transmitidos por meio dos PER/DCOMPs mencionados no Relatório da

Decisão, os quais totalizam o montante de R\$ 516.275,60 (quinhentos e dezesseis mil, duzentos e setenta e cinco reais e sessenta centavos).

Protesta, outrossim, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pelo depoimento pessoal do Representante Legal da Recorrente, pela oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos e demais que se fizerem necessários, oportunamente.

Por fim, requer-se a designação de sessão de julgamento com sustentação oral pela Representante Legal da Recorrente, conforme artigo 51, §2º do Decreto nº 70.235/1972.”

Após a interposição do recurso voluntário, o recorrente juntou aos autos parecer de auditoria (fls. 1.295-1.337).

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 PRELIMINAR DE DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORÂNEAMENTE

Não obstante entendimento em sentido contrário, formado por ocasião do exame de recursos no âmbito da 1ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção, observo que esta 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 2ª Seção, firmou orientação quanto à impossibilidade de exame de nova documentação apresentada pelo recorrente, se ausente uma das hipóteses legais permissivas, interpretadas apenas com base no texto do Decreto 70.235/1972, sem a influência do CTN.

A propósito, transcrevo o seguinte trecho de manifestação apresentada pela Conselheira SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY, em assentada anterior:

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de concessão de prazo.

Doutro lado a preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação documental, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

Ressaltado meu entendimento divergente, baseado na leitura dos arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, e art. 50 da Lei 9.784/1999, associados à Súmula 473/STF, por força do Princípio do Colegiado, alinho-me à orientação que considera inadequada a apresentação de documentação por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Nessa linha, somente é cabível a apresentação posterior de documentos já existentes por ocasião da impugnação, se eles se destinarem a contrapor argumentação também inovadora, surgida originariamente por ocasião do julgamento da impugnação.

A propósito, transcrevo a seguinte ementa:

Numero do processo:10120.012284/2009-11

Turma:Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Wed Oct 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Tue Mar 15 00:00:00 UTC 2022

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007 DEDUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RAZÕES PARA REJEIÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS POR OCASIÃO DA IMPUGNAÇÃO

SURGIDAS DURANTE O RESPECTIVO JULGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONJUNTAMENTE COM O RECURSO VOLUNTÁRIO PARA CONTRAPOSIÇÃO ESPECÍFICA À FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO COLEGIADO PRIMEIRO. POSSIBILIDADE.

Em regra e sob pena de preclusão, compete ao impugnante apresentar toda a documentação necessária para subsidiar suas alegações juntamente com a impugnação (art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto 70.235/1972). Não obstante, a legislação de regência permite a apresentação superveniente de documentação, na hipótese desta se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Cabe a apresentação de acervo documental destinado a contrapor-se à fundamentação específica inaugurada durante o julgamento da impugnação.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS INVALIDADOS POR DEFICIÊNCIA FORMAL DA DOCUMENTAÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE INDICAÇÃO DOS REQUISITOS ELEMENTARES. FALHA PARCIALMENTE SUPRIDA. O único fundamento adotado para a glosa das despesas médicas foi a ausência de requisitos formais da documentação inicialmente apresentada (art. 80 do Decreto 3.000/1999). Suprida parcialmente a deficiência formal, deve-se reconhecer o direito às despesas realizadas com tratamento médico.

Numero da decisão:2001-004.652

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos,em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário de modo a reformar o r. acórdão-recorrido tão-somente na parte em que manteve a proibição (“glosa”) do emprego das despesas para pagamento de serviços de psicologia feitos durante o ano de 2006 em benefício de Kamylla Franco Peres Campos (CPF 730.695.821-68; CRP 09/4695), no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais). Em consequência, determino à d. autoridade fiscal que proceda ao recálculo do valor do tributo devido a título de IRPF incidente sobre os fatos havidos em 2006 e oferecidos ao ajuste anual em 2007, com o reconhecimento do direito à dedução indicada. (documento assinado digitalmente) Honório Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Nome do relator:THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Evidentemente, tais documentos poderão ser considerados na formação do juízo, em seu alcance meramente expletivo, isto é, como esclarecimentos de fatos e de elementos já documentados nos autos, sem acréscimo ao acervo de *corpora examinanda*, nem de provas, considerado o livre convencimento motivado.

Feito esse esclarecimento, segue-se na análise recursal.

3 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à **contribuição previdenciária incidente sobre a cessão de mão de obra ou empreitada, retenção de 11% prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações, ao rejeitar pedido de compensação:

- **Fato Gerador:** prestação de serviços pela parte-recorrente, com retenção da contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais, durante as competências de **fevereiro, abril, junho e agosto de 2016**, conforme documentos eletrônicos de PER/DCOMP apresentados;
- **Infração:** pleito de restituição de valores referentes à contribuição previdenciária retida em notas fiscais, **sem a devida comprovação da liquidez e certeza do crédito**, contrariando as disposições do art. 89 da Lei nº 8.212/1991, do art. 219 do Decreto nº 3.048/1999 e dos arts. 121 a 123 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009;
- **Base Legal:**
 - Art. 31 da **Lei nº 8.212/1991** – retenção de 11% sobre cessão de mão de obra;
 - Art. 219 do **Decreto nº 3.048/1999** – disciplina da base de cálculo da retenção;
 - Arts. 121 a 123 da **IN RFB nº 971/2009** – requisitos para exclusão de valores da base de cálculo;
 - Art. 17 da **IN RFB nº 1.300/2012** – condições para restituição da contribuição retida;
 - Art. 123 do **CTN** – prevalência da definição legal do sujeito passivo e da base de cálculo tributária sobre disposições contratuais privadas;
- **Valores pleiteados e indeferidos:**
 - PER/DCOMP nº 41817.86717.111016.1.2.15-8741 – R\$178.094,40;
 - PER/DCOMP nº 30227.10525.111016.1.2.15-8460 – R\$191.954,40;
 - PER/DCOMP nº 20581.08239.111016.1.2.15-0375 – R\$76.454,40;
 - PER/DCOMP nº 06627.50449.111016.1.2.15-1570 – R\$69.772,40;
 - **Total pleiteado:** R\$516.275,60;
 - **Total indeferido:** R\$516.275,60.

A autoridade fiscal realizou a análise de quatro Pedidos Eletrônicos de Restituição (PER/DCOMP), nos quais a parte-recorrente pleiteou a restituição de valores referentes à **contribuição previdenciária retida na fonte, à alíquota de 11%**, incidente sobre notas fiscais emitidas no exercício de 2016, com base no art. 31 da Lei nº 8.212/1991. A análise decorreu de ordem judicial exarada em mandado de segurança, que determinou o exame dos pedidos em trinta dias.

No desenvolvimento do procedimento fiscal, foram realizadas as seguintes verificações:

- A parte-recorrente apresentou documentação digital contendo cópias de notas fiscais, contrato de prestação de serviços, GFIPs, ECF e demonstrativos contábeis.
- Foi constatada a ausência de prescrição para os períodos analisados (02/2016, 04/2016, 06/2016 e 08/2016).
- Confirmou-se que a parte-recorrente não é optante pelo Simples Nacional e possui situação cadastral ativa.
- Verificou-se que as retenções foram efetivamente recolhidas, conforme os registros nos sistemas da Receita Federal.

Contudo, a análise técnica identificou **divergências relevantes** que comprometeram a **liquidez e certeza dos créditos pleiteados**, o que resultou no indeferimento integral dos pedidos. A seguir, destacam-se os principais fundamentos:

- 1) **Base de cálculo reduzida indevidamente:**
 - a) A parte-recorrente aplicou redutor de base de cálculo, considerando apenas 35% do valor das notas como referente à mão de obra.
 - b) Essa redução foi considerada irregular, pois:
 - i) Não houve comprovação contratual válida de fornecimento de materiais ou uso de equipamentos que justificassem a dedução, nos termos dos arts. 121 a 123 da IN RFB nº 971/2009.
 - ii) O contrato (CELPA n. 8488/2011) não previu fornecimento relevante de materiais pela subcontratada (LIG GLOBAL SERVICE), mas apenas a execução de serviços, sendo vedada a exclusão de valores da base de cálculo.
 - iii) Notas fiscais indicaram a incidência de ISS sobre o valor total dos serviços, sem deduções, o que reforça o caráter integral da base de cálculo para fins previdenciários.
- 2) **Divergência entre valores informados no PER/DCOMP e nas GFIPs:**
 - a) Foram identificados valores distintos nos campos de “compensação na própria competência” entre os sistemas (PER x GFIP), com diferenças de R\$545,60 em três dos pedidos, o que exigiria retificação e nova conferência.

3) **Erro material na declaração de nota fiscal:**

- a) No PER/DCOMP nº 30227.10525.111016.1.2.15-8460, referente à competência 08/2016, a nota fiscal n. 104 teve valor informado como R\$2.922.300,66, quando seu valor real era R\$292.230,66, comprometendo a validade do pedido.

4) **Ausência de autenticação das cartas de correção:**

- a) A parte-recorrente apresentou cartas de correção para notas fiscais originalmente omissas quanto à discriminação da mão de obra, mas não providenciou a autenticação exigida, o que levou à desconsideração desses documentos.

Em conclusão, a autoridade fiscal entendeu que **não restou comprovada a certeza e liquidez dos créditos pleiteados**, seja pela falta de documentos válidos, seja por inconsistências materiais entre os dados declarados, o contrato e os documentos fiscais. Com isso, **todos os pedidos foram indeferidos**.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que os pedidos de restituição da contribuição previdenciária retida na fonte, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, foram protocolados em decorrência da retenção indevida sobre valores que não corresponderiam à base de cálculo da contribuição devida.

Sustentou que, nos serviços prestados, apenas **35% do valor total das notas fiscais corresponderia à efetiva cessão de mão de obra**, sendo os demais 65% referentes a materiais e equipamentos utilizados na execução contratual. Alegou que essa proporcionalidade constava expressamente das **notas fiscais, contrato de prestação de serviços e proposta comercial** anexados ao processo.

Argumentou que a base de cálculo da retenção de 11% deve ser apurada nos moldes da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que admite a exclusão da parcela dos materiais e equipamentos desde que estejam discriminados na nota fiscal e previstos em contrato, o que estaria presente no caso concreto.

Aduziu que, **em obediência à legislação vigente, as retenções foram destacadas nas notas fiscais**, informadas nas respectivas GFIPs e submetidas à tributação em conformidade com os parâmetros legais. Rechaçou a alegação de que não haveria liquidez e certeza do direito creditório, afirmando ter fornecido todos os documentos exigidos, inclusive planilhas detalhadas, cronograma de emissão de notas e contratos com cláusulas específicas sobre a composição dos valores cobrados.

Quanto ao argumento da fiscalização de que o ISS teria incidido sobre o valor total das notas, a parte impugnante sustentou que isso não poderia servir como fundamento para desconsiderar a correta apuração da base de cálculo previdenciária, tendo em vista que se trata de tributos diversos, com fatos geradores distintos, submetidos a normas próprias.

Requeru, ao final, o **reconhecimento do direito à restituição integral dos valores pleiteados nos PER/DCOMP** analisados, relativos às competências de fevereiro, abril, junho e agosto de 2016.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**, mantendo integralmente a decisão administrativa que indeferiu os pedidos de restituição formulados pela parte-recorrente.

O voto condutor expôs que a restituição da contribuição previdenciária retida na forma do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 exige a comprovação da certeza e liquidez do crédito, por meio da demonstração de que:

- a) houve efetiva retenção do tributo,
- b) foram cumpridas todas as obrigações acessórias pertinentes,
- c) os valores indicados foram corretamente lançados nas declarações e documentos fiscais,
- d) e não houve omissão de fatos geradores na apuração das contribuições devidas.

A julgadora destacou que, embora o contribuinte tivesse apresentado documentação, esta não foi considerada suficiente para comprovar a regularidade da dedução dos valores correspondentes a materiais e equipamentos da base de cálculo das contribuições retidas, uma vez que:

- a) As notas fiscais não apresentaram a devida discriminação dos valores relativos a materiais e mão de obra, em conformidade com os requisitos legais.
- b) O contrato apresentado não contemplava cláusulas expressas e suficientes para a separação contratual dos valores, especialmente no que diz respeito à atuação da parte-recorrente como subcontratada.
- c) Não foram apresentados documentos fiscais hábeis a comprovar a aquisição dos materiais e equipamentos discriminados, como exige o §2º do art. 121 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.
- d) Observou-se, ainda, divergência entre os valores constantes nos pedidos de restituição (PER/DCOMP) e os informados nas GFIPs, comprometendo a confiabilidade das informações prestadas.
- e) Quanto ao argumento relacionado à incidência de ISS sobre o valor total da nota, foi reiterada a posição de que a base de cálculo da contribuição previdenciária deve ser apurada nos termos estritos da legislação previdenciária, não se confundindo com os critérios adotados pela legislação municipal para o imposto sobre serviços.

Em conclusão, a Delegacia de Julgamento entendeu que **não restou demonstrada a liquidez e certeza dos créditos pleiteados**, razão pela qual **negou provimento à impugnação**, ratificando integralmente o indeferimento proferido pela autoridade fiscal.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, que os pedidos de restituição indeferidos referem-se a valores de **contribuição previdenciária retida indevidamente** sobre serviços contratados, cuja base de cálculo foi **corretamente reduzida em razão da inclusão de fornecimento de materiais e uso de equipamentos**, em conformidade com os requisitos legais e regulamentares.

Afirma que a **autoridade lançadora e o julgador de primeira instância desconsideraram elementos probatórios relevantes**, em especial:

- a) O **contrato de prestação de serviços** (Contrato CELPA n. 8488/2011), que conteria cláusulas específicas sobre o fornecimento de materiais e os valores correspondentes;
- b) A **proposta comercial e cronograma de execução**, que detalham as parcelas relativas a equipamentos e materiais;
- c) As **notas fiscais emitidas com a devida segregação de valores**, inclusive com uso de cartas de correção, onde aplicável.

Sustenta que os documentos atendem aos requisitos dos arts. 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, uma vez que:

- a) Os materiais e equipamentos fornecidos encontram-se previstos no contrato celebrado com a contratante;
- b) Os valores desses insumos foram **segregados nas notas fiscais**;
- c) Houve o efetivo **recolhimento da contribuição retida**;
- d) E os valores **foram devidamente informados nas GFIPs**, o que, segundo alega, não foi contraditado de forma objetiva pela fiscalização.

Rebate o entendimento da fiscalização quanto à suposta falta de liquidez e certeza, afirmando que a **base de cálculo da retenção foi apurada com base na legislação vigente** e que, inclusive, a administração tributária **teria aplicado interpretação excessivamente restritiva** às exigências formais para aceitação da documentação apresentada.

Ainda, quanto ao argumento relacionado à **incidência do ISS sobre o valor bruto**, a recorrente aduz que tal elemento **não deve interferir** na definição da base de cálculo da

contribuição previdenciária, pois **trata-se de tributo distinto**, sujeito a regras próprias de incidência e apuração.

Ao final, pleiteia o **provimento do recurso voluntário**, com o consequente **reconhecimento do direito à restituição integral dos valores pleiteados nos PER/DCOMP** indeferidos no processo originário.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	Argumento na Impugnação	Fundamento do Acórdão (Julgador de origem)	Argumento nas Razões Recursais
1 A base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária deve ser o valor bruto da nota fiscal (art. 31 da Lei nº 8.212/1991), sem deduções, pois não foram apresentados documentos que comprovem fornecimento de materiais ou uso de equipamentos .	O contribuinte afirmou que 35% do valor das notas corresponde à mão de obra e que 65% referem-se a materiais e equipamentos , sendo essa composição demonstrada em contrato, proposta comercial e notas fiscais .	As notas fiscais não apresentaram a discriminação clara e destacada dos valores correspondentes a materiais e mão de obra; o contrato não continha cláusulas suficientes e específicas para permitir tal segregação; e não foram apresentados documentos fiscais de aquisição dos materiais .	A documentação apresentada comprova o fornecimento de materiais: contrato com cláusulas específicas, cronograma de execução, proposta comercial e cartas de correção ; a legislação admite segregação , e a exigência de detalhamento adicional seria excessivamente formalista .
2 A empresa aplicou redutor de 35% sobre o valor da nota para definir a base de cálculo da retenção, sem comprovação contratual ou documental válida , contrariando os arts. 121 a 123 da IN RFB nº 971/2009.	A metodologia aplicada é justificada pela natureza do contrato , que, segundo o impugnante, prevê expressamente a proporção de valores entre mão de obra e materiais .	Não houve previsão expressa e suficiente no contrato que permitisse a exclusão dos valores da base de cálculo; inexistência de comprovação de efetivo fornecimento de materiais .	O contrato e demais documentos atendem às exigências normativas; o percentual aplicado reflete a real estrutura de custos do serviço contratado , e a fiscalização desconsiderou indevidamente esse aspecto.
3 Houve divergência entre valores informados nos PER/DCOMP e nas GFIPs , dificultando a conferência e comprometendo a confiabilidade dos dados	A divergência seria ínfima e não comprometeria a essência do pedido , sendo possível aferir a correlação entre os	As diferenças nos valores informados em sistemas distintos revelam inconsistência nas declarações , impedindo a comprovação da certeza e	Alega-se que as inconsistências apontadas são formais e irrelevantes , não invalidando a substância do pedido; houve recolhimento efetivo e as diferenças não

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (Autoridade lançadora)	Argumento na Impugnação	Fundamento do Acórdão (Julgador de origem)	Argumento nas Razões Recursais
declarados.	valores apresentados.	liquidez do crédito.	comprometeriam o direito creditório.
A nota fiscal de competência 08/2016, n. 104, teve valor lançado como 4 R\$2.922.300,66, mas seu valor real seria R\$292.230,66, caracterizando erro material grave.	AUSENTE	O erro de lançamento do valor da nota não foi corrigido formalmente nos sistemas , impossibilitando o reconhecimento do valor efetivamente pleiteado.	O erro foi identificado e sanado por carta de correção , apresentada nos autos; tal documento comprovaria a intenção e o valor correto a ser considerado.
5 As cartas de correção apresentadas não foram autenticadas, conforme exigido, sendo, portanto, desconsideradas como meio de prova válido.	As cartas de correção foram apresentadas com a finalidade de sanar omissões formais nas notas fiscais, e seriam suficientes para comprovar a composição dos serviços.	A falta de autenticação das cartas de correção impede o seu reconhecimento formal como prova, especialmente por tratarem de elementos que interferem na base de cálculo tributária.	Sustenta-se que a autenticação não é requisito legal expresso para validade da carta de correção; trata-se de excesso de formalismo , já que o conteúdo está em conformidade com os demais documentos.
6 A incidência de ISS sobre o valor integral da nota fiscal indicaria que não houve efetiva segregação de materiais, sendo indevida a redução da base de cálculo da retenção previdenciária.	O fato de o ISS incidir sobre o valor total não interfere na definição da base de cálculo da contribuição previdenciária , pois são tributos distintos , com regramentos próprios.	O fato de a nota indicar incidência de ISS sobre o valor integral foi interpretado como evidência de que não houve segregação contratual válida dos valores , reforçando a improcedência do pedido.	Reitera-se que a tributação pelo ISS segue regras municipais e não guarda pertinência com a base de cálculo da contribuição previdenciária, que deve se restringir à legislação federal.

Feita essa memória, prossegue-se no exame das razões recursais.

4 MÉRITO

4.1 AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FORNECIMENTO DE MATERIAIS E EQUIPAMENTOS

A autoridade fiscal desconsiderou a exclusão de valores da base de cálculo da retenção de 11% da contribuição previdenciária, ao entender que a parte-recorrente não comprovou, nos termos legais, o efetivo fornecimento de materiais e utilização de equipamentos na execução dos serviços contratados. Fundamentou sua posição na ausência de cláusulas específicas no contrato que tratassem da segregação de valores, na falta de discriminação destacada nas notas fiscais e na inexistência de documentos fiscais que demonstrassem a aquisição dos insumos indicados.

A parte-recorrente sustenta que a exclusão foi corretamente aplicada, com base em elementos materiais e formais que atestam a composição dos serviços prestados. Alega que o contrato celebrado prevê cláusulas claras sobre o fornecimento de materiais, que as notas fiscais foram corrigidas por meio de cartas de correção e que os percentuais aplicados refletem a estrutura real de custos da prestação. Acrescenta que os documentos juntados, incluindo cronograma de execução e proposta comercial, corroboram a divisão proporcional entre mão de obra e insumos, nos termos admitidos pela Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

A recorrente pretendeu a restituição de valores retidos a título de contribuição previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, sob o fundamento de que parte significativa do valor bruto das notas fiscais emitidas corresponderia ao fornecimento de materiais e à utilização de equipamentos, razão pela qual não integraria a base de cálculo da retenção de 11%.

A autoridade fiscal, ao indeferir os pedidos de restituição, identificou três vícios principais na instrução dos pedidos: (i) inexistência, no contrato apresentado, de cláusulas específicas que autorizassem a segregação de valores entre mão de obra e fornecimento de materiais ou equipamentos; (ii) ausência de discriminação destacada nas notas fiscais originalmente emitidas; e (iii) ausência de documentação fiscal idônea que comprovasse a aquisição ou o fornecimento dos insumos mencionados.

Nas razões recursais, a recorrente argumenta que a segregação dos valores encontra respaldo na proposta comercial que teria sido formalmente aceita pela contratante e que acompanharia o contrato como parte integrante. Sustenta, ainda, que a ausência de discriminação original nas notas fiscais foi posteriormente sanada mediante a emissão de cartas de correção, e que a apresentação de documentos fiscais relativos à aquisição dos insumos não seria exigência prevista na norma de regência. Defende que os documentos já constantes dos autos seriam suficientes para demonstrar a composição dos valores cobrados, permitindo a exclusão pretendida.

Examinando os autos, contudo, não se verifica a presença de documentos hábeis a afastar, com o grau de certeza e precisão exigidos, os óbices apontados pela autoridade lançadora.

Com efeito, não consta nos autos cópia da proposta comercial invocada nem elemento que demonstre, de forma inequívoca, a sua aceitação pela contratante como cláusula integrante do contrato. Também não há, no contrato apresentado, cláusula expressa que disponha sobre a segregação de valores para fins de incidência da contribuição previdenciária ou que detalhe a proporção entre mão de obra e fornecimento de insumos.

Quanto às cartas de correção mencionadas, tampouco se verifica, nos autos, sua formalização nos moldes exigidos para sua validade jurídica, não havendo comprovação de que tenham sido transmitidas eletronicamente por meio de sistema oficial, nem de que tenham sido aceitas ou validadas nos termos do Convênio SINIEF ou da legislação aplicável. Diante da ausência de autenticação e da impossibilidade de aferição segura de sua origem, não se revela possível acolher seu conteúdo como meio de prova hábil para alterar os elementos originais das notas fiscais.

Por fim, observa-se que a contribuinte não apresentou documentos fiscais relativos à aquisição dos materiais e equipamentos que alegadamente integrariam os serviços prestados, como notas fiscais de entrada, ordens de fornecimento, laudos ou quaisquer outros elementos probatórios que permitissem aferir a efetiva utilização de insumos próprios. Tal omissão compromete a demonstração do fornecimento efetivo, exigência que decorre do disposto no art. 121, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Nesse contexto, ausente cláusula contratual válida, ausente discriminação segura nos documentos fiscais e ausente documentação fiscal mínima que comprove o fornecimento de materiais e equipamentos, não se vislumbra, no conjunto probatório apresentado, demonstração suficiente da existência de valor excludível da base de cálculo da retenção.

Assim, mantém-se a conclusão de que os valores pleiteados para restituição incidiram sobre o valor total da nota fiscal, o qual permanece como base legítima para a aplicação da retenção prevista no caput do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.2 APLICAÇÃO DE REDUTOR PERCENTUAL SEM RESPALDO DOCUMENTAL SUFICIENTE

A fiscalização apontou como irregular a aplicação, pela parte-recorrente, de redutor de 35% sobre o valor das notas fiscais para fins de cálculo da contribuição previdenciária retida, sob o argumento de que tal metodologia não foi respaldada por documentação idônea. Destacou que a legislação exige previsão contratual expressa, discriminação nos documentos fiscais e comprovação das aquisições dos materiais empregados, requisitos que teriam sido ignorados pela contribuinte.

Em resposta, o contribuinte defende a validade da metodologia adotada, alegando que os documentos apresentados demonstram a existência de fornecimento de materiais em proporção definida contratualmente. Argumenta que a autoridade fiscal desconsiderou, de forma

indevida, a proposta comercial e demais anexos que instruíram a prestação do serviço, os quais evidenciam o fracionamento da base de cálculo entre parcelas de cessão de mão de obra e de insumos. Alega, ainda, que eventual ausência de nota fiscal de aquisição de materiais não afasta a realidade do fornecimento previamente contratado.

A recorrente adotou, nas apurações que instruíram seus pedidos de restituição, critério de segregação percentual fixo, atribuindo **35% do valor bruto das notas fiscais à parcela relativa à mão de obra** e os **65% restantes ao fornecimento de materiais e uso de equipamentos**, os quais considerou excluídos da base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

A autoridade fiscal afastou tal critério sob o fundamento de que **não foi apresentada documentação suficiente para validar a proporcionalidade adotada**, nem comprovada a efetiva vinculação do percentual com as condições contratuais da prestação de serviços. Segundo o entendimento fiscal, a fixação de percentuais dedutíveis, ainda que informada nas notas fiscais ou em documentos acessórios, não substitui os requisitos objetivos fixados pela legislação, especialmente quanto à necessidade de previsão contratual e comprovação documental do fornecimento de insumos.

Nas razões recursais, a parte interessada reiterou que a proporção aplicada decorre das condições originalmente pactuadas entre as partes, constantes da proposta comercial que teria sido aceita pela contratante e integrada ao contrato. Sustentou que, mesmo na ausência de cláusula expressa reproduzida no corpo do contrato, os percentuais refletiriam a estrutura real dos serviços executados, o que poderia ser inferido do conteúdo conjunto dos documentos apresentados. Aduziu, ainda, que a legislação não impõe vedação à fixação de critério percentual para estimar a exclusão dos valores não sujeitos à retenção, desde que demonstrada sua razoabilidade.

A análise dos autos, entretanto, não permite acolher o critério adotado pela recorrente como meio idôneo à fixação da base de cálculo da contribuição devida.

Com efeito, conforme já consignado, não se identifica nos autos cláusula contratual que estabeleça, de forma expressa, a proporção de valores atribuível à mão de obra e aos materiais. Tampouco se verifica documentação contábil, técnica ou fiscal que permita aferir, com razoável precisão, a efetiva correspondência entre os percentuais aplicados e a realidade dos serviços executados.

Além disso, a legislação aplicável — em especial os arts. 121 e 122 da IN RFB nº 971/2009 — condiciona a exclusão da base de cálculo à demonstração objetiva da composição do valor contratado, exigindo discriminação formal e comprovação documental, não admitindo, para esse fim, estimativas ou critérios de rateio genérico não suportados por elementos probatórios consistentes.

Dessa forma, a simples adoção de percentual fixo, sem respaldo contratual válido, sem documentação fiscal comprobatória do fornecimento dos insumos, e sem vinculação

inequívoca com a realidade da prestação de serviços, não autoriza a exclusão parcial do valor bruto das notas fiscais da base de cálculo da retenção previdenciária.

Conclui-se, portanto, que a metodologia de cálculo empregada pela recorrente não encontra amparo no ordenamento jurídico vigente, razão pela qual deve ser desconsiderada para fins de apuração da base de cálculo da contribuição incidente.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.3 INCONSISTÊNCIAS ENTRE VALORES CONSTANTES NO PER/DCOMP E NAS GFIPS

Conforme apontado pela fiscalização, houve divergência entre os valores informados nos pedidos eletrônicos de restituição e aqueles declarados nas respectivas GFIPs, especialmente no campo de compensações por competência. Tal inconsistência teria comprometido a confiabilidade das informações prestadas e impossibilitado a aferição da certeza e liquidez dos créditos pleiteados.

A parte-recorrente reconhece a existência de diferenças pontuais, mas sustenta que se trataria de inconsistências meramente formais, sem qualquer reflexo sobre o direito creditório. Alega que os recolhimentos foram efetivamente realizados e que os valores objeto de compensação ou restituição estão lastreados em retenções já apuradas e declaradas. Defende que tais divergências não afetam a substância do pedido e poderiam ser sanadas no curso da análise administrativa, sem ensejar indeferimento automático.

4.4 INCONSISTÊNCIAS ENTRE OS VALORES INFORMADOS EM GFIP E NOS PEDIDOS PER/DCOMP

Outro fundamento adotado pela autoridade fiscal para o indeferimento dos pedidos de restituição refere-se à **inconsistência entre os valores informados nas GFIPs apresentadas pela recorrente e aqueles declarados nos respectivos pedidos de restituição eletrônica (PER/DCOMP)**.

Segundo consta nos autos, identificaram-se divergências pontuais entre os valores declarados como compensação por competência nas GFIPs e aqueles indicados nos pedidos PER/DCOMP, o que, no entendimento da fiscalização, comprometeria a confiança nas informações prestadas e impediria o reconhecimento da certeza e liquidez dos créditos pleiteados, conforme exigido pela legislação aplicável.

Nas razões recursais, a parte recorrente reconhece a existência de diferenças numéricas, mas sustenta que se trata de **inconsistências meramente formais**, de valor **ínfimo** frente ao montante global dos créditos pleiteados, e que **não comprometem a substância do direito alegado**. Afirmar, ainda, que os recolhimentos foram regularmente realizados e que os dados registrados nas GFIPs e nos demais sistemas da Receita Federal permitem, em conjunto, verificar a origem e o valor dos créditos indicados. Defende que eventuais divergências poderiam

ter sido sanadas no curso da análise administrativa, não justificando, por si sós, o indeferimento integral do pedido.

A argumentação, embora relevante, **não encontra respaldo suficiente nos elementos concretos dos autos** para infirmar o fundamento adotado pela autoridade fiscal.

Com efeito, a legislação tributária condiciona a restituição e a compensação de tributos à existência de crédito líquido e certo, cuja aferição depende da **congruência entre os dados declarados nas obrigações acessórias e os valores indicados nos pedidos administrativos**. Eventuais divergências, ainda que numérica ou documentalmente pequenas, **impedem a validação automática do crédito**, sobretudo quando não acompanhadas de esclarecimentos formais ou documentos retificadores apresentados tempestivamente.

No caso concreto, **não há nos autos comprovação de que a recorrente tenha retificado as GFIPs para compatibilizá-las com os valores informados nos pedidos PER/DCOMP**, nem tampouco elementos que justifiquem, de forma objetiva, a origem das diferenças detectadas. Em razão disso, **subsiste o impedimento técnico e jurídico à homologação da restituição pretendida**.

Conclui-se, assim, que a ausência de coerência entre as informações prestadas nas GFIPs e nos pedidos eletrônicos compromete a regular instrução do pleito, impedindo o reconhecimento da certeza e liquidez dos valores declarados e, por consequência, obsta o acolhimento da pretensão recursal quanto a esse aspecto.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4.5 ERRO MATERIAL NA INDICAÇÃO DO VALOR DE NOTA FISCAL

A autoridade fiscal apontou erro material relevante no preenchimento do PER/DCOMP relativo à competência 08/2016, no qual o valor de determinada nota fiscal foi informado com um algarismo a mais, elevando indevidamente a quantia pleiteada para restituição. A inconsistência não foi regularizada nos sistemas, o que levou à desconsideração do valor apresentado.

Em sua defesa, a parte-recorrente esclarece que o equívoco foi prontamente sanado por meio de carta de correção emitida com o intuito de retificar a informação declarada. Argumenta que o erro não compromete a essência do pedido, tampouco demonstra má-fé ou tentativa de obtenção de vantagem indevida, sendo plenamente passível de saneamento administrativo.

4.6 DESCONSIDERAÇÃO DE CARTAS DE CORREÇÃO POR AUSÊNCIA DE AUTENTICAÇÃO

A fiscalização rejeitou o uso de cartas de correção eletrônica apresentadas pela contribuinte para regularizar notas fiscais que não haviam originalmente discriminado os valores de mão de obra e materiais. Entendeu que, por falta de autenticação formal dos documentos, não seria possível reconhecê-los como prova válida para fins de análise da base de cálculo da retenção.

A parte-recorrente alega que a legislação não impõe, como condição de eficácia da carta de correção, a autenticação que se exigiu no presente caso. Sustenta que as cartas foram emitidas nos termos da legislação fiscal e que refletem fielmente o conteúdo contratual e a composição do serviço prestado. Considera que o formalismo adotado pela autoridade administrativa implica indevido obstáculo à verificação do direito material.

Consta dos autos que, no pedido PER/DCOMP referente à competência **agosto de 2016**, a recorrente indicou o valor de **R\$ 2.922.300,66** para determinada nota fiscal (nº 104), quando o valor correto do documento seria de **R\$ 292.230,66**, ou seja, houve erro de uma ordem de grandeza na informação prestada.

A autoridade lançadora considerou que o equívoco comprometeu a exatidão das informações prestadas, prejudicando a verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado. A ausência de correção formal da informação incorreta nos sistemas da Receita Federal foi apontada como obstáculo à homologação da restituição correspondente àquela competência.

Nas razões recursais, a recorrente reconhece o erro material, mas sustenta que ele foi **sanado por meio da apresentação de carta de correção**. Alega que o equívoco foi isolado, **não teve reflexo no valor efetivamente recolhido e não compromete a existência do crédito**, tratando-se de vício formal que poderia ser superado pela análise do conjunto documental.

Examinando os elementos disponíveis nos autos, constata-se que, de fato, a diferença entre o valor originalmente declarado e o valor correto da nota fiscal em questão é significativa e foi **detectada a partir do próprio cotejo entre o PER/DCOMP e os documentos fiscais apresentados**.

Todavia, **não consta nos autos documento que comprove a regularização formal da informação declarada**, seja por meio de retificação do PER/DCOMP, seja por meio de declaração acessória complementar ou procedimento equivalente. Tampouco foi demonstrado que a referida carta de correção foi emitida em conformidade com os sistemas eletrônicos de emissão e registro de documentos fiscais, ou que tenha sido recepcionada e validada nos termos da legislação de regência.

A jurisprudência administrativa tem admitido, em hipóteses específicas, a possibilidade de saneamento de vícios formais, desde que **o erro não comprometa a substância da apuração e seja plenamente demonstrada a origem e a correção da inconsistência**, o que não se verifica na situação sob exame.

Em razão disso, permanece o impedimento à validação do crédito relativo à nota fiscal em questão, por ausência de comprovação formal da correção da informação originalmente prestada.

Diante do exposto, não se acolhe a alegação recursal nesse ponto, mantendo-se o indeferimento quanto à restituição pretendida para a competência de agosto de 2016.

4.7 UTILIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO INTEGRAL PARA O ISS COMO INDÍCIO DE AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO

A autoridade fiscal entendeu que a incidência de ISS sobre o valor total das notas fiscais emitidas seria indício de que não houve efetiva separação entre os valores relativos à mão de obra e aqueles correspondentes a materiais ou equipamentos. Esse entendimento reforçou a tese de que o valor bruto deveria compor integralmente a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O contribuinte rebate esse raciocínio ao sustentar que o fato gerador e a base de cálculo do ISS são distintos dos da contribuição previdenciária, estando sujeitos a normas específicas e autônomas. Alega que a adoção de critérios municipais para a tributação do ISS não deve ser transposta ao campo previdenciário, sob pena de afronta à legalidade estrita. Reforça que a legislação federal permite a exclusão dos valores de insumos desde que preenchidos os requisitos formais, independentemente da incidência de outros tributos.

A autoridade fiscal consignou, como elemento adicional para afastar a exclusão de valores da base de cálculo da retenção previdenciária, o fato de que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS foi recolhido sobre o valor integral das notas fiscais emitidas pela recorrente. Com base nisso, entendeu que a ausência de deduções na apuração do imposto municipal reforçaria a conclusão de que não houve, de fato, fornecimento de materiais ou equipamentos segregáveis, e que a totalidade do valor correspondia à prestação de serviços mediante cessão de mão de obra.

O órgão julgador de origem acolheu tal fundamento, adotando-o como indício de ausência de segregação contratual válida, em linha com a tese de que a base de cálculo da contribuição previdenciária deve refletir a composição real da prestação. No entendimento manifestado, o comportamento fiscal da própria contribuinte, ao tributar integralmente pelo ISS, comprometeria a alegação de que parcela relevante dos valores dizia respeito a fornecimento de materiais.

Nas razões recursais, a recorrente refuta essa inferência, sustentando que a legislação do ISS possui estrutura normativa autônoma, disciplinada por normas de competência municipal, cujos critérios de incidência não se confundem com aqueles previstos na legislação previdenciária federal. Aduz que o fato de o ISS ter sido recolhido sobre o valor bruto da nota não implica, por si só, reconhecimento da ausência de materiais, nem inibe o direito à segregação da

base de cálculo para fins da contribuição ao INSS. Alega, por fim, que eventuais divergências entre os regimes devem ser resolvidas à luz da legalidade estrita, sem presunções em desfavor do contribuinte.

A análise técnica da matéria revela que, de fato, os regimes de apuração do ISS e da contribuição previdenciária são distintos, autônomos e regidos por legislações específicas, cada qual com seus critérios próprios de incidência, base de cálculo e fatos geradores. Não há, na legislação de regência da contribuição previdenciária, disposição que vincule o comportamento tributário adotado em relação ao ISS como critério automático para validar ou infirmar a base de cálculo da retenção de 11%.

Contudo, no caso concreto, a inexistência de deduções na base de cálculo do ISS, conjugada à ausência de cláusulas contratuais específicas, à falta de discriminação nas notas fiscais originais, à não comprovação documental do fornecimento dos materiais e à invalidação das cartas de correção, forma um conjunto probatório que não confirma a realidade da segregação alegada. Nessas circunstâncias, o recolhimento integral do ISS, embora não seja elemento decisivo isoladamente, reforça a conclusão já sustentada nos fundamentos anteriores, na medida em que é coerente com a ausência de prova da exclusão material pretendida.

Assim, não se acolhe o argumento recursal quanto à irrelevância do critério adotado para o ISS, devendo prevalecer a conclusão de que, na ausência de segregação comprovada por outros meios idôneos, o recolhimento do imposto municipal sobre o valor total da nota corrobora, no caso concreto, a ausência de base fática para a exclusão pretendida.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

5 SÍNTESE

Dada a extensão desta análise, entendo útil oferecer aos colegas uma visão ampla do quadro, apenas para fins de auxiliar a compreensão, sem prejuízo da necessidade de leitura integral do voto e das peças dos autos.

Examinadas as razões recursais, verifica-se que a parte-recorrente sustenta, em síntese, ter direito à restituição de valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre cessão de mão de obra, por entender que parte dos valores faturados corresponderia ao fornecimento de materiais e equipamentos, os quais não comporiam a base de cálculo da retenção de 11%, conforme admite a legislação de regência.

A pretensão recursal, no entanto, não encontra respaldo nos elementos concretos dos autos. A recorrente não logrou demonstrar, com o grau de certeza e liquidez exigido para fins de restituição tributária, que os valores por ela destacados nas notas fiscais como referentes a insumos podem ser legitimamente excluídos da base de cálculo da retenção.

Especificamente, constatou-se:

- a) A ausência de cláusulas contratuais expressas e específicas que autorizem a segregação dos valores relativos à mão de obra e aos materiais;
- b) A inexistência de discriminação adequada nas notas fiscais, não suprida por meio de documentos válidos ou formalmente reconhecidos;
- c) A não apresentação de documentos fiscais que comprovem a aquisição ou fornecimento dos insumos alegadamente empregados;
- d) A presença de inconsistências entre os valores constantes nas GFIPs e nos pedidos PER/DCOMP, não regularizadas por meio de retificações formais;
- e) A existência de erro material relevante na indicação do valor de nota fiscal, sem comprovação de saneamento formal;
- f) A apresentação de cartas de correção desprovidas de autenticação ou registro formal, cuja validade não pôde ser confirmada;
- g) E, por fim, o recolhimento integral de ISS sobre os valores faturados, que, embora não determinante por si só, corrobora a ausência de prova material mínima da segregação alegada.

Em juízo técnico, e com base estrita nos documentos constantes dos autos, conclui-se que a parte-recorrente não comprovou o direito à restituição pleiteada, razão pela qual o recurso voluntário não deve ser provido.

Fundamento do Acórdão Recorrido	Contra-argumento em Razões Recursais	Encaminhamento do voto
Ausência de cláusula contratual específica para segregação de valores	Proposta comercial aceita conteria os percentuais; integra o contrato	Não comprovado nos autos; proposta não apresentada nem validada
Notas fiscais sem discriminação destacada	Correção posterior por cartas de correção	Cartas não autenticadas nem registradas formalmente; não aceitas como prova
Ausência de documentos fiscais que comprovem aquisição dos materiais	Não exigidos pela norma; bastaria a previsão contratual e a nota fiscal	Norma exige comprovação documental; não apresentada nos autos
Inconsistência entre GFIP e PER/DCOMP	Diferenças formais, sem impacto material	Não comprovada retificação nem justificativa formal; impõe óbice
Erro material no valor da nota fiscal	Sanado por carta de correção	Carta não validada; erro relevante permanece sem correção formal
Cartas de correção não autenticadas	Não há exigência legal de autenticação	Ausência de elementos mínimos para aferir validade formal; não aceitas
Incidência de ISS sobre valor total da nota	Regime jurídico do ISS é autônomo; irrelevante para o INSS	Não decisivo isoladamente, mas reforça ausência de prova material da segregação

6 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO AS PRELIMINARES, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino