



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

Processo nº 15504.732951/2013-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.866 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - RESTITUIÇÃO
Recorrente ENCOP ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E PAVIMENTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

Não tendo a prova apresentada pelo contribuinte o condão de infirmar a totalidade do Acórdão recorrido, impõe-se o parcial provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o cabimento da restituição: (1) de R\$ 2.445,62 para Matrícula 50.076.28516/71 na competência 08/2007; (2) da restituição de R\$ 225,49 para Matrícula 51.007.01163/78 na competência 10/2007; e (3) da restituição de R\$ 4.539,43 para a Matrícula 51.133.14145/78 na competência 12/2007.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu requerimento de restituição de valores retidos nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 9.711, de 1998, relativos às competências 01/2006 a 12/2007, uma vez que: (1) a empresa não apresentou todos os documentos solicitados; (2) os valores de retenção informados nas competências 01, e 05 a 12/2006, e de 01 a 12/2007 não conferem com os valores declarados em GFIP, relacionados ao CNPJ; (3) as matrículas das competências 01, e 10 a 12/2006, 03, 04, e 06 a 12/2007, estão com os valores de retenção divergentes em GFIP; (4) nas competências 11 e 12/2006, e 01, 05, 10 e 12/2007, as GFIPs são sem movimento, mas com retenções informadas; e (5) na competência 09/2007, não consta GFIP para o CEI 51.133.14145/78. O requerimento foi veiculado nos seguintes documentos, com valores solicitados para o CNPJ e matrículas CEI:

PER/DCOPM	compet	valor
20616.05215.031109.1.2.15-1665	01/2006	13.40628
37505.74731.031109.1.2.15-7654	02/2006	7.029,16
36010.43390.031109.1.2.15-5344	03/2006	7.796,51
10956.30962.031109.1.2.15-2029	05/2006	38.701,18
31248.25652.171109.1.2.15-3102	06/2006	30.575,39
00619.36343.171109.1.2.15-8993	07/2006	9.592,29
30055.12630.171109.1.2.15-1060	08/2006	21.064,66
42682.33350.171109.1.2.15-3273	09/2006	17.092,11
12624.92534.171109.1.2.15-5985	10/2006	6.785,75
26403.07023.171109.1.2.15-1859	11/2006	40.552,73
01698.29745.171109.1.2.15-8430	12/2006	60.529,06
29131.13749.271209.1.2.15-2313	01/2007	23.513,56
03058.11755.171109.1.2.15-1108	02/2007	5.97220
02306.29326.171109.1.2.15-7069	03/2007	32.854,57
08880.60091.271209.1.2.15-5166	04/2007	9.245,52
15677.90358.271209.1.2.15-8460	05/2007	17.074,56
31619.48881.271209.1.2.15-8640	06/2007	15.181,70
00656.39275.271209.1.2.15-6357	07/2007	27.744,95
32468.74112.271209.1.2.15-7209	08/2007	31.788,92
01159.20726.271209.1.2.15-6649	09/2007	111.949,36
17092.93569.271209.1.2.15-5384	10/2007	56.375,62
23071.20180.271209.1.2.15-8546	11/2007	70.612,10
17050.26524.271209.1.2.15-1486	12/2007	107.491,89
	TOTAL	762.930,07

Da Manifestação de Inconformidade, em síntese, extrai-se:

- a) As obras (Sites de Telecom, Centrais de Telefonia, reforma de Agências Bancárias e Lojas de Shopping) apresentam peculiaridades, e, para tanto, se discorre a respeito dos serviços realizados, com destaque para a pouca utilização de mão-de-obra, do alto custo dos materiais / equipamentos instalados, e da forma de pagamento (30% quando do pedido de compra, 50% no término da obra, e 20% após a aceitação).

-
- b) Houve subcontratação de serviços, conforme documentos juntados para comprovar a real mão-de-obra utilizada. A mão-de-obra utilizada circula entre as obras de acordo com os permissivos constantes da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 2005, em seu artigo 162, e da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu artigo 135.
- c) Junta toda a documentação solicitada, mas requer que seja anulado o Despacho Decisório por cerceamento de defesa e de modo que seja analisado em conjunto a documentação apresentada. Elabora planilha com as Notas Fiscais, os valores retidos, os destacados, e os recolhidos relativos à contribuição previdenciária, observando que os tomadores de serviços incidirem sobre até 100% do custo total do serviço prestado, ou seja, quantias superiores à mão-de-obra efetivamente utilizada.
- d) As retenções teriam sido superiores à mão-de-obra empregada, porquanto as obras feitas pela requerente fizeram pouco uso de mão-de-obra direta, sendo que grande parte do custo refere-se a materiais fornecidos instalados e à subcontratação.
- e) A requerente retificou as GFIPs que apresentavam divergência, conforme documentos em anexo. As GFIPs declaradas sem movimento são de obras que se encerraram, mas com o acerto financeiro final até a aceitação pelos tomadores de serviços. A GFIP da competência 09/2007, da matrícula CEI nº 51.133.141145/78, foi retificada e retransmitida, conforme documento anexo.
- f) Requer seja acolhida a Manifestação de Inconformidade para que seja deferida a restituição pleiteada.

Em face das questões fáticas e dos documentos apresentados, foi comandada diligência e da qual, em síntese, extrai-se:

- a) A mão-de-obra empregada na prestação de serviços é inferior a 40% do valor bruto dos serviços contidos nas Notas Fiscais, e, nessa razão, as contribuições devidas foram apuradas por aferição indireta.
- b) Em relação aos serviços relacionados nas GFIPs de código 150, a empresa não fez a folha de pagamento de acordo com o § 9º do inciso I do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. As GFIPs também não informam os empregados por tomador.
- c) A empresa apresentou Notas Fiscais de prestação de serviços e Guias da Previdência Social dos subempreiteiros, mas não se utiliza dos dados dos subempreiteiros, conforme dispõe o § 1º do artigo 127 da IN RFB nº 971/2009.
- d) O reenvio das GFIPs no código 155, para as competências 12/2006, e 01 e 05/2007, ficou pendente na situação “em análise”, pois a nova GFIP enviada no código 150 alterou a base de cálculo da GFIP 155. Considerando as

GFIPs processadas nessas competências, as matrículas continuaram sendo indeferidas.

e) Para o CEI 50.076.28516/71, competência 06/2007, não foi localizada, no processo, a Nota Fiscal de nº 2756, bem como a GPS correspondente.

f) Para o CEI 51.133.14145/78, competência 12/2007, também a Nota Fiscal nº 3013 não foi localizada, e nem o correspondente recolhimento, o que a retenção informada no PER/DCOMP, quanto a essa Nota Fiscal, foi desconsidera no procedimento de restituição.

g) Elabora Quadros indicando as restituições que o requerente teria direito.

Diante do resultado da diligência, a empresa complementou sua manifestação de inconformidade, em síntese, alegando:

a) Apresenta Quadro das contribuições requeridas, das deferidas, e das indeferidas. Esclarece que todos os serviços e obras executados foram contratados com a obrigatoriedade de fornecimento de materiais e de equipamentos, estes, majoritariamente, fornecidos com colocação / mão-de-obra de terceiros. Reporta aos Pedidos de Compra, e às Instruções Normativas que tratam da definição da base de cálculo em 50% do valor da Nota Fiscal. Na quitação de inúmeras Notas Fiscais, as contratantes, arbitrariamente, consideraram como base de cálculo o valor integral do documento, impondo à contratada, retenções que incidiam sobre os materiais e equipamentos fornecidos. Com isso, requer a devolução das retenções acima dos valores destacados, bem como a devolução das retenções que incidiram sobre itens que são excluídos legalmente da base de cálculo, como fundações, instalação de ar condicionado, muros de concreto, e outros materiais e equipamentos fornecidos com colocação.

b) Discrimina as Notas Fiscais, os valores de materiais, a mão-de-obra, os destaques, as contribuições retidas de fato, os recolhimentos, e a importância retida a maior. Descreve as obras e os serviços (sites de telefonia, centrais de telefonia, agências bancárias, lojas em shopping centers) com o objetivo de demonstrar a inaplicabilidade dos critérios e parâmetros usualmente utilizados para avaliar as obras de construção civil em geral, e, com isso, afirmar que teriam sido feitas retenções sobre bases de cálculo superiores à devida. A mão-de-obra constante das folhas de pagamento e declarada em GFIP é a que efetivamente foi empregada na execução dos serviços e obras contratadas no período, somada à que consta das Notas Fiscais de subempreitadas, uma vez que as obras da ENCOF se diferenciam das demais obras de edificação civil. Os cronogramas de recebimento das notas fiscais não coincidiram com o período de execução das obras ou serviços. O valor da mão de obra indicado nas notas fiscais não expressa a mão de obra real empregada na execução dos serviços prestados pela ENCOF. Falando dos pagamentos iniciais pela contratante para a aquisição de materiais, conclui que a mão-de-obra empregada nos sites é a que está indicada nos Quadros de fl. 11 da Manifestação, sendo valores médios, os quais podem sofrer alterações devido às condições da obra.

- c) Apresenta Quadros relativos às obras em lojas e em agências bancárias, cujas retenções foram parcialmente deferidas e ressalta que a mão-de-obra da ENCOPI é a que está registrada nas folhas de pagamento, conforme esses Quadros. Houve participação de terceiros nos casos de fornecimento de materiais ou equipamentos com colocação, e nas subempreitadas.
- d) Na obra de matrícula CEI de nº 50.076.28516/71, na competência 06/2007, a restituição relativa à Nota Fiscal 2756 foi indeferida por não ter sido localizada no processo, no entanto, reporta à cópia em anexo. Em relação ao recolhimento, também não localizado, o valor retido foi incluído na GPS de R\$ 7.425,00, que quitou as retenções das Notas Fiscais nºs 2739 e 2756, conforme Quadro de fl. 20 da Manifestação, fl. 5828 dos autos.
- e) Apresenta Quadros referentes às obras da BCP S/A, do HSBC BANK BRASIL S/A e da GLOBEX Utilidades Ltda., e comenta, quanto a essa última, cuja matrícula CEI é de nº 51.133.14145/78, que a retenção indeferida é relativa à Nota Fiscal nº 003013, não localizada no processo. Agora, essa Nota Fiscal está sendo anexada. Apresenta Quadro e diz que, em pesquisa no extrato de contribuições, o recolhimento da GPS não foi localizado.
- f) Para as obras não identificadas por matrículas CEI, consolidou todos os pagamentos de seus empregados na folha do escritório, em razão das dificuldades em alocar em folha específica os trabalhadores que participaram, em períodos inferiores a um mês, em várias obras ou serviços. Por serem obras de curta duração (sites de telefonia) e não se enquadrarem no conceito de empreitada total, não foram retiradas as matrículas CEI, ressaltando que esse procedimento estaria respaldado em consulta à Receita Federal (Solução de Consulta nº 122). Logo, estava desobrigada de providenciar as matrículas das obras executadas parcialmente. Parte ponderável do faturamento no período teria decorrido da prestação de serviços com duração inferior a uma semana, para os quais é impossível a geração de folhas de pagamento e GFIPs específicas. Apresenta demonstrativos com a finalidade demonstrar os vários tipos de trabalhos executados, com as respectivas retenções, e que permitem que se conclua que para muitos serviços, além da inexigibilidade de matrícula, também não seria possível a elaboração de folhas específicas e GFIP. Para as GFIPs das competências 12/2006, 01 e 05/2007, solucionou as irregularidades apontadas com a retificação desses documentos face aos valores indicados no PER/DCOMP.
- g) Utilizou-se de serviços de subempreiteiros, sendo que a mão de obra não teria sido considerado. Segundo o artigo 127 da IN RFB nº 971, de 2009, é facultado à contratante deduzir da retenção destacada na Nota Fiscal as retenções retidas de subempreiteiros no mês de emissão do documento fiscal. Optou por suportar um encargo superior ao devido, uma vez que a legislação é autorizativa, e não determinativa, ao incluir no texto a expressão "poderão ser deduzidos", e não "deverão ser deduzidos". Observou os deveres atinentes à sua condição de contratante, retendo e recolhendo as

contribuições dos subempreiteiros, o que os serviços por estes prestados devem ser considerados como mão-de-obra empregada nas obras.

h) Requer a reforma do Despacho Decisório.

Do Acórdão prolatado pela Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em síntese, se extrai:

a) No caso em análise, não se pode proceder ao encontro de contas para os serviços / obras, prestados sob o regime de empreitada parcial, GFIP no código 150, eis que a requerente não alocou os trabalhadores, nessas GFIPs, por tomador de serviços, considerando que não elabora folhas de pagamento específicas - com a identificação dos tomadores. Ainda que por empreitada parcial, hipótese que a matrícula CEI não é de responsabilidade da contratada (prestadora dos serviços), a empresa cedente deve relacionar os trabalhadores ao correspondente tomador, conforme se verifica no Manual GFIP/SEFIP. A Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005 (artigo 162, parágrafo único) e a Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009 (artigo 135, parágrafo único) vigentes à época da prestação dos serviços, dispunham no mesmo sentido sobre a dispensa de elaboração de folha de pagamento e GFIP específicas, para a empresa contratada. O artigo 162 e seu parágrafo único, da IN MPS/SRP nº 03/2005, dispõe que:

Art. 162. A empresa contratada fica dispensada de elaborar folha de pagamento e GFIP com informações distintas por estabelecimento ou obra de construção civil em que realizar tarefa ou prestar serviços, quando, comprovadamente, utilizar os mesmos segurados para atender a várias empresas contratantes, alternadamente, no mesmo período, inviabilizando a individualização da remuneração desses segurados por tarefa ou por serviço contratado.

Parágrafo único. São considerados serviços prestados alternadamente, aqueles em que a tarefa ou o serviço contratado seja executado por trabalhador ou equipe de trabalho em vários estabelecimentos ou várias obras de uma mesma contratante ou de vários contratantes, por etapas, numa mesma competência, e que envolvam os serviços que não compõem o CUB, relacionados no Anexo XIV.

a1) Percebe-se, do artigo 162, e seu parágrafo único, acima, que os serviços que dispensam a elaboração de folhas de pagamento por tomador são aqueles que satisfazem (duas) condições: (1) Serviços que não compõem o CUB, relacionados no Anexo XIV (Esses serviços estão dispensados de matrícula CEI); e (2) Serviços nos quais a tarefa é executada por trabalhador(es) em vários estabelecimentos ou obras numa mesma competência inviabilizando a individualização da remuneração por tarefa ou por serviço contratado.

b) Em face dos esclarecimentos da requerente, verifica-se que os serviços realizados não são, exclusivamente, os do referido Anexo XIV, mas “Gerais de Engenharia”, conforme a descrição em alguns Pedidos de Compra. Os serviços e obras de construção civil estão discriminados no Anexo XIII, da também IN 03/2005, enquanto os não sujeitos à folha por tomador são os do

Anexo XIV. Na situação, não se vê que a ENCOF tenha apenas instalado equipamentos, e numa atividade de curta duração, mas executado reformas e construções novas, em centrais de telefonia, em agências bancárias, e em lojas de shoppings. É uma situação que não impossibilita a individualização da remuneração dos trabalhadores por tarefas ou por serviços contratados, até mesmo porque o período médio de execução das obras varia de vinte a trinta dias, segundo os esclarecimentos da requerente. Se é assim, a ENCOF poderia ter rateado a remuneração dos trabalhadores pelos dias trabalhados em cada obra, o que, ainda que tenha realizado algum dos serviços do Anexo XIV, não satisfaz a condição “2”, acima, para a sua dispensa de folha por tomador.

c) Se a requerente era obrigada a ter folhas de pagamento por tomador, e não as tem, não há como saber das remunerações e das contribuições previdenciárias devidas, em cada obra, em cada serviço contratado, de modo a possibilitar o encontro de contas, entre os valores devidos e os recolhidos (retenções e/ou recolhimentos realizados pelos contratantes), e ainda possibilitar a homologação de possíveis créditos a seu favor, considerando que as GFIPs, por tomador, não informam a mão de obra alocada. A hipótese é de incerteza e de iliquidez de créditos a favor da requerente, não sendo reconhecidos possíveis excessos de retenção, e ainda sendo julgados improcedentes os pedidos relacionados aos serviços / obras, prestados em empreitada parcial (GFIP 150).

d) Em relação às obras em empreitada total (GFIP 155), a autoridade a *quo* aceitou as folhas de pagamento apresentadas, eis que são específicas - por tomador de serviços, o que cabe a esta autoridade, que julga a Manifestação de Inconformidade, realizar o encontro de contas (valores devidos X valores recolhidos) com base nas contribuições previdenciárias e nas retenções que foram declaradas pela requerente em suas GFIPs, observando, para tanto, os pedidos iniciais nos PER/DCOMPs, as Notas Fiscais juntadas ao processo, as retenções e/ou recolhimentos para as obras, e bem assim se a ora recorrente satisfaz quaisquer inconsistências até então apontadas por aquela autoridade. No caso de obras na matrícula CEI, mas com os trabalhadores no CNPJ, não se faz o encontro de contas, uma vez que acaba sendo a mesma situação da já comentada empreitada parcial, de falta de folhas de pagamento específicas - por tomador de serviços.

Competência	Tomador / Obras Matrícula CEI (GFIP 155)	Contribuições Devidas		Retenções Notas Fiscais (destaques e/ou recolhimentos)		Valores Compensados		Valores a Restituir	Observações
		FP	GFIP	PER/ DCOMP	GFIP	PER/ DCOMP	GFIP		
01/2006	50.021.27964/76	782,40	782,39	4.950,00	4.950,00	782,40	782,40	4.167,60	
	50.021.32633/77	1.325,20	2.298,72	3.168,00	3.168,00	2.298,72	2.298,72	869,28	
02/2006	50.021.27964/76	794,33	794,33	3.300,00	3.300,00	794,33	794,33	2.505,67	
	50.021.32633/77	2.616,60	2.612,15	3.168,00	3.168,00	2.612,14	2.612,14	555,86	
03/2006	50.021.27964/76	2.351,16	2.351,16	4.950,00	4.950,00	2.351,21	2.351,15	2.598,85	
	50.021.32633/77	1.138,29	1.138,29	6.336,00	6.336,00	1.138,28	1.138,28	5.197,72	

Processo nº 15504.732951/2013-71
Acórdão n.º 2401-005.866

S2-C4T1
Fl. 6.034

08/2006	50.024.17803/76	1.415,04	1.415,04	7.359,00	7.359,00	1.415,03	1.415,03	5.943,97	
	50.024.17840/76	580,19	580,19	7.218,75	7.218,75	580,17	580,17	6.638,58	
	50.024.36741/71	753,11	753,11	7.499,25	7.499,25	753,10	753,10	6.746,15	
09/2006	50.024.17803/76	750,39	750,36	4.415,40	4.415,40	750,35	750,35	3.665,05	
	50.024.17840/76	931,69	931,66	4.331,25	4.331,25	931,65	931,65	3.399,60	
	50.024.36741/71	778,27	778,23	4.499,55	4.499,55	778,22	778,22	3.721,33	
	50.024.61570/71	1.225,57	1.222,57	1.465,59	1.465,59	1.222,56	1.222,56	243,03	
	50.024.97325/79	1.692,70	1.692,70	3.270,96	3.270,96	1.692,69	1.692,69	1.578,27	
	50.024.97341/73	1.231,94	1.231,94	3.270,96	3.270,96	1.231,93	1.231,93	2.039,03	
10/2006	50.024.17803/76	119,36	119,36	1.471,80	1.471,80	119,36	119,36	1.352,44	
	50.024.17840/76	179,81	179,81	1.443,75	1.443,75	179,81	179,81	1.263,94	
	50.024.36741/71	246,32	246,32	1.499,85	1.499,85	246,32	246,32	1.253,53	
11/2006	50.024.17803/76	125,77	125,77	1.471,80	1.471,80	125,77	125,77	1.346,03	
	50.024.17840/76	0,00	0,00	1.443,75	1.443,75	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 1.443,75 (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
	50.024.36741/71	0,00	0,00	1.499,85	1.499,85	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 1.499,85 (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
	50.024.61570/71	475,48	475,48	7.187,71	7.187,71	475,48	475,48	6.712,23	
	50.024.97325/79	1.875,12	1.875,12	13.281,12	13.281,13	1.875,11	1.875,11	11.406,02	
	50.024.97341/73	663,83	663,83	3.878,03	3.878,03	663,82	663,82	3.214,21	
12/2006	50.024.61570/71	0,00	?	198,47	?	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 198,47 (GFIP em análise / não exportada) (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
	50.024.97325/79	144,75	?	1.474,49	?	144,73	144,73	0,00	Restituição indeferida de 1.329,76 (GFIP em análise / não exportada)
	50.024.97341/73	61,58	?	6.295,63	?	61,56	61,56	0,00	Restituição indeferida de 6.234,07 (GFIP em análise / não exportada)
01/2007	50.024.61570/71	0,00	?	1.117,30	?	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 1.117,30 (GFIP em análise / não exportada) (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
	50.024.97325/79	0,00	?	5.254,32	?	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 5.254,32 (GFIP em análise / não exportada) (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
03/2007	50.051.08925/78	2.195,06	2.195,06	10.016,13	10.016,13	2.195,06	2.195,06	666,69 (*)	Retenção destacada de 2.861,75 (Nota Fiscal de fl. 3265) Sem GPS (CEI) de 10.016,13, conforme PERDCOMP Restituição de 666,69 (*) = 2.861,75 - 2.195,06
04/2007	50.051.08925/78	2.091,62	2.091,62	3.585,04	3.585,04	2.091,62	2.091,61	1.493,43	
05/2007	50.051.08925/78	0,00	?	2.817,76	?	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 2.817,73 (GFIP em análise / não exportada) (o cadastro da Receita não registra o fim da obra)
06/2007	50.076.28516/71	1.837,18	1.837,18	4.455,00	7.425,00	1.707,09	1.837,17	2.617,83 (*)	Restituição de 2.617,83 (*) = 4.455,00 - 1.837,17 (retenção no PERDCOMP - compensação em GFIP) (NF 2756, com destaque de 4.455,00, à fl. 584)
07/2007	50.076.28516/71	2.208,75	2.208,69	3.712,50	3.712,50	2.143,70	2.208,68	1.503,82	Restituição em Informação Fiscal (o valor a restituir é o da GFIP até o solicitado no PERDCOMP)
08/2007	50.076.28516/71	1.266,88	1.266,88	3.712,50	3.712,50	1.266,87	1.266,87	0,00	Não localizada a Nota Fiscal (NF) de nº 2809 (não aceita a informação fiscal de restituição de 2.445,63)
	50.139.47916/79	1.553,39	1.553,39	20.817,50	20.817,50	1.537,12	1.553,38	19.264,12	Restituição em Manifestação de Inconformidade (o valor restituído é o da GFIP até o solicitado no PERDCOMP)

Processo nº 15504.732951/2013-71
Acórdão n.º **2401-005.866**

S2-C4T1
Fl. 6.035

09/2007	50.139.47916/79	769,20	769,20	24.299,07	24.299,07	769,19	769,19	14.653,94 (*)	Sem GPS (CEI) de 28.953,17 (Planilha ENCOF de fl. 5867) Retenção considerada = 15.423,13 (326,70; 6.220,50; 4.950,00; 1.320,00; 625,93; 1.980,00) (apenas valores destacados em NFs) (recolhimentos a maior não comprovados) Restituição de 14.653,94 (*) = 15.423,13 - 769,19
	51.133.14145/78	0,00	0,00	618,02	618,02	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 618,02 (o cadastro da Receita não registra o fim da obra) (Não localizada a Nota Fiscal de nº 2811) (não aceita a informação fiscal de restituição de 618,02)
10/2007	50.139.47916/79	0,00	0,00	6.677,00	6.677,00	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 6.677,00 (o cadastro da Receita não registra o fim da obra) Sem GPS (CEI) de 22.335,11 (Planilha ENCOF de fl. 5867) (não comprovados recolhimentos a maior) Destques em Notas Fiscais = 4.163,50 (1.650,00; 440,00; 2.073,50)
	51.007.01163/78	690,65	690,65	916,14	916,14	690,65	690,65	0,00	Não localizada a Nota Fiscal (NF) de nº 2881 (não aceita a informação fiscal de restituição de 225,49)
11/2007	51.133.14145/78	608,57	608,57	5.148,00	5.148,00	608,56	608,56	0,00	Não localizada a Nota Fiscal (NF) de nº 2908 (não aceita a informação fiscal de restituição de 4.292,24)
12/2007	51.007.01163/78	0,00	0,00	457,96	457,96	0,00	0,00	0,00	Restituição indeferida de 457,96 (o cadastro da Receita não registra o fim da obra) (Não localizada a Nota Fiscal de nº 2967) (não aceita a informação fiscal de restituição de 457,96)
	51.133.14145/78	3.078,16	3.078,05	11.818,33	11.818,33	3.049,98 + 883,79*	3.078,05	0,00	Não localizadas as NFs de nº 2973 e 3012 NF de nº 3013 (1.522,33) juntada à fl. 5841 (não aceita a informação fiscal de restituição de 6.336,61) Restituição negativa de -1.555,72 = 1.522,33 - 3.078,05

e) Com as considerações postas acima, fica indeferido o pedido de restituição para os serviços / obras sob o regime de empreitada parcial, e deferido parcialmente quando de obras em empreitada total, conforme a seguir demonstrado.

PERDCOMP Nº	Competência	Valores a Restituir
20616.08218.031109.1.2.15-1665	01/2006	5.036,88
37505.74731.031109.1.2.15-7654	02/2006	3.061,53
36010.43390.031109.1.2.15-5344	03/2006	7.796,57
30055.12630.171109.1.2.15-1060	08/2006	19.328,70
42682.33350.171109.1.2.15-3273	09/2006	14.646,31
12624.92534.171109.1.2.15-5985	10/2006	3.869,91
26403.07023.171109.1.2.15-1859	11/2006	22.678,49
02306.29326.171109.1.2.15-7069	03/2007	666,69
08880.60091.271209.1.2.15-5166	04/2007	1.493,43
31619.48881.271209.1.2.15-8640	06/2007	2.617,83
00656.39275.271209.1.2.15-6357	07/2007	1.503,82
32468.74112.271209.1.2.15-7209	08/2007	19.264,12
01159.20726.271209.1.2.15-6649	09/2007	14.653,94

f) Na fase em que o processo se encontra (contencioso administrativo), quando da realização de diligência fiscal, o auditor fiscal encarregado da diligência se limita a prestar informações para subsidiar o julgamento do pleito, não sendo da sua competência, nesta fase, deferir ou indeferir o direito creditório pleiteado. Ressalte-se, ainda, que na apreciação da prova, a

autoridade julgadora formará livremente sua convicção, não estando vinculada a decisões que possam ter sido proferidas em processos anteriores impetrados pela requerente.

Intimado em 26/07/2016, o contribuinte interpôs em 24/08/2016 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) **Tempestividade.** Dada ciência em referência no dia 26 de julho de 2016, o prazo de trinta dias encerra-se em 25 de agosto de 2016.

b) **Prevenção. Informação Fiscal e Decisões Divergentes.** Desde 27 de março de 2009, protocolou sucessivos requerimentos de restituição abrangendo o período de 03/2004 a 12/2012, pois a Recorrente teve retidas importâncias muito superiores às que deveriam de fato ter sido descontadas em suas notas fiscais, isto em razão da inflexibilidade e extremo rigor por parte de empresas contratantes, em especial a CLARO S/A. A Receita Federal agrupou os PER/DCOMPs em processos diferentes:

Processo / D Decisório	Período	Requerido	Restituído
15504.732950/2013-26 /1.215	03/04 a 12/05	239.676,77	23.887,00
15504.732951/2013-71 /1.121	01/06 a 12/07	762.930,07	0,00
15504.732952/2013-15 /1.224	01/08 a 04/09	2.455.861,04	0,00
15504.732953/2013-60 /1.244	05/09 a 09/10	678.265,05*	212.175,19
15504.724569/2014-74 /1.633	09/09; 10/10 a 02/2011	473.955,28	173.109,44
15.504.725841/2014-33 /1.420	03/2011 a 05/2011	112.670,45	32.164,10
15504.725842/2014-88 /1.438	07/2011 a 09/2011 e 01/2012	64.408,60	37.294,41
15504.724067/2015-24 /1.421	06/2011; 10/2011 e 11/2011	101.755,12	20.482,37
15504.724068/2015-79 /1.431	12/2011	52.473,48	25.833,40
15504.724041/2015-86 /1.439	02/2012 a 08/2012	78.865,93	66.746,04
15.504.724043/2015-75/1.432	09/2012 a 12/2012	55.142,81	24.271,27
TOTAL		5.076.004,60	615.963,22

* Retificado

b1) Encaminhados para autoridades diferentes, não houve uniformidade na apreciação, a denotar que os indeferimentos se basearam em interpretações subjetivas e não na adequada avaliação dos documentos e demonstrações.

b2) A Recorrente pede que se adote o critério da prevenção, com a distribuição deste ao mesmo Conselheiro dos demais processos, considerando a conexão, pois todos versam sobre a mesma matéria.

b3) Na análise e julgamento dos requerimentos, agrupados nesses onze processos, também foram observadas divergências, com decisões conflitantes sobre casos concretos exatamente iguais, o que surpreendeu a Recorrente, haja vista que em idênticas situações, casos idênticos e circunstâncias similares, apenas em épocas diferentes, não deveriam provocar conflitos de interpretação e decisão. Esclarece o julgador que em relação às obras em empreitada total (GFIP 155) os pedidos de restituição foram considerados regulares, sendo realizado o encontro de contas com o consequente deferimento das restituições pleiteadas. Isto é parcialmente verdadeiro, conforme quadro (fls. 5946/5948). Em outro processo da mesma natureza que está sendo objeto de Recurso ao CARF (15504.732952/2013-15), todas as restituições foram indeferidas, inclusive as relativas a empreitadas total, com matrículas CEI e GFIPs específicas. Caracteriza bem esta flagrante discrepância de julgamento a decisão exarada

no processo nº 15504.732952/2013-15, em que a restituição requerida no CEI 70.000.26570/79, na competência 03/2009 foi indeferida. Restituições requeridas na mesma obra, nas competências 05/2009 e 06/2009 foram deferidas no processo 15504.732953/2013-60. Em outros processos, por exemplo, o de número 15504.732950/2013-26, as retenções relativas a obras identificadas por matrículas CEI foram corretamente deferidas. Outra discrepância ocorre entre a informação fiscal e o Acórdão no processo 15504.732951/2013-71.

b4) Em 24 de fevereiro de 2016, a Recorrente foi comunicada em Informação Fiscal que a Auditora Fiscal responsável pelo julgamento havia feito uma reanálise do processo em que concluíra que a empresa teria direito à restituição de R\$ 31.774,69, mas o Acórdão ora recorrido reduziu o valor reconhecido.

c) **Mão de obra efetivamente empregada.** Reitera todas as alegações, explicações e justificativas já constantes dos autos e em especial que os valores retidos informados nos PER/DCOMP em vários casos divergem dos valores destacados em notas fiscais. Essas divergências são explicadas pela sistemática de retenção adotada por empresas contratantes, que fizeram incidir a retenção sobre parcelas de mão de obra e equipamento e muitas vezes a retenção incidiu sobre o valor total do documento. As retenções contabilizadas foram as efetivamente realizadas e declaradas em GFIP; as guias de recolhimento do contratante igualmente contemplaram a totalidade. Desta forma, estas eventuais discrepâncias não podem ser tomadas como razão para indeferimentos. A mão de obra que consta das folhas de pagamento de empregados, declarada em GFIP, é a que efetivamente foi empregada, pois as obras em questão se diferenciam das de construção civil, não sendo exatas conclusões obtidas por aferição indireta de obra de construção civil. As notas não expressam a mão de obra real, pois no início das obras era emitida nota como adiantamento para aquisição de material e equipamentos, o que ainda não tinha ocorrido e na impossibilidade da comprovação sofreu a retenção sobre o valor total. Em outras notas fiscais, a divisão material / mão-de-obra era estabelecida em 50% para cada item, conforme estabelece o ato normativo. Esta divisão, entretanto, também não expressava a realidade, o que impossibilitou a compensação integral nos recolhimentos mensais, gerando as retenções ora requeridas. Em várias ocasiões, a contratante ignorou a parcela indicativa dos materiais e efetuou a retenção sobre o valor total do documento. Das obras e serviços. Demonstrou-se que são divergentes as parcelas de materiais indicados das notas e a especificação dos itens constantes dos Pedidos de Compra que são os documentos contratuais que regem a relação entre as partes. Na execução dos sites de telefonia a Receita Federal, em julgamentos anteriores, considerou apropriada a informação prestada pela ENCOP quanto à mão de obra utilizada nos sites Greenfield e Rooftop, deferindo grande número de requerimentos. Para a execução de um site novo tipo Greenfield em um mês é utilizada a mão de obra correspondente a 2 (dois) pedreiros, 3 (três) serventes, sendo que participação do eletricista se resume a 7 (sete) dias. E para o site novo tipo Rooftop, 1 (um) pedreiro, 2 (dois) serventes e com o eletricista e montador, ambos são utilizados em apenas um terço de seu

tempo mensal, equivalente a 7 (sete) dias. Cabe observar que são tempos médios, que podem sofrer alterações devido a condições do terreno, de acessibilidade, de necessidade de fundações mais complexas, muros de arrimo e outros. Em média, a execução de um site tem a duração de 20 a 30 dias, dependendo também das várias ocorrências citadas anteriormente. É o que reconheceu o julgador ao deferir diversas restituições no Despacho Decisório nº 1.633, processo 15504.724569/2014-74.

“3. Dentre os documentos apresentados, a empresa entregou uma explanação sobre vários itens relacionados ao seu serviço. Uma parte dos pedidos de restituição relativo às matrículas CEI foi deferida levando-se em consideração a mão de obra utilizada para o site novo tipo Greenfield e site novo tipo Rooftop, da forma como a própria empresa definiu, como consta às fls 3.439, como também pelo fato de ter subempreitado serviços em algumas destas obras. Outra parte foi indeferida por não possuir a mão de obra necessária o serviço ou por se referir a outros tipos de serviços cujo número de empregados é incompatível com o serviço executado”.

d) Aferição e Subempreiteiros. Não se trata de lançamento de ofício. Não há fundamento legal para se proceder a aferição indireta da mão de obra, na suposição de que as folhas não representam a real mão de obra empregada. Em várias outras Manifestações, se comprovou a correção da mão de obra utilizada. Apresenta exemplos retratando casos concretos em que fica evidenciada a desconformidade entre a base utilizada para o cálculo das retenções e a realidade revelada nos Pedidos de Compras (fls. 5929/5933). Além disso, apesar de apresentar documentos, a mão de obra dos subempreiteiros foi desconsiderada. As contribuições retidas dos subempreiteiros foram recolhidas nos respectivos CNPJ. No entanto, por várias razões entre as quais se destaca o descompasso que costuma ocorrer entre o cronograma de execução das obras e o financeiro, a prerrogativa autorizada pela instrução normativa não foi exercida. Antes de ser iniciada a obra, a ENCOP recebe a primeira parcela e no mês de adiantamento não há despesa com pessoal próprio ou cedido. E a última parcela é sempre paga após a conclusão da obra, em alguns casos, vários meses depois de encerrada e no mês do recebimento também não há despesa com pessoal próprio ou terceirizado. O mês de faturamento pela ENCOP nem sempre era o mesmo em que os serviços foram faturados por subempreiteiro, o que inviabilizaria a operação autorizada pelo artigo 127. Também pesou o fato de serem as contratantes muito intransigentes com relação às retenções impostas à contratada, impedindo qualquer operação que representasse dedução do valor destacado. O artigo 127 da IN 971 facultava à contratante deduzir da retenção destacada na nota fiscal as retenções retidas de subempreiteiros no mês de emissão da nota fiscal. Por esta razão, a ENCOP optou por suportar um encargo superior ao devido, como cumpriu os deveres atinentes à sua condição de contratante, retendo e recolhendo as contribuições dos subempreiteiros, os serviços por estes prestados inquestionavelmente devem ser considerados como mão-de-obra empregada nas obras executadas pela ENCOP. Ademais, a utilização da mão de obra subempreitada foi acatada em julgamento anterior, conforme Despacho Decisório nº 1.633, Processo 15504.724569/2014-74, fl. 4028.

e) **Forma de Contratação.** O documento majoritariamente empregado para contratação de obras e serviços é o PEDIDO DE COMPRA. É o instrumento contratual que estabelece as regras e obrigações da prestação de serviços, traz discriminados os itens que compõem os projetos, ficando, portanto, atendida a exigência estabelecida, de acordo com o período de vigência do ato, na Instrução Normativa nº 3/2005 ou na Instrução Normativa nº IN 971/2009, para que a base de cálculo para a retenção pudesse ser definida em 50% do valor do documento. Este documento contratual está perfeitamente ajustado ao que estabelece o § 7º do artigo 219, do Regulamento da Previdência Social. É oportuno dizer que este tipo de contrato foge um pouco do formalismo convencional em favor de um maior dinamismo na relação entre as partes, sendo, entretanto, do ponto de vista legal, um contrato de prestação de serviço para todos os fins de direito. O Pedido de Compra composto de páginas e cláusulas é regido pela Lei 8.078/1990.

f) **Elaboração de Folha de Pagamento e GFIP.** De fato, para as obras não identificadas por matrícula CEI, por serem desobrigadas deste cadastramento, os pagamentos dos salários foram consolidados na folha de pagamento do escritório e declarados na GFIP 150. Este procedimento deveu-se à dificuldade de se alocar em folha de pagamento específicos trabalhadores que participaram, em períodos inferiores a um mês de várias obras ou serviços. Muitos sites foram realizados simultaneamente, alguns na mesma cidade, alternando a participação dos trabalhadores de acordo com as necessidades. O rateio proposto pelo julgador poderia ter sido adotado, mas em nada alteraria a verdade dos fatos, considerando que as folhas de pagamento foram escrituradas em títulos próprios pelo valor total das remunerações. A divisão das folhas de pagamento em mais de um tomador apenas redundaria em decomposição do valor da folha contabilizada em outras, sem alteração de um centavo na base de cálculo que foi utilizada para cálculo das contribuições previdenciárias. Seria irrelevante sob o ponto de vista da demonstração do real movimento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados. Parte ponderável do faturamento no período decorreu da prestação de serviços, com duração inferior a uma semana, às vezes determinados serviços eram executados em apenas um dia. Por exemplo, plantio de árvores ou recuperar diversos sites vandalizados situados distantes uns dos outros geograficamente. Além da construção de sites de telefonia, outros serviços de breve execução foram prestados pela ENCOP, entre outros, pintura, reformas, reforço de estruturas, infraestrutura elétrica, lógica e de telefonia, construção de acesso, de muros. Diante do anexo à Manifestação de Inconformidade de 9 de maio de 2016, em que se demonstram os serviços realizados, pode-se concluir que para muitos serviços, além da inexigibilidade de matrícula, também não é possível a elaboração de folhas específicas e GFIP. E como consequência, as retenções a eles relativas deveriam ter sido restituídas sem nenhuma outra exigência adicional.

g) **Fim de Obra.** Com relação à falta de encerramento de obras no cadastro da Receita, deve-se esclarecer que nos meses indeferidos houve emissão de GFIP SEM MOVIMENTO. As obras a que se referem já haviam sido

encerradas. É praxe nos contratos, o pagamento de parcelas residuais meses após o efetivo encerramento. As retenções indeferidas se referem a estes valores finais e ao serem declaradas em GFIP 155, nos sistemas da Receita fica registrado que a obra ainda estava em andamento, o que não procede. Possivelmente, a inconsistência no cadastro da Receita foi gerada pela reativação da obra pela declaração de retenção após o encerramento. Para sanar esta inconsistência foram geradas novas GFIPS SEM MOVIMENTO, nos meses posteriores aos que registraram as retenções. Nas competências 12/2006, 01/2007 E 05/2007, além da falta de registro do fim da obra no cadastro da Receita, foi, de acordo com o voto da Relatora, irregularidades em GFIPs. As irregularidade foram corrigidas.

- h) **Restituições deferidas parcialmente.** Na competência 06/2007 na obra 50.076.28516/71, a retenção requerida foi de R\$ 5.587,83. A retenção de R\$ 7.425,00 corresponde à soma de duas notas fiscais, discriminadas no PER/DCOMP e recolhida na GPS. No extrato da GPS, consta o recolhimento da contribuição de R\$ 7.425,00, soma das duas retenções. Ao deferir a restituição de R\$ 2.617,83, a Receita Federal considerou apenas a NF 2756. Resta a restituição de R\$ 2.970,00 relativa à NF 2749. Diversos outros pedidos foram indeferidos ou deferidos em parte. A razão apontada pela Receita Federal foi a não localização de notas fiscais e / ou não comprovação dos recolhimentos dos valores retidos. Cópias das notas estão sendo apresentadas. Com relação aos comprovantes de recolhimento, obrigação da empresa contratante, a ENCOP está fazendo a comprovação com extratos obtidos no banco de dados (conta corrente) da própria Receita.
- h1) Março/2007 – obra 50.051.08925/78. As retenções foram deferidas parcialmente. Não foi deferida a retenção que incidiu sobre a nota fiscal 2668, por não ter sido comprovado o recolhimento. No mês, foram emitidas duas notas fiscais, sendo deferida a restituição correspondente à NF 2667. A GPS inclui a retenção desta nota e da NF 2668, não deferida. As retenções foram recolhidas regularmente pela contratante e a GPS está registrada no banco de dados da Receita, do qual se extraiu o extrato reproduzido abaixo.
- h2) Agosto / 2007 – obra 50.076.28516/71. No demonstrativo constante de fls. 11 do Acórdão consta que a nota fiscal 2809 não foi localizada. O documento foi emitido corretamente e cópia está sendo anexada. Emitida para a empresa tomadora BANCO ABN AMRO REAL S/A, CNPJ 33.066.408/0001-15.
- h3) Setembro / 2007 – obra 51.133.14145/78. No demonstrativo constante de fls. 12 do Acórdão consta que a nota fiscal 2811 não foi localizada. O documento foi emitido corretamente e cópia está sendo anexada. Emitida para a empresa tomadora GLOBEX UTILIDADES S/A, CNPJ 33.041.260/0080-68. Ainda em Setembro / 2007, no anexo RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS COM RETENÇÕES SUPERIORES AOS DESTAQUES são apresentadas as suficientes explicações sobre a GPS de R\$ 28.953,17 e das retenções que por intermédio dela foram recolhidas.

- h4) Outubro/2007 – obra 51.007.11637/78. No demonstrativo constante de fls. 12 do Acórdão consta que a nota fiscal 2881 não foi localizada. O documento foi emitido corretamente e cópia está sendo anexada. Emitida para a empresa tomadora HSBC BANK BRASIL S/A, CNPJ 01.701.201/0001-89. A retenção foi recolhida, conforme extrato obtido no banco de dados da Receita Federal.
- h5) Novembro / 2007 – obra 51.133.14145/78. No demonstrativo constante de fls. 12 do Acórdão consta que a nota fiscal 2908 não foi localizada. O documento foi emitido corretamente e cópia está sendo anexada. Emitida para a empresa tomadora GLOBEX UTILIDADES S/A, CNPJ 33.041.260/0080-68.
- h6) Dezembro / 2007 – obra 51.133.14145/78. No demonstrativo constante de fls. 12 do Acórdão consta que as notas fiscais 2973 e 3012 não foram localizadas. Os documentos foram emitidos corretamente e cópias estão sendo anexadas. Emitidas para a empresa tomadora GLOBEX UTILIDADES S/A, CNPJ 33.041.260/0080-68. Na apuração feita pela Receita Federal, ao não serem consideradas as retenções das notas 2973 e 3012, teria ocorrido uma “restituição negativa”, o que evidentemente não pode prevalecer frente às comprovações apresentadas.
- i) **Obrigações acessórias.** Nas manifestações de Inconformidade apresentadas a Recorrente sustentou que por ser optante pelo regime de tributação do lucro presumido está desobrigada da apresentação de escrituração contábil. Apenas por conveniência elaborou Diário e Razão. Não há irregularidade.
- j) **Retenção superior ao destacado.** Houve retenção sobre base de cálculo superior à que deveria ter sido considerada. Sem a mínima dúvida, foi este procedimento adotado pelas contratantes que levou o julgador a inferir que a mão de obra era superior à declarada nas folhas de pagamento e GFIP. A recorrente comprovou a retenção e recolhimento de contribuições superiores às destacadas nas notas fiscais. De acordo com o voto que integra o Despacho Decisório, o pedido de restituição é analisado levando em consideração as retenções que são destacadas nas notas fiscais, com o que, data venia, a Recorrente não concorda. O fato concreto é que contratantes retiveram contribuições superiores às retenções destacadas em nota fiscal. A possibilidade de retenção a maior em desfavor da empresa contratada e a sua recuperação estão previstas nos atos normativos – artigo 210 da IN MPS/SRP Nº 3/2005 e artigo 18 da IN RFB Nº 900/2008.
- k) **REQUER** sejam analisadas e acolhidas as razões de fato e de direito ora para que seja reformada a decisão proferida no Acórdão 12-69.424, determinando, desta forma, a restituição das contribuições recolhidas em excesso. Sem prejuízo do pedido principal, REQUER a restituição dos créditos que tiveram origem em retenções superiores aos destaques consignados nas notas fiscais, conforme discriminados nesta peça recursal. Ainda, alternativamente, REQUER a restituição das retenções que comprovadamente incidiram sobre itens que a legislação em vigor exclui

expressamente da base de cálculo, mas que foram retidos e recolhidos por empresas contratantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Tempestividade. Intimado em 26/07/2016, o recurso interposto em 24/08/2016 é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33). Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Prevenção. Informação Fiscal e Decisões Divergentes. Os recursos voluntários apresentados no âmbito dos processos nº 15504.724569/2014-74, nº 15504.732950/2013-26, nº 15504.732951/2013-71, nº 15504.732952/2013-15 e nº 15504.732953/2013-60 me foram distribuídos e integraram a presente pauta de julgamento. Quando da elaboração do presente voto, consultei o andamento processual dos outros seis processos citados nas razões recursais e constatei não haver pendência de recurso voluntário e nem decisão de primeira instância administrativa prolatada.

A apreciação dos fatos ou do direito veiculada em Informação Fiscal não vincula o julgador, tratando-se de mera manifestação da fiscalização em sede de diligência.

Em relação à pretensa ausência de uniformidade nas decisões proferidas no conjunto dos onze processos do contribuinte, devemos asseverar que cada processo deve ser julgado e apreciado segundo as provas nele constantes, sendo livre a apreciação motivada das mesmas (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 29), cabendo ao contribuinte enquanto autor do pedido de restituição o ônus de provar a existência do crédito líquido e certo contra a Fazenda Nacional (Lei nº 9.784, de 1999, arts. 36 e 69; Lei nº 5.869, de 1973, art. 333, I; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 373, I).

Mão de obra efetivamente empregada. Elaboração de Folha de Pagamento e GFIP. Aferição e Subempreitada. Forma de Contratação. Retenção superior ao destacado. Para a recorrente, está correta a mão-de-obra informada nas folhas de pagamento do escritório e das obras e declaradas em GFIP, a ser somada à que consta de notas fiscais de subempreiteiras. Logo, diante dos recolhimentos havidos, seria cabível, no seu entender, a restituição requerida.

Para a decisão recorrida, a recorrente deixou de elaborar folhas de pagamento específica, incluindo na folha da administração remunerações que deveriam constar de folha específica. Além disso, corretamente destaca que a inobservância do art. 127 da IN inviabiliza o aproveitamento de retenções relativas a subempreiteiros. Acrescenta ainda que a aferição indireta da mão de obra constante das notas fiscais revelaria omissão de rendimentos.

No entender da recorrente, não haveria a obrigação de elaborar folha específica, estando para tanto amparada em consulta administrativa. Além disso, obras/serviços sem CEI (GFIP 150) foram consolidadas na folha do escritório pela dificuldade

de se alocar em folha específica, sendo os sites realizados simultaneamente e alternando trabalhadores e rateio não alteraria realidade, bastando decomposição. Acrescenta ainda que, além de sites e centrais de telefonia, executou outros serviços breves.

Por outro lado, segundo a recorrente, a aferição indireta a partir das notas não revelaria a mão de obra empregada por haver divergência entre o cronograma das notas e o das obras/serviços, por haver divergência entre parcela de materiais da nota e o dos respectivos pedidos e em razão da natureza de suas atividades.

Esclarece ainda que, a divergência de cronograma se daria desde o início das obras/serviços, pois faturaria apenas serviço, mas naquele valor já estariam, em face dos pedidos, envolvidos materiais e equipamentos, ainda que não explicitados nas notas em razão de ainda não os ter adquirido. Além disso, não se teria efetuado corretamente o destaque com divisão meio a meio de material e serviço e ainda que se tivesse, a regra normativa seria dissociada da realidade das obras/serviços da recorrente com emprego intensivo de material e equipamentos. Assim, descreve as atividades pertinentes aos sites Greenfield e Hooftop, em que empregaria muito material e equipamento e pouca mão de obra - em processos anteriores essa descrição teria sido considerada apropriada e no processo 15504.724569/2014-74 inclusive restituição teria sido deferida. A recorrente destaca ainda haver casos de o contratante simplesmente ignorar o destaque e reter a maior. Contabilidade, GPSs e GFIPs revelariam o excesso de recolhimento, apesar da divergência entre retenção informada nas PER/DCOMP (o retido a maior) e o destacado nas notas.

De plano, devemos ponderar que a solução de consulta invocada versa sobre a legislação em tese. Assim, incumbe à contribuinte, na situação concreta, demonstrar o não cabimento da elaboração de folhas específicas e a confiabilidade da folha da administração (escritório).

A empresa reconheceu que exerceu diversas atividades: construção de sites de telefonia, cuja execução média pode chegar a 30 dias; centrais de telefonia, execução entre seis meses e um ano; agências bancárias, execução de três a quatro meses; lojas em shoppings, execução no máximo em dois meses. Acrescenta ainda que diversos serviços e obras não identificadas por matrícula CEI foram executados simultaneamente e um ou poucos dias (plantio de árvores e recuperação de sites vandalizados, sites de telefonia, pintura, reformas, reforço de estrutura, infra estrutura elétrica, lógica e de telefonia, construção de acessos, de muros), a justificar a não elaboração de folha de pagamento específica.

Note-se que a construção de sites de Telecom (Greenfield e Rooftop), cuja execução média pode chegar a 30 dias, e centrais de telefonia, envolve, em face das descrições da própria recorrente, atividades enquadradas na classe 42 - OBRAS DE INFRAESTRUTURA, subclasse 4221-9/04 CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES.

Assim, não vislumbro que os serviços representados por essa subclasse estejam abrigados no Anexo XVII da IN INSS/DC nº 100, de 2003, ou no Anexo XIV da IN SRP nº 03, de 2005, ou no Anexo VIII da IN RFB nº 971, de 2009, tendo inclusive passado a constar como OBRA no Anexo VII da IN RFB nº 971, de 2009, a demandar matrícula CEI. Logo, correta a percepção do Acórdão de piso de que as atividades em questão não dispensam folha de pagamento específica (IN INSS/DC nº 100, de 2003, art. 171; IN SRP nº 03, de 2005, art. 162; e IN RFB nº 971, de 2009, art. 135).

Acerca da alegada execução simultânea e/ou em poucos dias de diversos serviços não identificados por matrícula CEI (plantio de árvores e recuperação de sites vandalizados, sites de telefonia, pintura, reformas, reforço de estrutura, infra estrutura elétrica, lógica e de telefonia, construção de acessos, de muros), a justificar a não elaboração de folha de pagamento específica, devemos considerar que os vários pedidos de compras constantes dos autos são apócrifos (sem assinaturas) ou com algumas assinaturas faltantes, com destaque para a do contratante. De todo modo, ainda que estivessem devidamente firmados, os pedidos de compra fazem referência expressa a um contrato (Pedidos de Compras asseveram a prevalência do contrato no caso de conflito com o pedido de compras) não podendo ser tidos por conclusivos quanto a simultaneidade e curta duração do serviço.

Por exemplo, os Pedidos de Compras com especificação de plantio de árvores o descreve como integrante de serviço geral de engenharia e o contextualiza com uma série de códigos, a indicar não se tratar de prestação de serviços isolada, ainda que faturado de forma isolada. Além disso, não foram apresentados todos os pedidos de compra mencionados nas notas fiscais. Vários pedidos de compras citados na manifestação de inconformidade como pertinentes a contratação de recuperação de sites vandalizados não estão nos autos.

Os pedidos de compras podem eventualmente ser o único instrumento contratual efetivamente produzido pelas partes, contudo para fazer prova hábil devem ser devidamente formalizados (de plano, devem estar preenchidos todos os campos de data, assinatura e carimbo, bem como todas suas folhas rubricadas). Se devidamente formalizados, tem ainda seu valor probatório comprometido por em sua elaboração terem sido empregados códigos e serem extremamente sintéticos em suas disposições.

A validade entre as partes de declaração negocial pode não demandar forma especial, mas, para valer perante terceiros, deve haver prova do contrato (Código Civil, arts. 107 e 221). O reconhecimento do direito creditório está condicionado à apresentação de documentos comprobatórios (IN RFB nº 900, de 2008, art. 65; IN RFB nº 1.300, de 2012, art. 76; e IN RFB nº 1717, de 2017, art. 161).

A recorrente sustenta que as obras executadas não se confundem com edificação civil e, por conseguinte, não poderiam ser aferidas a partir de notas fiscais. Equivoca-se. A legislação admite a aferição indireta da remuneração da mão de obra com base na Nota Fiscal, na Fatura ou no Recibo de Prestação de Serviços. A restituição pressupõe a existência de pagamento indevido e, na falta de documentação hábil e completa (pedidos de compras e ordens de serviços não assinados, ausência de folha específica, notas fiscais postas em dúvida pela própria emitente), apresenta-se como indício norteador ao convencimento do julgador a apuração de haver ou não em face da legislação de regência pagamento indevido, ou seja, se, segundo critério de aferição indireta, haveria valor indevidamente recolhido ou não.

Logo, não prospera a alegação de bastar a simples decomposição da mão de obra alocada no escritório, eis que a aplicação da aferição indireta indica a ocorrência de omissão de mão de obra.

Além disso, ainda que para parte dos serviços se possa sustentar o cabimento de inclusão na folha da administração, a inclusão na folha do escritório de mão de obra que deveria constar de folha específica retira a confiabilidade da folha do escritório.

Para piorar, segundo a recorrente, o cronograma das notas não coincidiria com o período de execução das obras e serviços e a não coincidência é invocada como

fundamento quando a recorrente reconhece que não foram observados os requisitos do art. 127 da IN RFB nº 971, de 2009, e, assim, postular o aproveitamento da mão de obra de subempreiteiros.

Não detecto, entretanto, prova do efetivo período de execução das obras e serviços. Contratos, pedidos de compra e ordens de serviço não têm tal condão, ainda mais quando as notas fiscais destoam dos mesmos. A nota fiscal deve ser emitida quando da prestação de serviços, ainda que seu pagamento seja postergado. Não detecto prova nos autos a comprovar que as notas foram extemporaneamente emitidas. Nada impede que a prática executiva venha a divergir do previsto ao tempo da celebração do ajuste de vontades, ainda mais quando parte da documentação não foi devidamente formalizada ou nem foi apresentada. A não coincidência inviabiliza a vinculação inequívoca da mão de obra dos subempreiteiros nas competências em debate.

A recorrente alega ainda emissão de notas sem correspondência para com o os pedidos de compra (notas emitidas antes da aquisição de material e a omiti-los por sua inclusão como se tratasse de serviços; inclusão na base de cálculo de parcelas não representativas de mão de obra) e sem a divisão igualitária entre materiais (50%) e mão de obra (50%) admitida por ato normativo ou mesmo a inobservância pelo contratante do valor de retenção destacado na nota. Não foram apresentadas provas capazes de comprovar inequivocamente as situações em tela. Nem mesmo o contrato havido restou efetivamente evidenciado, em face da já relatada insuficiência probatória dos pedidos de compras. De todo modo, a circunstância de eventualmente ter havido retenção em valor superior ao admitido pela instrução normativa não gera, por si só, direito creditório.

Segundo a recorrente, teriam sido efetuados recolhimentos de retenção em valores superiores aos destacados, conforme Relação de Notas Fiscais com Retenções Superiores aos Destaques (fls. 5956/5969) em que todos os recolhimento foram efetuados no CNPJ da autuada com código 2631.

O simples fato de se efetuar recolhimento em montante superior ao destacado na nota não é prova de ser cabível restituição. Pelo contrário, revela discordância entre contratante e contratado sobre o que deva ser retido e recolhido.

Destaco a primeira competência (11/2006) constante da referida Relação de Notas, em que se especificam as NFs 2544 a 2547. A soma do valor bruto dessas notas totaliza R\$ 152.974,00 e GPS 2631 apresentada é no importe de R\$ 16.827,14 (11% de 152.974,00). Nas notas (fls. 1362/1365), discriminou-se materiais e mão de obra e se destacou 11% do valor informado como de mão de obra, fazendo-se referência ao Pedido de Compras 300013512 (fls. 1011/1030). Contudo, o pedido de compras em questão não prevê o fornecimento de materiais tendo por objeto apenas itens com a seguinte descrição "SERVIÇOS GERAIS HQ/FILIAIS/LOJAS OBRA CIVIL PARA REFORMA (REALOCAÇÃO) DE LOJAS NA CLARO ..."

Para a competência 12/2006, se relacionam as NF 2555 a 2560 fls. (1372/1377). Todas essas notas também se referem ao Pedido de Compras 300013512 (fls. 1011/1030). Além disso, na competência 12/2006, relaciona-se ainda a NF 2569 (fls. 1386) referente ao Pedido de Compra 300015750 item 0001 e no qual não se dispõe o fornecimento de materiais (fls. 433/436). O documento de fls. 437 não está assinado e aparenta ser proposta da ENCOF não acolhida, eis que o Pedido de Compra 300015750 item 0001 não lhe faz qualquer referência.

Para a competência 01/2007, consta da relação apenas a NF 2661 (fls. 3249) e que especifica em sua descrição o Pedido de Compra 300015745. Contudo, não localizei nos autos o pedido em questão.

Para a competência 03/2007, constam as NF 2661 a 2665, 2674 a 2677 e 2681 a 2683. A NF 2661 (fls. 3259) se refere ao já mencionado Pedido de Compra 300013512 (fls. 1011/1030), sem qualquer especificação de material no pedido. As NFs 2662 e 2663 (fls. 3260/3261) ao Pedido de Compra 300020159 também não encontrado nos autos. A NF 2664 (fls. 3262) se refere ao item 0005 Pedido de Compra 300015503 (fls. 365) em relação ao qual não há especificação de fornecimento de materiais. A NF 2665 (fls. 3263) se refere ao item 0006 do Pedido de Compra 300015503 (fls. 365). O item 0006 é descrito como "SERVIÇOS GERAIS DE ENGENHARIA Site Emergencial da Regional MG MGCLA02 - Compartilhado com OI" ao lado no campo preço consta o valor unitário de R\$ 15.600,00 e há ainda uma segunda descrição "Dois Suportes tipo bandeira para 3,0m de afastamento horizontal R\$ 15.600,00". Portanto, o pedido revela que o valor da mão de obra é 15.600,00 e o do material é também de R\$ 15.600,00 e não os valores lançados na nota. A NF 2674 (fls. 3272) se refere ao Pedido de Compra 300022112, mas não o localizei nos autos. A NF 2675 (fls. 3273) se refere ao item 0005 do pedido de compra 300022313 (fls. 2791) no qual se descreve "SERVIÇOS GERAIS DE ENGENHARIA MGNMH02 OBRA GF NOVO 44.000,00", logo no item em questão não há previsão do fornecimento de materiais. Encerro aqui a apreciação casuística, eis que suficiente para se demonstrar dois pontos. Primeiro, não foram apresentados todos os pedidos de compra. Segundo, ao especificar o fornecimento de materiais, os pedidos não os inserem no preço unitário do serviço descrito, mas os destacam na parte final do item em que se descreve o serviço a ele relacionado e lhe atribuem preço a parte ao do item de serviço.

Note-se ainda que o Acórdão recorrido considera os valores de retenção destacadas apenas em relação às obras com matrícula CEI, logo o argumento do contribuinte não infirma os valores apurados na tabela elaborada pela decisão de primeira instância ao se apreciar os valores retidos para as obras com CEI.

Fim de obra. Reitere-se que não detecto prova do efetivo período de execução das obras e serviços. Contratos, pedidos de compra e ordens de serviço não têm tal condão e as notas fiscais destoam dos mesmos. A nota fiscal deve ser emitida quando da prestação de serviços, ainda que seu pagamento seja postergado. Nada impede que a prática executiva venha a divergir do previsto quando da celebração do ajuste de vontades. Não basta a simples retificação da GFIP, deve ser apresentada prova do alegado erro.

Obrigações acessórias. A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido pode manter apenas livro-caixa e nele escriturar somente os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês. Contudo, ao manter a pessoa jurídica livros diário e razão, a escrituração deve observar a legislação de regência, conforme asseverado no inciso I do art. 18 da Lei nº 8.541, de 1992. Não houve imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, eis que se analisava requerimento de restituição. A inobservância das obrigações acessórias pertinentes (folha específica) ou a apresentação de livro contábil sem as formalidades inerentes ao mesmo (registro em contas individualizadas) comprometem a comprovação dos fatos alegados pela recorrente, devendo a mesma arcar com o ônus probatório que lhe é incumbido pela legislação em pedido de restituição.

Em relação aos serviços/obras sem matrícula CEI, mesmo diante das provas e alegações apresentadas pela contribuinte, não se forma convencimento acerca do

cabimento da restituição e, não tendo a empresa se desincumbido de seu ônus probatório, não há como se reformar o Acórdão para as obras/serviços não identificados por matrícula CEI.

Para obras identificadas por matrícula CEI, a recorrente apresentou alegações específicas, as quais a seguir passo a analisar pormenorizadamente.

De plano, em relação às matrículas CEI 50.024.17840/76 e 50.024.36741/71 nas competências 11/2006 e 01/2007, à matrícula CEI 50.024.61570/71 na competência 12/2006, à matrícula CEI 50.051.08925/78 na competência 05/2007, à matrícula 51.133.14145/78 na competência 09/2007, à matrícula 50.139.47916/79 na competência 10/2007 e a matrícula CEI 51.007.01163/78 na competência 12/2007, reitere-se que não detecto prova do efetivo período de execução das obras e serviços. Contratos, pedidos de compra e ordens de serviço não têm tal condão, ainda mais quando há previsão de medições e as notas fiscais destoam dos mesmos. Nada impede que a prática executiva venha a divergir do previsto quando da celebração do ajuste de vontades. Além disso, para as competências 12/2006, 01/2007 e 05/2007, o contribuinte alega a correção das irregularidades em GFIP, mas não apresenta prova de que as GFIPs teriam restado exportadas. Em relação à nota fiscal 2967, não a detecto dentre as apresentadas com o recurso (fls. 5970/5975).

Reitere-se ainda que a nota fiscal deve ser emitida quando da prestação de serviços e não meses após o encerramento da prestação de serviços, ainda que seu pagamento seja postergado em razão dos diversos motivos alegados pela recorrente. A emissão das notas fiscais evidencia a existência da prestação de serviços na competência de emissão e, por consequência, o cabimento da apresentação de folha. A prova em sentido contrário deve ser robusta. Não identifico tal prova nos autos. A razão em questão é suficiente para não se reformar a decisão de piso em relação a todas as matrículas e respectivas competências especificadas no parágrafo anterior. Eventuais restituições deferidas ou a serem apreciadas em outros processos, ainda que em relação às obras em questão, não têm o condão de alterar o conjunto probatório constante dos autos e nem o fato de que tais processos versam sobre competências diversas das apreciadas no presente processo.

Matrícula CEI 50.076.28516/71 na competência 06/2007. Segundo a recorrente, o Acórdão teria considerado a retenção de R\$ 4.455,00 (NF 2756) e não a retenção de R\$ 7.425,00 resultante da soma com a NF 2749. A argumentação não prospera, pois no PER/DCOMP se informou apenas a retenção de R\$ 4.455,00 (NF 2756) para a CEI 50.076.28516/71 na competência 06/2007, conforme consta das fls. 203 dos autos. Não há como se extrapolar o pedido no PER/DCOMP.

Matrícula 50.051.08925/78 na competência 03/2007. No PER/DECOMP só foi informada a NF 2667 e a nota em questão envolve uma retenção de apenas R\$ 2.861,75 (fls. 3265). Não consta do PER/DCOMP a informação da NF 2668. Correta a apreciação do Acórdão de piso.

Matrícula 50.076.28516/71 na competência 08/2007, o Acórdão de piso não reconheceu o cabimento da restituição tão somente em razão da não localização da NF 2809 nos autos, tendo a Informação Fiscal opinado pelo cabimento da restituição de R\$ 2.445,63. No recurso, a NF 2809 foi apresentada e dela consta o destaque de R\$ 3.712,50 e vinculação à matrícula em questão (fls. 5967). Logo, cabível a restituição de R\$ 2.445,62 (=1.266,88 {=FP=GFIP}-3.712,50).

Matrícula 51.133.14145/78 na competência 09/2007. A nota fiscal 2811 foi apresentada, contudo se mantém o Acórdão atacado pela não comprovação do encerramento da obra. Ainda em relação à competência 09/2007, as alegações da recorrente não prosperam, eis que a GPS apresentada não foi recolhida na matrícula CEI 50.139.47916/79.

Matrícula 51.007.01163/78 na competência 10/2007, o Acórdão de piso não reconheceu o cabimento da restituição tão somente em razão da não localização da NF 2881 nos autos, tendo a Informação Fiscal opinado pelo cabimento da restituição de R\$ 225,49. No recurso, a NF 2881 foi apresentada e dela consta o destaque de R\$ R\$ 916,14 e vinculação à matrícula em questão (fls. 5969). Logo, cabível a restituição de R\$ 225,49 (=916,14-690,65{=FP=GFIP}).

Matrícula 51.133.14145/78 na competência 11/2007, o Acórdão de piso não reconheceu o cabimento da restituição tão somente em razão da não localização da NF 2908 nos autos, tendo a Informação Fiscal opinado pelo cabimento da restituição de 4.292,24. No recurso, a NF 2908 foi apresentada e dela consta o destaque de R\$ R\$ 5.148,00 e vinculação à matrícula em questão (fls. 5973). Logo, conforme tabela constante do Acórdão de piso, cabível a restituição de R\$ 4.539,43 (=5.148,00 - 608,57{=FP=GFIP fls. 5500 e 5510}).

Matrícula 51.133.14145/78 na competência 12/2007, o Acórdão de piso não reconheceu o cabimento da restituição tão somente em razão da não localização das NF 2973 e NF 3012 nos autos, tendo a Informação Fiscal opinado pelo cabimento da restituição de 6.336,61. No recurso, as NF 2973 e NF 3012 foram apresentadas e delas consta o destaque de R\$ 6.864,00 e R\$ 3.432,00, respectivamente, e vinculação à matrícula em questão (fls. 5974 e 5975). Logo, conforme tabela constante do Acórdão de piso, cabível a restituição de R\$ 4.539,43 (=11.818,33 - 3.933,77{=3.049,98+883,79 [conforme PER/DCOMP], ainda que na GFIP tenha constado 3.078,05, fls. 5612 e 5623}).

Com exceção dessas três situações, diante da inconsistência do conjunto probatório produzido pela recorrente, restam prejudicadas as alegações recursais. Salvo as três situações, não se forma convencimento acerca do cabimento da restituição postulada e, não tendo a empresa se desincumbido de seu ônus probatório, não há como se reformar integralmente o Acórdão atacado.

Isso posto, voto por conhecer e dar provimento em parte ao recurso voluntário para reconhecer o cabimento da restituição: (1) de R\$ 2.445,62 para Matrícula 50.076.28516/71 na competência 08/2007; (2) da restituição de R\$ 225,49 para Matrícula 51.007.01163/78 na competência 10/2007; e (3) da restituição de R\$ 4.539,43 para a Matrícula 51.133.14145/78 na competência 12/2007.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator