



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

Processo n° 15504.732952/2013-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.869 – 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: 01/01/2008 a 30/04/2009

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(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 improcedente 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 01/2008 a 04/2009, uma vez que: (1) os lançamentos contábeis não registram, em contas individualizadas, por tomador de serviços, os fatos geradores de contribuições previdenciárias; (2) nas competências de 01/2008 a 02/2009, a empresa apenas informou GFIP no código 155, e não duas GFIPs, uma no código 155 (empreitada total), e outra no código 150 (pessoal da administração e empreitada parcial); e (3) nas competências de 03/2009 a 04/2009, com GFIP no código 150, os empregados não foram alocados nos respectivos tomadores de serviços. Os pedidos foram veiculados nos seguintes documentos:

Compt	PER	VALOR REQUERIDO
01/2008	16266.30621.171106.1.2.15-0370	87.885,07
02/2008	11776.08661.271206.1.2.15-4033	30.627,61
03/2008	01280.87360.171106.1.2.15-8607	364.246,88
04/2008	26773.60637.271206.1.2.15-7318	113.273,46
05/2008	10060.65636.171106.1.2.15-5608	29.605,91
06/2008	02676.36300.171106.1.2.15-1673	51.898,84
07/2008	26023.78160.171106.1.2.15-4346	99.479,62
08/2008	21115.38654.171106.1.2.15-2746	180.303,73
09/2008	31664.80353.171106.1.2.15-0280	119.923,71
10/2008	32026.36666.271206.1.2.15-7005	119.857,15
11/2008	05882.84761.171106.1.2.15-3201	231.355,02
12/2008	04886.52618.171106.1.2.15-8144	515.903,71
01/2009	16125.76330.171106.1.2.15-0537	202.481,04
02/2009	05636.36666.171106.1.2.15-5375	115.321,88
03/2009	26162.80507.271206.1.2.15-7176	51.576,17
04/2009	17323.27355.271206.1.2.15-2035	142.121,24
TOTAL		2.455.861,04

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) Não se pode exigir uma forma específica para a contratação, segundo o Código Civil de 2002. Os Pedidos de Compra formalizam os contratos das tomadoras de serviço com a requerente após seu aceite.

- c) Os atos normativos vigentes à época estabeleciam que a contratada estava dispensada da elaboração de folhas de pagamento e GFIP com informações distintas por obra quando utiliza-se os mesmos empregados, alternativamente, em duas ou mais obras.
- d) Teve, pelos tomadores de serviços, retido e recolhido quantias bem superiores à parcela que inclui a mão de obra utilizada. Elabora planilha com as Notas Fiscais, os valores retidos, os destacados, e os recolhidos relativos à contribuição previdenciária, observando que os diversos tomadores de serviços não teriam respeitado a aplicação de 11% (onze por cento) sobre a mão-de-obra, mas, em muitos casos, incidiram a retenção sobre o valor total da Nota fiscal. Em razão disso, surgiram as divergências.
- e) Está desobrigada da escrituração contábil, pois o seu regime de tributação é pelo lucro presumido, mesmo assim necessita das peças contábeis registradas para a sua participação em licitações públicas, cadastros de fornecedores, transações comerciais e bancárias.
- f) As GFIPs foram inicialmente informadas com as retenções destacadas nas Notas Fiscais, e, posteriormente, com o recebimento das Notas com retenções superiores às destacadas, retificaram-se as GFIPs para se adequarem aos valores efetivamente retidos, sendo que, nos PER/DCOMP, também foram informados os valores efetivamente retidos.
- g) As contribuições previdenciárias não divergem dos registros contábeis. Anexa cópias dos resumos das folhas e do Livro Razão, e bem assim elabora Quadro (fl. 3654), para as competências 04/2008 e 06/2008, demonstrando os valores que constam das folhas, informadas nas GFIPs, e os lançamentos do Razão.
- h) As divergências GFIP/PER/DCOMP foram sanadas para as competências 01/2008 a 04/2009. Promoveu todas as correções necessárias quanto aos códigos da GFIP 155 e 150. Foi emitida GFIP específica para o escritório e para as empreitadas parciais no código 150, e, para as obras de empreitada total no código 155.
- i) Deixou de apresentar os lançamentos contábeis, em contas individualizadas, por tomador de serviço, e deixou de alocar os funcionários nos respectivos tomadores de serviços, porque é empresa optante pelo lucro presumido, não sendo necessário que se mantenha escrituração contábil detalhada a centro de custo (obra por obra), conforme o permissivo legal do § 16, inciso II, do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social.
- j) A mão-de-obra utilizada pela requerente circula entre as obras, de acordo com os permissivos constantes da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14/07/2005, em seu artigo 162, e da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, em seu artigo 135. As obras realizadas em sua maioria são de baixa complexidade no tocante à obra civil e demandam pouca alocação de mão-de-obra. Houve subcontratação de serviços, conforme Notas Fiscais, GPS e comprovantes de recolhimento.

- k) A mão-de-obra própria declarada em GFIP somada à contratada pela ENCOP sob a forma de subempreitada é a mão-de-obra real, condizente com o tipo de obra executada, que difere das obras de construção civil enquadradas na classe 41 da CNAE – Construções de Edifícios, uma vez que, no período requerido, enquadra-se na classe 42 da CNAE – Obras de Infraestrutura, subclasse 4221-9/04 – Construções de Estações e Redes de Telecomunicações.
- l) 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.
- b) O reenvio de GFIP no código 155, para as competências 07, 08 e 09/2008, 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 para essas competências, conforme o artigo 1º da Portaria Conjunta INSS/RFB nº 3.764/2011, elas continuaram sendo indeferidas. As GFIPs retificadas no código 150 deixaram de informar os trabalhadores correspondentes aos tomadores.
- c) Não existem folhas de pagamento por tomadores, conforme dispõe o § 5º do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e 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 deveriam ser por tomadores, de acordo com o Manual GFIP/SEFIP, aprovado pela IN RFB nº 880, de 16/10/2008, não havendo comprovação de que os trabalhadores atendiam a várias empresas contratantes, alternativamente, no mesmo período, inviabilizando a individualização de suas remunerações por tarefa ou serviço contratado (Notas 1 e 2 do item III do capítulo II do referido Manual).
- d) Os serviços prestados foram em diversas cidades localizadas em vários Estados e a execução deles vão de dois a cinco meses, o que não se aplicariam as disposições do artigo 162 da IN nº 03/2005, e do artigo 135 da IN RFB nº 971/2009.
- e) 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.
- f) A empresa, como optante pelo regime de tributação do lucro presumido, poderia escriturar o Livro Caixa, exceto se mantiver escrituração contábil nos termos da legislação comercial, segundo o artigo 18 da Lei nº 8.541, de 1992. A requerente apresentou o Livro Diário e o Livro Razão, mas nesses os lançamentos contábeis não registram, em contas individualizadas, por tomador de serviços, os fatos geradores de contribuições previdenciárias,

estando em desacordo os incisos I, II e IV do § 9º; inciso II do § 13º, todos do artigo 225; e em desacordo com o § 5º do artigo 219 do RPS.

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

- a) Apresenta Quadro das contribuições retidas, dos valores compensados e dos valores de restituição requeridos. 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.
- b) 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.
- c) 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. Em cem Notas Fiscais os contratantes desconsideraram o valor destacado, sendo que a requerente aplicou, na maioria dos casos, a regra geral, 50% como base. Às fls. 5307/5311, exemplifica com competências cuja retenção foi maior do que as destacadas em Notas Fiscais.
- d) Às fls. 5312/5315, a requerente 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. Na mesma linha, diz que 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 ENCOP se diferenciam das demais obras de edificação civil. Acrescenta o fato de que os cronogramas de recebimento das notas fiscais não coincidiram com o período de execução das obras ou serviços.
- e) O valor da mão de obra indicado nas notas fiscais não expressa a mão de obra real empregada na execução dos serviços prestados pela ENCOP. Fala a respeito dos pagamentos iniciais pela contratante para a aquisição de materiais, e conclui que a mão-de-obra empregada nos sites é a que está indicada nos Quadros de fl. 16 da Manifestação, observando, ainda, que são valores médios, os quais podem sofrer alterações devido às condições da obra. Às fls. 5317/5327, traz exemplos para demonstrar os equívocos

relativos a retenções muito acima das que deveriam ter sido efetivadas. Comenta cada exemplo indicando valores que deveriam ter sido excluídos da base de cálculo, conforme se verifica às fls. 5327/5328 (fls. 26/27 da Manifestação). Já, às fls. 5329/5341, exemplificando as obras de Centrais de Telefonia, procura demonstrar a inexactidão da base de cálculo considerada, vez que não teriam sido excluídos os materiais / equipamentos.

- f) Trata da elaboração das folhas de pagamento e das GFIPs não específicas dizendo que, 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). Com isso, afirma que 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. Quando contratada para recuperar diversos sites vandalizados, situados distantes uns dos outros, mobiliza empregados que em um ou dois dias executam o serviço contratado em uma localidade e se deslocam para a próxima. 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.
- g) Utilizou-se de serviços de subempreiteiros, sendo que a mão-de-obra não teria sido considerada pela autoridade a quo. 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. A ENCOP optou por suportar um encargo superior ao devido, uma vez que a legislação (artigo 127, supracitado) é autorizativa, e não determinativa, ao incluir no texto a expressão "poderão ser deduzidos", e não "deverão ser deduzidos". Teria cumprido com 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) Para as competências 07, 08 e 09/2008, na matrícula 41.310.03189/77, e para a competência 08/2008, na matrícula 41.310.03938/78, as restituições foram indeferidas (item 3.3 da Informação Fiscal), entretanto, todos os trabalhadores foram informados em GFIP, o que estaria a demonstrar a consistência entre os PER/DCOMPs e as GFIPs, em anexo.
- i) Por ser optante pelo regime de tributação do lucro presumido, está dispensada de escrituração contábil, conforme o Regulamento da Previdência Social, em seu artigo 225, § 16. Desse modo, em sendo a empresa optante pelo regime do lucro presumido, desnecessário é que se

mantenha a escrituração detalhada a centro de custo (obra por obra), o que não seria possível a penalização por descumprimento de uma obrigação que não se aplica. Não nega a escrituração do Diário e do Razão, mas não por determinação legal, e sim por conveniência e estratégia. Nenhum fato gerador foi excluído dos lançamentos, as receitas e retenções foram integralmente lançadas, e no balanço patrimonial, no ativo, estão registrados os créditos decorrentes de contribuições a recuperar. Não há omissão de despesa ou receita que assinala o cometimento de um crime ou irregularidade ou que aponte para qualquer tipo de sonegação, fraude ou simulação. Constatada irregularidade, estaria descumprindo uma obrigação acessória, talvez punível com uma autuação (multa pecuniária), e não ser negado o seu direito de receber restituições de contribuições retidas.

j) 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 ENCOP 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 ENCOP 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) A autoridade a *quo*, em sua prerrogativa de condicionar o conhecimento do direito creditório à apresentação de documentos contábeis, segundo a disposição do artigo 76 da IN RFB 1.300/12, não realizou o encontro de contas (valores devidos X valores recolhidos), também em relação à contratação sob o regime de empreitada total (GFIP 155). Isso porque, os lançamentos contábeis da requerente não registram, em contas individualizadas, por tomador de serviços, os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Essa exigência está no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o inciso II do § 13 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Dessa feita, sem a comprovação da mão-de-obra alocada, a hipótese é de incerteza e iliquidez de créditos a favor da requerente, sendo também julgados improcedentes os pedidos relacionados às obras em empreitada total (GFIP 155).

Intimado em 22/07/2016, o contribuinte interpôs em 17/08/2016 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) **Tempestividade.** Dada ciência em referência no dia 22 de julho de 2016, o prazo de trinta dias encerra-se em 21 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) Na análise e julgamento dos requerimentos, 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, em patente falta de uniformidade de procedimento na apreciação de matéria que era essencialmente a mesma. Este fato denota que indeferimentos podem ter sido baseados em interpretações subjetivas e não na adequada avaliação dos documentos e demonstrações apresentados pela Recorrente. Caracteriza bem esta flagrante discrepância de julgamento a decisão exarada no processo objeto deste recurso e a exarada no processo nº 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. Nesse processo, o DD entendeu a auditoria fiscal que também restituições requeridas no CNPJ deveriam ser restituídas.

c) **Mão de obra efetivamente empregada.** A Recorrente reitera todas as alegações, explicações, justificativas, documentos e fundamentações apresentados, constantes dos autos. 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. 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. 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”.

e) **Folha, GFIP e Contabilidade refletem mão de obra.** Explicita justificativas em relação a obras e serviços em SITES DE TELEFONIA tipo Greenfield e tipo Rooftop, juntando pedidos de compras para comprovar os excessos de retenção. Além disso, parte ponderável das restituições pleiteadas se relacionaria à execução de CENTRAIS DE TELEFONIA, representando 33,3% do total. São valores expressivos, tendo em vista que as retenções também ocorreram sobre base de cálculo na qual estavam incluídos materiais e equipamentos, considerando que as contratantes destas centrais eram as mesmas que contrataram os sites. Na execução destas obras são observadas especificações padronizadas pela empresa contratante, com pequenas diferenças de preço, decorrentes de condições locais ou variações que o custo dos itens pode apresentar entre praças diferentes. Para exemplificar, são transcritas no recurso planilhas de três obras.

f) **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.

g) **Elaboração de Folha de Pagamento e GFIP.** 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, 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 ENCOF, entre outros, pintura, reformas, reforço de estruturas, infraestrutura elétrica, lógica e de telefonia, construção de acesso, de muros. Diante dos 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.

h) **Escrituração contábil.** 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 e se há ensejaria apenas o descumprimento de obrigação acessória. Se fiscalizada, não haveria o que se lançar de obrigação principal.

i) **Retenção em valores superiores aos destacados.** Um ponto fundamental comprovado pela Recorrente foi 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. Todas as retenções a maior foram recolhidas pelas empresas contratantes. Cita exemplos.

j) **Subempreiteiros.** Na execução de obras e serviços a ENCOP utilizou com frequência serviços de subempreiteiros. Todos os documentos comprobatórios da utilização desses serviços foram juntados à Manifestação de Inconformidade anterior. 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.

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 retidas e recolhidas por empresas contratantes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Tempestividade. Intimado em 22/07/2016, o recurso interposto em 17/08/2016 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. Folha, GFIP e Contabilidade. Forma de contratação. Elaboração de Folha e GFIP. Escrituração Contábil. Retenção superior ao destacado. Subempregados. 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 subempregadas. 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 subempregados. 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) teriam sido 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, em especial, para as centrais de telefonia as retenções teriam incidido sobre base integrada por materiais e equipamentos; e 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.

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 atividades de construção de sites de Telecom (Greenfield e Rooftop), cuja execução média pode chegar a 30 dias, e centrais de telefonia, a empreender atividades enquadradas na classe 42 - OBRAS DE INFRAESTRUTURA, subclasse 4221-9/04 CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. Acrescenta ainda que diversos serviços e obras não identificadas por matrícula CEI foram executados simultaneamente e em um ou poucos dias (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.

Não vislumbro que a obra representada por essa subclasse esteja abrigada 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 (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 pedidos de constantes dos autos são apócrifos (sem assinaturas), fls. 1721/3557. 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.

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, têm 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 e contabilidade irregular), 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 eventualmente 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 e pedidos de compra não têm tal condão, ainda mais quando as notas fiscais destoam dos mesmos e os pedidos de compras são apócrifos. 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 omití-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.

Para comprovar a natureza dos serviços realizados e o recolhimento a maior do que o destacado nas notas, estando este adequado ao contratado, apresentou a recorrente pedidos de compras (fls. 1721/3557). Contudo, os documentos em questão são apócrifos, todos os campos a serem assinados e datados estão em branco. Logo, caem por terra todas as alegações alicerçadas em tais documentos, eis que destituídos de valor probatório. Além disso, 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.

Também despidas de valor probatório as Planilhas de Custos de fls. 5350/5379, eis que não se comprovou a autoria e as razões e circunstâncias de sua produção e não há prova de sua integração aos contratos ou aos pedidos de compra, ambos não carreados aos autos. Pelas mesmas razões, despidas de valor probatório as planilhas transcritas nas razões recursais (fls. 5696/5706). Assim, não prosperam as alegações nelas lastreadas.

Acrescente-se que não houve a apresentação de contabilidade regular, com a devida escrituração em títulos próprios. 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 livros diário e razão, como ocorreu no caso concreto, 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.

Portanto, diante da inconsistência do conjunto probatório produzido pela recorrente, resta prejudicada a totalidade das alegações recursais. 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 o Acórdão atacado.

Isso posto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator