



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

Processo n° 15504.724569/2014-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.870 – 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: 01/09/2009 a 30/09/2009, 01/10/2010 a 28/02/2011

REQUERIMENTO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em processo de restituição, ao contribuinte, enquanto autor do pedido de restituição, incumbe a prova da existência do crédito líquido e certo contra a Fazenda Nacional.

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 procedente em parte Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente 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 09/2009 e 10/2010 a 02/2011, uma vez que os lançamentos dos fatos geradores das contribuições previdenciárias encontram-se em desacordo com o determinado no inciso II do § 13, do artigo 225, do RPS. O requerimento foi veiculado nos seguintes documentos, com valores solicitados para o CNPJ e matrículas CEI:

PER/DCOMP	compet	valor
35897.05729.270913.1.2.15-0104	09/2009	36.757,77
14635.78952.270913.1.2.15-5856	10/2010	72.706,74
03519.98670.270913.1.2.15-5253	11/2010	57.505,33
08793.78648.270913.1.2.15-4795	12/2010	222.201,42
38532.28330.270913.1.2.15-8061	01/2011	20.954,33
16179.25112.290913.1.2.15-9130	02/2011	67.939,89
	TOTAL	478.065,48

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

- a) Reitera informações e esclarecimentos apresentados por ocasião dos termos de Intimação de 07/08/2014 e de 08/08/2014.
- b) Obra 51.208.54446/79 - a obra se iniciou em 02/09/2010 e encerrou-se em 30/09/2010; o pagamento das NF ocorreu após término; não houve FP específica. Os trabalhadores constaram da FP do escritório; obra com materiais e equipamentos de alto custo e pequena despesa com pessoal; revendo as folhas de pagamento constata-se a existência dos profissionais necessários à execução da obra.
- c) Obra 51.208.54450/72 - a NF 2010/392, corresponde à parcela final de 10% do total do contrato, foi liberada um ano e nove meses após a conclusão da obra não havendo no mês da nota despesa com salários; a mão de obra sobre a qual incidiu a retenção está superdimensionada; as notas fiscais relativas a esta obra foram emitidas em 03/12/2008 (003378), em 20/01/2009 (003496) e em 04/10/2010 (392); o período de realização da obra foi: início em 01/09/2010 e término em 15/09/2010; não houve folha de pagamento específica; os trabalhadores constaram da folha de pagamento do escritório; a execução estendeu-se ao mês de outubro, tendo ocorrido a participação de terceiros; os recursos humanos próprios são os constantes das folhas de setembro e outubro de 2010; cópias das notas fiscais de subempreiteiros foram encaminhadas à RF no atendimento à intimação; elabora um quadro resumo onde lista, para o subempreiteiro LCR – Serviços

Elétricos Ltda (CNPJ 07.586.592/0001-14), os números das notas fiscais, valores de mão de obra, destaques e GPS.

- d) Contesta o indeferimento das restituições relativas às retenções dos serviços lançados no CNPJ da empresa (porque os lançamentos contábeis não registram, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, por tomador de serviço) argumentando que é contribuinte optante pelo regime de tributação do lucro presumido, estando, portanto, desobrigada da apresentação da escrituração contábil. Estando desobrigado da escrituração contábil, apesar de escriturar Diário e Razão, não pode o fisco a exigir. Apresentou todos os esclarecimentos e documentos solicitados.
- e) Contesta os indeferimentos de restituições, requeridas no CNPJ, impostos à manifestante apresentando quadros (fls. 4066/4084), por contratante, discriminando as notas fiscais emitidas em setembro/2009, correlacionadas aos respectivos pedidos de compra, seus valores de materiais, de mão de obra e retenção; faz diversas considerações sobre as peculiaridades das obras, chamando a atenção da pouca utilização de mão de obra, do alto custo dos materiais/equipamentos e fundações, e da forma de pagamento, e observa que diversas notas fiscais referem-se a valores residuais recebidos após a conclusão das obras, o que significa inexistência de mão de obra; e quadros (fls. 4087/4101) em relação às notas fiscais do período de outubro a dezembro/2010. Destaca os itens identificados como sites compartilhados por serem obras de pequena complexidade técnica com duração média de cinco dias e executadas por pedreiro, servente e eletricista. A algumas notas se referem a serviços de baixos preços, como adaptações, adequações em infraestrutura, reforços, consertos, reparos.
- f) Contesta as restituições indeferidas – matrícula CEI, relacionando (fls. 4.102/4.121) todas as obras, identificadas pela matrícula CEI, cujos valores de restituição foram indeferidos e apresentando justificativas que levaram ao indeferimento dos valores pleiteados: obras executadas em meses anteriores ou posteriores, valor residual da obra e baixo custo de mão de obra.
- g) 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) Apesar de ter se considerado os valores retidos destacados nas notas fiscais, considerou-se também explicações da empresa em relação à quantidade de funcionários empregados em determinados tipos de obras e grande parte delas foi deferida.
- c) Algumas obras foram deferidas parcialmente em alguma competência requerida em despacho decisório anterior. No entanto, verificou-se

posteriormente, que haviam outros pedidos de restituição para estas obras em outros períodos. Então, na reanálise da relação da remuneração da mão de obra declarada em GFIP e do serviço executado, em todas as matrículas CEI deferidas ou indeferidas, concluiu-se que o correto seria considerar todo o período da obra.

- d) Em relação aos serviços relacionados nas GFIP's de código 150, não houve o deferimento porque os lançamentos contábeis não registram, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, por tomador de serviços.
- e) a empresa optou pela escrituração contábil, isto é, pela escrituração do Livro Diário e do Livro Razão. Desta forma, a escrituração do Livro Diário deve obedecer as Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

- a) Reitera os termos da manifestação de inconformidade anteriormente apresentada, em especial as razões e demonstrações apresentadas e não levadas em consideração na informação fiscal.
- b) A Receita Federal adotou um novo parâmetro (aferição indireta) para justificar o indeferimento dos pedidos de restituição, o que, no seu entender é inaplicável e evidencia uma desconfiança com relação às informações prestadas e à documentação apresentada pelo contribuinte, não devendo prosperar tal entendimento.
- c) O fato de a própria empresa ter destacado a retenção na nota fiscal não implica em reconhecimento expresso de que se tratava de mão de obra o valor utilizado para a base de cálculo. A empresa simplesmente acatou as exigências dos contratantes, sob pena de não receber.
- d) Por serem obras de curta duração (sites de telefonia) e não se enquadrarem no conceito de empreitada total, não foram retiradas as matrículas CEI por não estar obrigada, ressaltando que esse procedimento estaria respaldado em consulta à Receita Federal (Solução de Consulta nº 122).
- e) 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. Parte ponderável do faturamento no período decorre da prestação de serviços com duração inferior a uma semana, para os quais é impossível a geração de folhas de pagamento e GFIPs específicas. Para alguns tipos de serviços, como montagem de suportes, proteção contra vandalismo, instalação de grades, adequações estruturais, é impraticável a regra de elaboração de folhas de pagamento e GFIP específicas. Para exemplificar, elabora quadro (fls. 4.515/4.518) onde reproduz alguns itens dos Pedidos de Compra que tipificam algumas atividades realizadas pela ENCOF, cujas

informações já foram disponibilizadas por ocasião do atendimento à intimação inicial e na primeira Manifestação de Inconformidade.

- f) Em relação à obra 51.209.89501/77 – Central Claro Itaigara, diz que foi indeferida, na competência 12/2010, a restituição no valor de R\$151.855,54. Alega que as retenções foram efetuadas sobre o total das notas fiscais 519/520 e 533, vez que a contratante não permitiu que os valores correspondentes a materiais e equipamentos fossem deduzidos da base de cálculo. Apresenta relação das notas fiscais de materiais e equipamentos adquiridos e utilizados na obra, chamando a atenção de que os equipamentos foram instalados pelos próprios fornecedores e, ainda, que na execução da obra foram utilizados serviços de subempreiteiros.
- g) A requerente 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. Não nega a escrituração do Diário e do Razão, mas não por determinação legal, e sim por conveniência e estratégia.
- h) As contribuições retidas dos subempreiteiros foram recolhidas nos respectivos CNPJ e que, por várias razões, entre elas o descompasso que costuma ocorrer entre o cronograma de execução das obras e o financeiro, não exerceu a prerrogativa autorizada pela instrução normativa (artigo 127 da IN RFB nº 971, de 2009). Também pesou o fato de que as contratantes impediam qualquer operação que representasse dedução do valor destacado.
- i) Entende que, 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.
- j) Requer sejam acolhidas as razões de fato e de direito expostas para que seja reformada a decisão proferida, determinado a restituição das contribuições recolhidas em excesso.

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.

- a) 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 ENCOPI 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 ENCOPI 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	PERDCOMP	NF	GFIP	PER/DCOMP	GFIP		
10/2010	51.207.98182/79	1.107,33	1.107,33	5.303,88	5.303,88	5.303,88	1.107,32	1.107,32	4.196,56	
	51.208.54446/79	?	0,00	9.721,17	9.721,17	9.721,17	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.208.54450/72	?	0,00	1.500,46	1.500,46	1.500,46	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.208.85757/71	1.329,69	1.329,69	11.856,62	11.856,62	11.856,62	1.329,68	1.329,68	10.526,94	
	51.208.96619/72	1.040,40	1.040,40	5.379,38	5.379,38	5.379,38	1.040,40	1.040,40	4.338,98	
	70.003.52699/77	?	0,00	2.204,40	2.204,40	2.204,40	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento o cadastro da Receita não registra o fim da obra
11/2010	51.207.63031/72	?	0,00	3.888,76	3.888,76	3.888,76	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.207.98182/79	795,19	795,19	13.259,69	13.259,69	13.259,69	795,19	795,19	12.464,50	
	51.208.54446/79	?	0,00	744,80	744,80	744,80	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.208.07819/77	?	0,00	2.467,96	2.467,96	2.467,96	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.208.85757/71	2.736,88	2.736,88	7.904,42	7.904,42	7.904,42	2.736,87	2.736,87	5.167,55	
	70.003.52709/71	?	0,00	3.393,33	3.393,33	3.393,33	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	70.003.54494/77	?	0,00	906,23	906,23	906,23	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
12/2010	51.207.73525/79	?	0,00	493,90	493,90	493,90	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.207.98182/79	?	0,00	2.386,74	2.386,74	2.386,74	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.208.85757/71	?	0,00	5.928,31	5.776,13	5.928,31	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.209.89501/77	3.024,58	3.024,58	164.315,14	164.315,14	164.315,14	3024,64 + 9434,96	3.024,58	0,00	Base de Cálculo declarada em FP e GFIP incompatível com o valor dos serviços.
	70.003.14518/75	?	0,00	1.329,90	664,95	1.329,90	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
01/2011	51.207.98182/79	?	0,00	265,19	265,19	265,19	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
02/2011	51.208.85757/71	?	0,00	344,82	344,82	344,82	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra
	51.210.47462/78	1.229,73	1.229,73	4.214,89	4.214,89	4.214,89	1.229,72	1.229,72	2.985,17	
	51.210.47474/79	203,45	203,45	4.205,92	4.205,92	4.205,92	203,44	203,44	4.002,48	
	51.210.47717/76	311,48	311,48	4.126,70	4.126,70	4.126,70	311,47	311,47	3.815,23	
	51.210.47735/75	704,58	704,58	4.639,06	4.639,06	4.639,06	704,58	704,58	3.934,48	

51.210.55484/76	1.677,73	1.677,73	5.388,02	5.388,02	5.388,02	1.677,73	1.677,73	3.710,29	
70.003.52709/71	?	0,00	4.513,42	355,30	4.513,42	0,00	0,00	0,00	Sem Folha de Pagamento. O cadastro da Receita não registra o fim da obra

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.

PER/DCOMP Nº	Competência	Valores a Restituir
14635.78952.270913.1.2.15-5856	10/2010	19.062,48
03519.98670.270913.1.2.15-5253	11/2010	17.632,05
16179.25112.290913.1.2.15-9130	02/2011	18.447,65

f) Ressalte-se 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 22/09/2016, o contribuinte interpôs em 17/10/2016 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) **Tempestividade.** Dada ciência em referência no dia 22 de setembro de 2016, o prazo de trinta dias encerra-se em 22 de outubro 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.

b1.1) Não ter folha e títulos próprios na prestação de pequenos serviços ou obras, com curtos períodos de execução não foi levantado em outros Recursos e Manifestações, como fator impeditivo para que restituições requeridas no CNPJ fossem deferidas em despacho anterior, tendo o julgador, naquela oportunidade, considerado satisfeitas as condições para a decisão favorável à empresa. É o que ocorreu no Despacho Decisório nº 1.215, de 03/07/2014 (processo 15504.732950/2013-26), em que restituições requeridas no CNPJ foram corretamente deferidas.

b1.2) Divergência de julgamentos. Nos onze processos que estão sob julgamento, a ENCOP constatou que vários despachos, intimações e decisões apresentaram posições divergentes, encaminhando, precipuamente, para o indeferimento das restituições. A Recorrente não desconhece que a Administração tem o poder/dever de anular ou revogar os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais. Entretanto, este e os dez outros processos que estão sob julgamento referem-se a pedidos da mesma natureza, submetidos, portanto às mesmas normas não se esperando decisões conflitantes no julgamento de causas idênticas.

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.

c) **Mão de obra efetivamente empregada.** A Recorrente reitera todas as alegações, explicações, justificativas, documentos e fundamentações apresentadas nas Manifestações protocoladas e que constam dos autos. Em especial, o capítulo 4 – RAZÕES APRESENTADAS PELA EMPRESA PARA COMPROVAR A PROCEDÊNCIA DAS RESTITUIÇÕES REQUERIDAS itens 4.1 (inadequação da aferição indireta, não se trata de lançamento de ofício), 4.2 (destaques em nota fiscal e retenções ambos superiores ao cabível, ao real valor da mão de obra empregada), 4.3 (obras sem CEI, inclusão em folha do escritório - curta duração, simultaneidade) e 4.4. (CEI 51.209.89501/77). A mão-de-obra que consta das folhas de pagamento de empregados, 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. As obras executadas se diferenciam das obras de edificação civil, não sendo exata a aferição indireta com base em 40% do valor bruto dos serviços contidos nas notas. Além disso, o cronograma das notas não coincide com o período de execução das obras ou serviços, gerando inconsistência já esclarecidas com demonstrativos. Deve ser observado o período da efetiva execução e não o de emissão das notas, eis que pode haver mais de um ano de diferença. As notas não expressam a mão de obra real, pois no início das obras (sites e centrais de telefonia) 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. Além do mais, em praticamente todas as retenções foram incluídas na base de cálculo parcelas especificadas no Pedido de Compras (contrato) que deveriam ter sido excluídas, como quadros elétricos, cercas, concertinas, fundações, etc., itens que representavam valores expressivos, sobre os quais incidiu a retenção. Apesar de fartamente comprovada esta situação, observa-se, nos julgamentos a relutância em admitir a inclusão de itens indevidos na base de cálculo, com a consequente desconsideração dessa evidente irregularidade para impedir a devolução dos valores retidos a maior.

d) **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 específica 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. Além da contratação da área de telefonia (sites e centrais), 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. Para a execução da maioria desses serviços, com duração média de quatro / cinco dias, alguns menos, era impraticável a preparação de folhas de pagamento específicas. 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. Ao ser comprovada a exatidão das despesas com folhas de pagamento, no encontro de contas comprova-se também o excesso de recolhimento, visto que nenhuma dúvida foi apresentada com relação ao quantum retido e recolhido. A diferença em favor do contribuinte é exatamente aquela constante dos pedidos de restituição (retenções – compensações). Fazem prova a favor da Recorrente as folhas de pagamento, o pagamento de serviços terceirizados e a contabilidade. Analisando a descrição contida no Anexo VIII, que relaciona as atividades e serviços excluídos da composição do CUB, são identificados os diversos serviços executados pela ENCOP para os quais é dispensada a elaboração de folhas de pagamento por tomador e outros que estão expressamente excluídos da base de cálculo para as retenções e que, no entanto, a integraram.

e) **Fim da obra.** Parte dos requerimentos foi indeferida pelo fato de o cadastro da Receita não registrar o fim da obra. Estas obras já haviam sido encerradas fisicamente e emitidas GFIPs SEM MOVIMENTO. Entretanto, como já explicado neste e em documentos anteriores, é praxe nos contratos o pagamento de parcelas residuais meses após o efetivo encerramento. O pagamento da última parcela ocorre após a constatação final de inexistência de eventuais pendências e entrega de toda documentação pertinente à obra, como as built, CREA, laudos de aterramento, etc. São inúmeros os casos em que a última parcela foi liberada após mais de um ano da conclusão dos serviços. As retenções indeferidas se referem a estes valores finais e ao serem declaradas em GFIP 155, nos sistemas da Receita possivelmente fica registrado que a obra ainda estava em andamento, o que, de fato, não procede. Foram emitidas novas GFIP SEM MOVIMENTO. No quadro que segue é apresentado um resumo em que estão relacionados os meses em que

ocorreu o indeferimento, com a indicação dos meses em que as obras foram executadas e os meses em que houve faturamento.

Meses com indeferimento	CEI/CNPJ	Folhas de pagamento em	Faturamento em	Sem movimento a partir de	Obs.
11/2010	51.207.63031/72	07 a 10/2010	07 a 09 e 11/2010; 02/2012	03/2012	*
12/2010	51.207.73525/79	07/2010	07, 08 e 12/2010; 03/2011	04/2011	*
12/2010e01/2011	51.207.98182/79	08 a 11; 13/2010	09 a 12/2010; 01/2011	02/2011	
11/2010	51.208.07819/77	08/2010	08 e 11/2010; 02/2012	03/2012	*
10/2010e11/2010	51.208.54446/79	09/2010-CNPJ	10 e 11/2010; 06/2011	07/2011	*
10/2010	51.208.54450/72	12/2008e01/2009	12/2008 e 01/2009; 10/2010	11/2010	
10/2010e02/2011	51.208.85757/71	10, 11 e 13/2010	10 a 12/2010; 02/2011	03/2011	
12/2010	70.003.14518/75	04/2010	05, 07 e 12/2010; 12/2011; 01/2012	02/2012	*
10/2010	70.003.52699/77	05 a 08/2010	06 a 10/2010; 04/2011	05/2011	*
11/2010 e02/2011	70.003.52709/71	05 a 09/2010	06 a 09 e 11/2010; 02 e 03/2011	04/2011	*
11/2010	70.003.54494/77	05/2010	06, 07 e 11/2011; 06/2011	07/2011	*

Obs.: Nestas obras houve emissão de notas fiscais em meses que ultrapassam o período requerido neste processo. As restituições correspondentes a estes meses foram requeridas em outros processos.

f) **Obras.** A seguir, serão abortadas cada uma das obras e os respectivos motivos para indeferimento.

f1) Obra 51.207.63031/72. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (NFs 458 e 459). Houve ocorrência de folhas de pagamento nos meses de julho a outubro de 2010; no mês em que foram emitidas as notas fiscais (novembro/2010) a obra já havia sido encerrada. A restituição requerida nesta obra foi deferida no processo 15504.732953/2013-60 (07/2010 e 08/2010).

f2) Obra 51.207.73525/79. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (NF 509).

f3) Obra 51.207.98182/79. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (Notas Fiscais 2010/506 e 2011/28). Restituição requerida nesta obra foi deferida no processo 15504.732953/2013-60 (09/2010).

f4) Obra 51.208.07819/77. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (Nota Fiscal 2010/463). Restituição requerida nesta obra foi deferida no processo 15504.732953/2013-60 (08/2010).

f5) Obra 51.208.54446/79. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (Notas Fiscais 2010/399 e 2010/431). Esta obra iniciou-se em 02/09/2010 e encerrou-se em 30/09/2010. O pagamento das notas fiscais ocorreu após o término. A obra executada foi Construção de Site Novo Greenfield; a mão-de-obra utilizada para este tipo de site foi especificada pela empresa e acatada pelo julgador em outros processos. Não houve folha de pagamento específica. Os trabalhadores que participaram da obra constaram da folha de pagamento do escritório (quadro abaixo). A existência de profissionais para a execução da obra é reconhecida pelo julgador, conforme consta do despacho em fls. 4585. Na segunda Manifestação de Inconformidade foi reproduzido o Pedido de Compras em que constam os itens que o integram. Como se poderá notar, o item fundação representa mais de 44% do custo total e sobre este item não deveria ter sido retida a contribuição.

f6) Obra 51.208.54450/72. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (Nota Fiscal 2010/392). Esta nota fiscal 2010/392 corresponde à parcela final (valor residual) de 10% do total do contrato, que foi liberada um ano e nove meses após a conclusão da obra. O valor residual, conforme cláusula contratual, só é liberado após a aprovação de todos os serviços prestados de todas as empresas contratadas para executar a obra. No mês, portanto, não houve despesa com salários. Nas notas fiscais, a mão-de-obra corresponde a 52% do total. No Pedido de Compra, o item que realmente encerra mão-de-obra é o item Greenfield novo, 16%, cujo valor está expresso em preço de venda, com encargos sociais, trabalhistas e fiscais incluídos. Os demais insumos estão incluídos na base de cálculo erroneamente definida. Como na quase totalidade das obras executadas, nesta também houve a retenção em valores muito superiores aos que deveriam ter sido retidos, o que é comprovado no Pedido de Compras (contrato). Apesar de discriminados, a empresa contratante os desconsiderou, não os excluindo da base de cálculo. Apenas o item Fundação (133.650,00) supera os valores discriminados nas notas fiscais como Materiais (130.893,51); somado a outros, a base de cálculo deveria ter sido consideravelmente menor. Para execução da obra (Site Greenfield Novo) é necessária a mão-de-obra que a ENCOP declarou e foi considerada suficiente, haja vista o deferimento de diversas retenções conforme demonstrado. Os empregados que participaram da obra foram declarados na folha do pagamento do escritório.

f7) Obra 51.208.85757/71. A restituição indeferida se refere a contribuições retidas nas notas fiscais 2010/517, 2010/518 e 2011/33, sob a argumentação de que faltaram folhas de pagamento nos meses de dezembro de 2010 e fevereiro de 2011 e o cadastro da Receita não registra o fim da obra. As notas fiscais 517 e 518, referentes às parcelas finais do contrato, foram quitadas após a conclusão da obra (data de emissão: 10/12/2010). A reforma foi executada nos meses de outubro e novembro de 2010, portanto, em dezembro não existiu folha de pagamento para esta obra. A existência de folha de 13º salário justifica-se pela apropriação correspondente aos empregados que trabalharam na obra nos meses de outubro e novembro. A Receita Federal deferiu as restituições relativas a estes meses, conforme fls. 4594. A nota fiscal 2011/33 é relativa à quitação de serviços não orçados inicialmente e que foram realizados durante o período de execução da obra (reforma).

f8) Obra 70.003.14518/75. A restituição indeferida se refere a contribuição retida após a conclusão da obra (Nota Fiscal 2010/480). O valor da nota fiscal corresponde à terceira parcela - 10% do preço orçado – paga, conforme estabelecido contratualmente, após as vistorias. Ainda resta a quarta parcela, 10% finais, que foi paga depois de constatada a inexistência de pendências. As restituições relativas às notas fiscais 2011/362 e 2012/34 foram formalizadas em outros processos que ainda serão julgados. Para execução da obra (Site Greenfield Novo) é necessária a mão-de-obra que a ENCOP declarou e foi considerada suficiente, haja vista o deferimento de diversas retenções conforme demonstrado. É importante ressaltar que as

restituições relativas a maio e junho de 2010 foram deferidas no processo 15504.732953/2013-60.

f9) Obra 70.003.52699/77. A restituição indeferida se refere a contribuições retidas na nota fiscal 2010/400, emitida em 11/10/2010. O valor faturado corresponde a parcela final de 10% recebida após a conclusão da obra. A obra foi realizada nos meses de maio a agosto de 2010, tendo sido apresentadas as folhas de pagamento do período (resumo abaixo). Nos meses de setembro e outubro não houve folhas de pagamento. Esta obra já foi objeto de análise e julgamento, tendo sido deferidas as restituições requeridas.

f10) Obra 70.003.52709/71. A restituição indeferida se refere a contribuições retidas nas notas fiscais 2010/438, emitida em 04/11/2010 e 2011/50, emitida em 16/02/2011. Os valores faturados correspondem a parcelas recebidas após a conclusão da obra. A obra foi realizada nos meses de maio a setembro de 2010, tendo sido apresentadas as folhas de pagamento do período (resumo abaixo). Nos meses de outubro de 2010 e fevereiro de 2011 não houve folhas de pagamento. Esta obra já foi objeto de análise e julgamento, tendo sido deferidas as restituições requeridas.

f11) Obra 70.003.54494/77. A restituição indeferida se refere a contribuição retida na nota fiscal 2010/428, emitida em 04/11/2010. O valor faturado corresponde a parcela recebida após a conclusão da obra, sem ocorrência, portanto, de folha de pagamento. Para execução da obra (Site Greenfield Novo) é necessária a mão-de-obra que a ENCOP declarou e foi considerada suficiente, haja vista o deferimento de diversas retenções conforme demonstrado. Restituição requerida nesta obra em junho de 2010 foi deferida, conforme processo 15504.732953/2013-60.

f12) Para a Obra: 51.209.89501/77, o Como explicado anteriormente, nesta obra, na competência 12/2010 foi indeferida a restituição de R\$ 151.855,54. Nesse mês foram emitidas as notas fiscais 519, 520 e 523, que totalizaram R\$ 1.493.774,00 como pagamento das parcelas iniciais da obra relativamente aos itens previstos nos Pedidos de Compra 300302081 e 300302088. A CLARO S/A não permitiu que os valores correspondentes a materiais e equipamentos fossem deduzidos da base de cálculo, razão da retenção sobre o total da nota. Não permitiu sequer que se estabelecesse em 50% a base de cálculo, contrariamente ao que ocorreu nas notas seguintes. Em outros processos, farta documentação foi anexada a estes processos, com a finalidade de demonstrar a preponderância dos gastos com material e equipamentos, cujo fornecimento incluía mão-de-obra para montagem.

g) **Retenção superior ao cabível.** Em face das notas fiscais emitidas durante a execução da obra, a Manifestante chama a atenção para a base de incidência da retenção previdenciária (mão-de-obra) que representa 72,1% do valor faturado. É um percentual irreal, que não reflete a correta dimensão da mão de obra efetivamente utilizada no empreendimento. Disto resultou uma retenção total de R\$ 276.141,13, comprovadamente acima da que deveria ter sido descontada pela contratante. Nesta absurda divisão imposta

pela contratante, o valor dos materiais e equipamentos representaria apenas 27,9% do valor total, bem inferior à soma das poucas notas fiscais relacionadas no quadro de fls. 4646. Na limitada amostragem que segue, a Manifestante apresenta uma relação de notas fiscais de materiais e equipamentos adquiridos pela ENCOP e utilizados na obra. Apurou-se nesta relação, um gasto de R\$ 1.454.474,42 (soma de materiais, equipamentos e respectiva colocação). Cópias das notas fiscais foram anexadas às Manifestações contra os Despacho Decisórios 1.420, 1.421, 1.431 e 1.439.

- h) **Subempreiteiros.** Todos os equipamentos adquiridos pela ENCOP ou pela contratante foram instalados pelos próprios fornecedores, neste caso sem a participação de mão-de-obra da ENCOP. Além da mão-de-obra incluída no fornecimento dos equipamentos e na colocação de materiais, na execução da obra foram utilizados subempreiteiros. A documentação relativa aos subempreiteiros foi anexada ao documento que respondeu aos Termos de Intimação de 03/03/2015 e 05/02/2015, Processos 15504.725841/2014-33 e 15504.725842/2014-88, respectivamente. O exame da Planilha de Custo da Obra permite que se tenha uma noção bem precisa sobre todos os itens do projeto. Cada componente, desde a mais simples tomada elétrica até complexos sistemas de detecção de incêndio, está com os preços unitários e quantidade discriminados. Com este nível de informação e clareza, pode-se concluir quão inexata foi a definição da base de cálculo por parte da contratante, que impôs à ENCOP retenções quase cinco vezes superiores às que deveriam ter sido cobradas.
- 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. Os indeferimentos ocorreram por não preparar adequadamente folha de pagamento. Contudo, as explicações e comprovações trazidas aos autos são claras, precisas, autênticas e suficientes para que permita ao julgador, com segurança, se convencer da certeza e liquidez do crédito requerido.
- j) **REQUER** sejam analisadas e acolhidas as razões de fato e de direito ora apresentadas para que seja reformada a decisão proferida no Acórdão 12-69.421, determinando, desta forma, a restituição das contribuições recolhidas em excesso. Sem prejuízo do pedido principal, 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 22/09/2016, o recurso interposto em 17/10/2016 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. 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 que, além de sites e centrais de telefonia, executou outros serviços breves e que estariam no anexo VIII. Destaca ainda, que, em praticamente todas as notas, conforme se apura dos pedidos de compras, foram incluídas parcelas que deveriam ter sido excluídas, como quadros elétricos cercas, conceritnas, fundações etc; e que as folhas revelariam o excesso de recolhimento, bem como o pagamento de serviços terceirizados e a contabilidade.

Por outro lado, segundo a recorrente, a aferição indireta a partir das notas não revelaria a mão de obra empregada por não se tratar de lançamento de ofício, 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 diversas atividades: construção de sites de telefonia e de centrais de telefonia e outros serviços breves. 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.

Note-se que, em face das descrições da própria recorrente, a construção de sites de Telecom (Greenfield e Rooftop), cuja execução média pode chegar a 30 dias, e centrais de telefonia, envolve, ainda segundo a 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 (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 compras constantes dos autos são apócrifos (sem assinaturas). Quando há contrato assinado (fls. 1593/1606 e 1904/1917), há inclusive previsão de folha específica da obra. As Ordens de Serviço estão assinadas apenas pela contratada e não estão assinadas pelo contratante. Logo, não estando assinados, tais Pedidos de Compras e Ordens de Serviço são destituídos de valor probatório. De todo modo, ainda que estivessem devidamente firmados, tanto os pedidos de compra como as ordens de serviço fazem referência a um contrato e, por consequência, não podem ser tidos por conclusivos quanto a simultaneidade e curta duração do serviço (Pedidos de Compras expressamente asseveram a prevalência do contrato no caso de conflito com o

pedido de compras; Ordens de Serviço mencionam expressamente Contrato de Prestação de Serviços e Fornecimento de Bens para Execução de Obras e Reformas).

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 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. 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. 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.

Não tem valor probatório tabelas apócrifas (não rubricadas) anexas a pedidos de compras também apócrifos (não datados e nem assinados). Tabelas anexas a contratos rubricadas apenas pelo representante da contratada, estando os contratos rubricados por todos os contratantes, não têm valor probatório. Note-se ainda que a documentação está em desordem. Por exemplo, após contrato (fls. 1904/1912) assinado e rubricado com NET RIO LTDA para obra na Rua Itaguai, nº 53, Niteroi/RJ (preve Anexo I - Descrição dos serviços e Preços e Anexo II - Cronograma) e de seu Aditivo (fls. 1913 - prevê *Anexo A* a detalhar o anterior Anexo I - Descrição dos Serviços e Preços) também assinado e rubricado por todos os contratantes, consta documento diverso, ou seja, um "Memorial Quantitativo - Obras Civis" rubricado apenas pelo representante da recorrente (contratada). Também despidas de valor probatório as Planilhas de Custos de fls. 4530/4567, eis que não detecto a comprovação da autoria e nem prova de sua hábil integração aos contratos ou aos pedidos de compra. Pelas mesmas razões, despidas de valor probatório as planilhas constantes do Anexo I das razões recursais (fls. 4658/4686). Assim, não prosperam as alegações lastreadas em tais documentos.

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 pormenorizadas, as quais a seguir passo a analisar.

Assim, em relação às obras matrícula CEI 51.207.63031/72, 51.207.73525/79, 51.207.98182/79, 51.208.07819/77, 51.208.54446/79, 51.208.54450/72, 51.208.85757/71, 70.003.14518/75, 70.003.52699/77, 70.003.52709/71 e 70.003.54494/77, mais algumas considerações devem ser acrescidas, eis que foram apresentadas pela recorrente as seguintes alegações específicas.

Obra	Alegação
51.207.63031/72	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	B Obra encerrada, não há folha no mês da nota
	C Deferida restituição em outro processo
51.207.73525/79	A Nota e Retenção após conclusão da obra
51.207.98182/79	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	C Deferida restituição em outro processo
51.208.07819/77	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	C Deferida restituição em outro processo
51.208.54446/79	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	D Construção de Site Novo Greenfield - Mão de obra suficiente e acatada em outros processos
	E Trabalhadores da obra constaram na folha do escritório
	F Fiscal reconhece existência de profissionais para obra
	G Pedido de Compra - fundação 44% do custo total e sobre esse item não deveria ter havido retenção
51.208.54450/72	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	B Obra encerrada, não salário e nem folha no mês da nota
	D Construção de Site Novo Greenfield - Mão de obra suficiente e acatada em outros processos
	E Trabalhadores da obra constaram na folha do escritório
	G Pedido de Compra - discrimina insumos (mão de obra com encargos é o item "Greenfield novo" 16 % do total). Contratante desconsiderou discriminação. Na Nota, mão de obra é 52% do total.
51.208.85757/71	A Nota e Retenção após conclusão da obra, inclusive de serviços não orçados
	B Obra encerrada, não há folha no mês da nota
	C Deferida restituição em outro processo
70.003.14518/75	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	C Deferida restituição em outro processo
	H Pedidos Restituição pendentes em outros processos
70.003.52699/77	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	B Obra encerrada, não há folha no mês da nota
	C Deferida restituição em outro processo
70.003.52709/71	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	B Obra encerrada, não há folha no mês da nota
	C Deferida restituição em outro processo
70.003.54494/77	A Nota e Retenção após conclusão da obra
	B Obra encerrada, não há folha no mês da nota
	C Deferida restituição em outro processo
	D Construção de Site Novo Greenfield - Mão de obra suficiente e acatada em outros processos

Para todas as obras em questão, a recorrente sustenta que o cronograma das notas não coincide com o período de execução das obras. Os demais argumentos não foram levantados para todas as obras. Assim, afirma a não elaboração de folha específica ou de incluir os trabalhadores em folha do escritório no mês de emissão da nota. No período da obra, teria folhas - ainda que não específicas. Acrescenta ainda, que, em outros processos, haveria

deferimento de restituição em competências diversas das objeto do recurso e em que se teria acatado a existência e suficiência de mão de obra para a Construção de Site Novo Greenfield.

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.

Reitere-se ainda que a nota fiscal deve ser emitida quando 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 identifiquei tal prova nos autos. A razão em questão é suficiente para não se reformar a decisão de piso em relação a todas as matrículas constantes da tabela acima. 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.

Em relação à matrícula CEI nº 51.209.89501/77, os Pedidos de Compras 300302081 (fls. 3392/3395) e 300302088 (fls. 387/3389) não especificam materiais e, por conseguinte, nem valores. Além disso, tais pedidos não estão assinados, sendo destituídos de valor probatório. As notas fiscais 519, 520 e 523 não discriminam valores de materiais. Para demonstrar preponderância do gasto com materiais e equipamentos, sem fornecimento de mão de obra para montagem, o recorrente invoca genericamente prova apresentada em outros processos. Não basta tal invocação genérica para ensejar a hábil instrução probatória do presente processo. Não há incorreção na retenção (IN RFB nº 971, de 2009, arts. 122 e 123), eis que apenas nas notas fiscais há menção de fornecimento de material e sem discriminação de qualquer valor e os apócrifos pedidos de compras apresentados como veiculadores do contrato não explicitam materiais ou equipamentos; ainda que eventualmente tenham constado de planilha de custos, esta não faz as vezes de contrato se não estiver devidamente formalizada e integrada a um documento de natureza contratual também devidamente formalizado para valer como prova perante o fisco. Não detecto retenções em montantes superiores ao pertinente, considerando a inconsistência da prova tendente a demonstrar o contratado e o constante das próprias notas. De qualquer forma, ainda que eventualmente em alguma nota fiscal tenha havido retenção a maior, tal circunstância, por si só, não tem o condão de ensejar o cabimento da reforma do acórdão atacado. Reitere-se que 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, a escrituração deve observar a legislação de regência, conforme asseverado no inciso I do art. 18 da Lei nº 8.541, de 1992. Ao manter contabilidade completa, a apresentação de livro contábil sem as formalidades inerentes ao mesmo (registro em contas individualizadas) compromete a comprovação dos fatos alegados pelo recorrente, devendo o mesmo 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.

Processo nº 15504.724569/2014-74
Acórdão n.º **2401-005.870**

S2-C4T1
Fl. 4.748

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

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator