



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.100539/2007-77
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº **2201-000.497 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de setembro de 2021
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrentes HERMASA NAVEGAÇÃO DA AMAZÔNIA SA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do processo em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto de Infração do DEBCAD 37.063.306-7, de 14/06/2007, no valor consolidado de R\$ 2.397.332,93, lavrado contra Hermasa Navegação da Amazônia S/A, sobre as competências de 05/2001 a 06/2003, cuja rubrica é a retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, além de acréscimos legais de multa e juros (fls. 17-18). A NFLD refere-se a contribuições sociais devidas à Seguridade Social, referente a retenção de 11% dos totais dos recebidos contabilizados, nos Livros Diário e Razão, pela comprovação de empreitada parcial na contratação da construtora Sachet & Fagundes Ltda.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 27 a 33), constatou-se que a ora Recorrente efetuou as retenções dos serviços contratados com outras empresas que prestaram serviços nas obras sob a responsabilidade da construtora Sachet, mediante cessão de mão de obra. Por outro lado, não efetuou as retenções das contribuições dos serviços executados pela construtora, sob a alegação de estar desobrigada por se tratar de *contrato de empreitada total*. Quanto ao material utilizado nas obras, há diversos lançamentos de aquisição de material. Corroborando com isto, o contrato de empreitada não prevê cláusula constando fornecimento de material para a obra por

Fl. 2 da Resolução n.º 2201-000.497 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.100539/2007-77

parte da construtora Sachet. Consta ainda em Relatório Fiscal que há diversos lançamentos de adiantamentos de valores à empresa Sachet sem emissão de notas fiscais de serviços; que as notas fiscais que serviram de base para o levantamento da NFLD n.º 35.546.650-3 referem-se a ajuste feito entre as empresas no final da obra, para cobrirem os adiantamentos de valores ocorridos durante todo o período; e que nos lançamentos contábeis fora encontrada uma conta chamada “Despesas com Pessoal”, onde constam lançamentos com mão-de-obra pessoa física e jurídica contratada diretamente pela empresa Hermasa, bem como lançamentos de Contribuições ao INSS e FGTS – sem que fosse encontrada conta específica registrando a mão-de-obra empregada pela construtora Sachet durante todo o período da obra.

Ante o exposto, desconsiderou-se o contrato como de empreitada global, uma vez que a construtora contratada teria que ser exclusiva, assumindo a responsabilidade direta de todos os serviços, compreendendo todos os projetos da obra.

De acordo com o Relatório Fiscal, a NFLD 37.063.306-7 foi lavrada em substituição à NFLD n.º 33.546.650-3, de 29/12/2003, julgada nula através da Decisão-Notificação n. 03.401.4/0049/2005, que havia sido substituída pela NFLD n.º 35.798.292-4 de 23/02/2005, e que foi julgada improcedente através da Decisão-Notificação n.º 03.401.4/0212/2006.

Cientificada do lançamento em 06/07/2007 (fls. 1.265), a empresa apresentou Impugnação (fls. 1308 a 1321), alegando, em síntese, que para tudo o que subcontratou ocorreu a devida retenção, pelo que não há o que se falar em prejuízo da Autarquia. Nada mais se deve para o INSS, pois o total da contribuição previdenciária foi recolhido como empreitada global, com folhas específicas e GFIPs específicas na Matrícula CEI da obra. Também alega que o que foi pago para a Construtora Sachet não foi exclusivamente por mão-de-obra, e que segundo a linha de raciocínio do Auditor Fiscal, o total gasto com mão-de-obra representaria 90,75% e o com material, apenas 9,25% - jamais uma obra de Engenharia apresentaria tal estrutura de custo. Requer que seja reconhecida a modalidade de “Empreitada Global”, haja vista que a adaptação das peculiaridades necessárias à conclusão não podem transmutar a autuada para a condição de dona da obra; que sejam admitidos os recolhimentos efetivados na matrícula CEI da obra, declarando a quitação dos tributos questionados na NFLD.

Finalmente, caso seja mantido o entendimento de “Empreitada Parcial”, que se considere o cálculo da retenção sobre justa base, com a dedução dos valores recolhidos na matrícula CEI; e, caso remanesça tributo a ser recolhido, que seja reconhecido o débito a título de crédito na empresa prestadora Sachet e Fagundes Ltda, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1991, possibilitando o direito de regresso através de ação autônoma, como forma de a Autuada recompor seu patrimônio.

No Acórdão 12-27.426 – 11ª Turma da DRJ/RJ1, sessão de 30 de novembro de 2009 (fls. 2562 a 2576), julgou-se a impugnação parcialmente procedente, com o crédito tributário mantido em parte. Recorreu-se de ofício ao CARF, por força de reexame necessário, em face de o crédito exonerado superar o limite de alçada.

Sobre o período de apuração de 01/05/2001 a 30/06/2003, entendeu-se pela exclusão do período de 05/2001 a 06/2002, posto que abrangido pela decadência:

31. No caso concreto, o crédito tributário foi constituído em 14/06/2007, com ciência do contribuinte em 06/07/2007, relativo aos fatos geradores do período de 05/2001 a

Fl. 3 da Resolução n.º 2201-000.497 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.100539/2007-77

06/2003. Como houve o pagamento em relação à obra através das guias pagas na matrícula CEI, aplicando-se o §4º do art. 150 do CTN, ocorreu a decadência para o período de 05/2001 a 06/2002.

No mérito, o Acórdão traz o conceito de empreitada total e de empreitada parcial nos contratos de construção civil. Através da IN INSS/DC n.º 110 de 2003. No art. 427, XVIII, “a” e “b”, há execução de obra total quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra. Já a parcial, quando é celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra. Constatou, assim, que a Impugnante efetuou diretamente a contratação de serviços com outras empresas prestadoras de serviço, descaracterizando a empreitada total. Por conseguinte, entendeu pela aplicação do instituto da retenção, de acordo com o art. 31 da Lei 8.212/1991.

Entendeu a decisão de 1ª instância que não restou comprovado que o contrato firmado entre a empresa Sachet e a empresa Hermasa envolvesse também material e equipamentos além da mão-de-obra.

Quanto às guias recolhidas na matrícula CEI – Cadastro Específico do INSS da obra, entendeu-se pelo aproveitamento para abater o lançamento, uma vez que se trata de guias específicas da obra, que não podem ser aproveitadas pela empresa prestadora de serviços para compensar com os seus débitos.

A decisão, então, retifica o crédito, também levando em conta a decadência. Quanto ao requerimento de produção de provas, fora indeferido porque, em oportunidade para manifestação após a ciência da diligência fiscal, não foram apresentados novos documentos por parte da então Impugnante.

No Recurso Voluntário (fls. 2.583 a 2591), o contribuinte, no dia 30/03/2010, repisa os argumentos de que (a) deve ser reconhecida a modalidade “empreitada global” na obra, independente de adaptações às peculiaridades necessárias à sua conclusão e (b) que sejam admitidos e reconhecidos todos os recolhimentos efetivados na Matrícula CEI da obra, declarando-se a quitação dos tributos questionados através da NFLD. Caso se mantenha a modalidade “empreitada parcial”, que (c) se considere o cálculo de retenção sobre “justa base”, ou seja, que reste demonstrada a impertinência da aplicação de encargos exclusivamente sobre mão-de-obra; que (d) neste caso, seja reconhecido o débito a título de crédito na empresa prestadora de serviço, *in casu*, a construtora “Sachet & Fagundes Ltda”, na forma do art. 31, da Lei 8.212/1991, possibilitando, assim, através de ação autônoma, o reconhecimento do direito de regresso, como forma da Recorrente recompor seu patrimônio.

Conforme Acórdão, (fls. 2.563), há Recurso de Ofício por força de reexame necessário, em face de o crédito tributário exonerado superar o limite de alçada fixado na Portaria MF n.º 3/2008.

O contribuinte informou, posteriormente (fls. 2.596-2.597), que recebeu, através do e-CAC, no dia 06/08/2020, cinco Comunicados para Compensação de Ofício sobre o DEBCAD 37.063.306-7 e que “não autoriza” a compensação de ofício do débito tratado.

É o relatório.

Voto

Fl. 4 da Resolução n.º 2201-000.497 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.100539/2007-77

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Preliminarmente, não conheço do Recurso de Ofício, dado o aumento no limite de alçada. O reexame necessário superava o limite de alçada fixado na Portaria MF nº 03/2008. No entanto, o Ministério da Fazenda aumentou o valor mínimo para a apresentação de recurso de ofício pelas turmas de julgamento das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal. Atualmente, o limite de alçada se encontra fixado pelo art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, e tem o valor de teto em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Com a diminuição do crédito de R\$ 2.397.332,93 para o valor de R\$ 259.396,09, conforme recálculo apresentado no Acórdão (fls. 2575), não há o alcance do limite de alçada fixado na nova Portaria de 2017.

Ainda de forma preliminar, conheço do Recurso Voluntário, dada em especial sua tempestividade: o Recurso foi protocolado em 30/03/2010 e o contribuinte foi notificado do resultado do Acórdão em 01/03/2010 (fls. 2579).

Análise de notas fiscais apresentadas pela Contribuinte. Necessidade de diligência

Trata o caso do problema da definição do conceito de empreitada global. A posição do julgamento de 1ª instância é de que não há a possibilidade de reconhecimento de empreitada global, dada a descaracterização por contratação de serviços com outras empresas prestadoras de serviço. Para a ora Recorrente, certas adaptações não descaracterizam o contrato para de empreitada parcial.

Pois bem. Pelo art. 322, da IN nº 971/2009 (Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2021, de 16 de abril de 2021):

Art. 322. Considera-se: (...)

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

Ao analisarmos a norma, temos que:

Empreitada total	Exclusivamente com empresa construtora, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com	Para execução de toda a obra
------------------	--	------------------------------

Fl. 5 da Resolução n.º 2201-000.497 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.100539/2007-77

	registro no Crea (XIX)	
Empreitada parcial	Celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços (outros que não a construção civil)	Para execução de parte da obra

A definição do art. 7º, da Instrução Normativa 971/2009, traz definição de conceito bastante aproximada. Apenas pinta com tintas fortes a questão da impossibilidade de prestação de outros serviços por parte da contratada:

III - contrato de empreitada total, o que é celebrado entre o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador ou o condômino de que tratam os incisos IV e V do art. 8º e uma empresa **exclusivamente** construtora, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização de obra de construção civil, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso VI; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 220, § 1º)

IV - contrato de empreitada parcial, o que é celebrado entre o responsável pela obra e uma empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material; (Decreto nº 3.048, de 1999, art. 221-A, parágrafo único) (**grifei**)

Para que a ora Recorrente afirme haver empreitada global, é preciso que o contrato preencha duas características: (a) não seja prestadora de outros serviços e (b) execute a obra integralmente. Fornecer ou não material não é *definiens* de empreitada global ou parcial, posto estar em ambas as definições de conceito.

E nesse sentido fica prejudicado o argumento do parágrafo 41 (fls. 2.574) do Acórdão, quando escreve que “não restou comprovado que o contrato firmado entre a empresa Sachet e a empresa Hermasa envolvesse também material e equipamentos além de mão-de-obra”, ou mesmo “Além também de haverem diversos lançamentos de aquisição de material na contabilidade da Impugnante”. É dizer, a aquisição de material não descaracteriza a contratação como de empreitada global. Aliás, o esforço da Recorrente em provar, no parágrafo 09, do Recurso Voluntário (fls. 2.587), que a contratação “engloba mão-de-obra, material, equipamentos e tudo que é necessário para a construção de uma obra”, ao menos para essa diferenciação, é infrutífero.

O ponto que denuncia a obra como de empreitada global é o de “executar a obra integralmente”. Escreve o Recorrente (fls. 2.586):

apenas o que destoou a empreitada total é que a recorrente subcontratou outros prestadores de serviços, dada a peculiaridade da situação da localidade, com extrema dificuldade de execução em decorrência do porte da obra, como já fartamente explicitado, mas comprovou que tudo o que subcontratou diretamente descontou ao final da Construtora. (fls. 967/969 e 1050/1095)

Cabe uma digressão. Na Solução de Consulta nº 65, de 23/06/2020, entende-se que a responsabilidade solidária do contratante, em caso de empreitada global, só deixa de existir quando o próprio contratante opta pelo recolhimento de 11% a título de retenção. A Solução de Consulta nº 116, de 28/09/2020, parcialmente vinculada à nº 65/2020, trata de contratação de obra por órgão público – e normatiza que em caso de empreitada total não há responsabilidade

Fl. 6 da Resolução n.º 2201-000.497 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.100539/2007-77

para esta espécie de contratante. As consequências que, por pragmatismo, definem o próprio objeto, são de que na empreitada global o contratante pode ou não assumir o risco de ser responsável solidário da contratada. Na parcial, não há opção: deve reter 11% para a seguridade social.

Nesse sentido, também é impertinente que o contribuinte solicite a aplicação de encargos exclusivamente sobre a mão-de-obra utilizada. Independente de parte dos gastos envolver mais material, ou menos, o que importa é a regra de retenção incidente sobre o contrato.

Assim, restou caracterizada a empreitada parcial, acarretando a consequente necessidade de retenção.

Com base na fixação desse ponto reputado por fundamental à adequada apreciação do caso, salta em importância a investigação para saber se os documentos apresentados pela Recorrente a partir da fl. 1.470 foram levados em consideração no lançamento que resultou no DEBCAD 37.063.306-7.

Noutras palavras, é dizer: mesmo se considerando o caso como de empreitada parcial, é necessário saber se os documentos apresentados pela Recorrente, que ela afirma serem de materiais, foram levados em consideração no levantamento fiscal.

Conclusão

Nestes termos, voto por haver a necessidade de realização de diligência para a análise das notas fiscais de materiais apresentadas pela recorrente contribuinte a partir das fls. 1.470, para fins de verificação se referidas notas já foram consideradas no lançamento que resultou no DEBCAD 37.063.306-7. Em caso de resposta negativa, seja elaborado relatório circunstanciado para identificar se as notas fiscais preenchem os pressupostos legais para serem consideradas no cálculo das retenções, apontando-se a nota e o motivo respectivo, e, em caso de resposta afirmativa, se explicita e quantifique os valores de despesas com material vinculados efetivamente à obra.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho