



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.100539/2007-77  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.734 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de junho de 2023  
**Recorrente** HERMASA NAVEGAÇÃO DA AMAZONIA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Período de apuração: 01/05/2001 a 30/06/2003

CONSTATAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPREITADA PARCIAL. APLICAÇÃO DA RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Constatado que a prestação de serviços de construção civil se deu por empreitada parcial e não por empreitada global surge a obrigatoriedade do recolhimento da retenção de 11% quando da emissão da respectiva nota fiscal/fatura, inclusive as emitidas a título de adiantamento. A responsabilidade solidária do contratante, em caso de empreitada global, só deixa de existir quando o próprio contratante opta pelo recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, 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 e 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 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 (fl. 1.265), a empresa apresentou **Impugnação** (fls. 1.268 a 1.280), 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 pode 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 30/11/2009 (fls. 2.562 a 2.576), julgou-se a impugnação parcialmente procedente, com o crédito tributário mantido em parte. Recorreu-se de ofício ao CARF, por força de reexame necessário.

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 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 nº 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 2.591), de 30/03/2010, o Contribuinte repisa os argumentos de que: deve ser reconhecida a modalidade “empreitada global” na obra, independente de adaptações às peculiaridades necessárias à sua conclusão e 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 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 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, 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. 3/2008.

O contribuinte informou, posteriormente (fls. 2.596 a 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.

Converteu-se o julgamento em diligência, conforme **Resolução n. 2201-000.497** de 02/09/2021 (fls. 2.602 a 2.607), para se verificar a consideração das notas fiscais de materiais apresentadas pela recorrente – se referidas notas já foram consideradas no lançamento que resultou no DEBCAD 37.063.306-7.

Em 13/04/2022 o contribuinte foi intimado a elaborar planilha contendo todas as notas fiscais anexadas ao processo a partir da fl. 1.470, contendo data da emissão, nome e CNPJ do tomador, nome e CNPJ do fornecedor/prestador, tipo de material/mão de obra, total da nota fiscal, valor do material, valor da mão de obra, valor da retenção para a previdência; e a anexar cópia de todas as notas fiscais que utilizou para a elaboração da planilha.

O contribuinte, em 16/07/2022, apresentou **Manifestação** (fls. 2.637 e 2.638) em que aduz: a impossibilidade de acionar a Construtora Sachet e Fagundes Ltda, que encerrou suas atividades há muitos anos, e que a documentação solicitada já se dispersou no tempo. Ao final, requer que, dada a impossibilidade fática, se considere o valor aproximado de 50% do valor do lançamento, sob pena de violação ao devido processo legal, *por se tratar de exigência de prova impossível de produzir, diabólica*, nos termos do julgado colacionado.

Em resposta à diligência, pela **Informação Fiscal** (fls. 2.619 a 2.620), conclui-se que da análise das notas fiscais constantes no processo, todas tem como tomador a empresa Sachet e Fagundes Ltda, que somam R\$ 1.484.357,60, sendo que R\$ 682.171,87 é referente a material, e o restante se divide entre serviços diversos, locação de equipamentos e rancho para alimentação.

Quanto às notas contendo material, para que fossem consideradas no cálculo de retenção previdenciária, deveria haver a discriminação: do material (previsto em contrato), da mão de obra e da retenção de 11%, com base na IN SRF n. 972/2009, art. 121, §1º a 3º e 122, caput.

Constatou-se que *não há nenhuma nota fiscal, fatura ou recibo emitido pela prestadora de serviço tendo como tomador a recorrente onde houvesse a discriminação necessária, e nem mesmo nos dois contratos e no termo aditivo há nenhuma cláusula que conste o fornecimento de material por parte da Sachet e Fagundes Ltda*. A conclusão da diligência, portanto, se deu pelo não preenchimento dos pressupostos legais necessários para que as notas

apresentadas pela Recorrente fossem consideradas nos cálculos de retenção das contribuições previdenciárias.

Em 13/12/2022 os autos foram encaminhados novamente ao CARF (fl. 2.645).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### Admissibilidade

A Portaria MF n. 2, de 17/01/2023, estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) **recorrerá de ofício** sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

Quanto a aplicação neste Recurso de Ofício, trago entendimento sumulado deste Conselho:

Súmula CARF nº 103, Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Não conheço, então, do Recurso de Ofício.

Ainda de forma preliminar, conheço do Recurso Voluntário, dada em especial sua tempestividade: o Recurso foi interposto em 30/03/2010 e o contribuinte foi notificado do resultado do Acórdão em 01/03/2010 (fls. 2.579).

### Empreitada global e empreitada parcial. Análise de provas.

Para que o ora Recorrente afirme haver empreitada global, é preciso que o contrato preencha duas características: não seja prestadora de outros serviços e 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)

Com base na fixação desse ponto reputado por fundamental à adequada apreciação do caso, saltou 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.

Baixado o processo em diligência, mediante Resolução n. 2201-000.497 (fls. 458 a 463), a **Informação Fiscal** (fls. 467 a 469) esclareceu que não foram preenchidos os pressupostos legais exigidos pela IN SRF n. 972/2009, art. 121, §1º a 3º e 122, caput, ou seja, não houve a discriminação do material (previsto em contrato), da mão de obra e da retenção de 11% nas notas.

Não havendo nenhuma nota, fatura ou recibo emitido pela prestadora de serviço tendo como tomador a recorrente em que houvesse essa discriminação, nem há cláusula que conste o fornecimento de material por parte da Sachet e Fagundes Ltda nos dois contratos e no termo aditivo analisados, não há como considerar os valores de materiais na retenção devida à previdência social.

Voto, portanto, pela caracterização como de empreitada parcial e sua consequente necessidade de retenção. Nego, também, provimento ao pedido de consideração de 50% do valor, dada a falta de preenchimento dos requisitos para a consideração das provas.

### **Recolhimentos efetivados na Matrícula CEI da obra**

Não cabe o pedido de reconhecimento por recolhimentos efetivados na Matrícula CEI da obra, dado que *isto já foi feito*, conforme consta no Acórdão, *in verbis*:

44. Dessa forma, como a retenção é um instituto cujo fato gerador é a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra e considerando que as guias pagas na matrícula CEI se referem especificamente à mão-de-obra utilizada nas obras em questão, considero que as mesmas devem ser aproveitadas para abater do débito lançado. Embora não exista previsão para tal procedimento há que se considerar que trata-se aqui de situação especial na qual o contrato original foi feito como de empreitada total na qual exige-se recolhimento na matrícula da obra. Mesmo constatado que de fato a empreitada se enquadra melhor na condição de empreitada parcial, já que houveram outras contratações efetuadas diretamente pela empresa tomadora, em nome do

princípio da verdade material não há como não se considerar as guias pagas pela Sachet na matrícula CEI, inclusive porque no valor pago pela Hermasa à empresa Sachet estavam incluídos os pagamentos dessas guias.

45. Como os valores lançados a título de retenção referem-se apenas às contribuições previdenciárias e não às contribuições para Terceiros, das guias pagas na matrícula CEI não serão aproveitados os valores pagos para Terceiros.

Ao final, recalculou-se o valor do crédito tributário diminuindo tanto o valor do período decaído quanto o aproveitamento de guias recolhidas na matrícula CEI.

### **Reconhecimento de débito a título de crédito na empresa prestadora de serviço – reconhecimento do direito de regresso**

Solicita por fim o contribuinte que, caso reste reconhecida a empreitada parcial, que 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.

Vejam os art. 31 da Lei 8.212/1991, com texto vigente à época do fato:

Art. 31. **A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento** do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dez do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, **em nome da empresa cedente da mão-de-obra**, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007)

Estabelece a Lei 8.212/1991 que:

Art. 33, § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Mantenho o entendimento do Acórdão nº 12-27.426. É que o desconto da contribuição e da consignação se presume feito. No momento em que a ora Recorrente deixou de reter e efetuar o recolhimento da retenção de 11% em nome da empresa prestadora, passa a ser responsável direta pelas contribuições.

### **Compensação de ofício do débito.**

Finalmente, quanto a solicitação do sobre Comunicados para Compensação de Ofício sobre o DEBCAD 37.063.306-7, informo que não há possibilidade de compensação de ofício de débitos que possuem exigibilidade suspensa, bastando sua “não autorização” através do portal eletrônico do e-CAC para que a compensação não ocorra.

### **Conclusão**

Nestes termos, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, conheço do recurso e, no mérito, nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho