



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10630.002848/2007-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.215 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de setembro de 2020  
**Recorrente** FM ENGENHARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2003

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INCOMPETÊNCIA. AUDITOR FISCAL. NECESSIDADE DE HABILITAÇÃO DE CONTADOR. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O auditor fiscal é a autoridade competente para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6641/2008 e da Súmula CARF nº 8.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REPLEG. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 88.

Conforme dispõe o verbete sumular de nº 88 do CARF, o REPLEG não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, cabe a autoridade julgadora indeferir a realização de perícias e diligências que sejam prescindíveis ao desate da querela ou impraticáveis.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

O art. 33, § 6º, da Lei nº 8.212/1991 autoriza a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias, se no exame da escrituração contábil e da documentação apresentada, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Juliano Fernandes Ayres, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto por FM ENGENHARIA LTDA. contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte (DRJ/BHE), que *rejeitou* a impugnação apresentada e, *de ofício*, retificou o valor apurado de R\$256.136,03 (duzentos e cinquenta e seis mil, cento e trinta e seis reais e três centavos para R\$134.753,64 (cento e trinta e quatro mil, setecentos e cinquenta e três reais e sessenta e quatro centavos), lançado por ausência de recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social relativas à empresa, aos segurados, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aquelas destinadas a outras entidades (FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados em obras de construção civil, apuradas por aferição indireta no período de 07/1999 a 12/2003 – “vide” f. 145.

De acordo com o Relatório de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, após o exame de contratos, notas fiscais e documentos relacionados com as contribuições para o financiamento da seguridade social foi “(...) constatado que a contabilidade não registrou a totalidade das remunerações dos segurados empregados, como também não registrou o movimento real de seu faturamento (serviços prestados). (f.145) Por terem sido apuradas irregularidades, a base de cálculo foi determinada mediante aferição indireta, da forma detalhada às f. 157/160 do Relatório de Notificação Fiscal.

Manejada a impugnação (f. 959/970), a Seção do Contencioso Administrativo/Governador Valadares determinou a realização de diligência para conferência dos critérios de aferição indireta, nos seguintes termos:

4. Como existe nesta DRP, pedido de baixa de obras protocolizado pela notificada, cujo conteúdo pode estar relacionado com as obras integrantes da presente. notificação, é necessária a manifestação da fiscalização para que seja analisada a conformidade dos critérios de aferição indireta aplicados no lançamento com os dispositivos normativos que disciplinam o assunto, o que poderá culminar na

regularização das obras e conseqüentemente na alteração do valor do crédito lançado.

5. Neste sentido, encaminhem-se os autos à Seção de Fiscalização para inclusão na carga de trabalho do AFPS Antônio Eduardo Bustamante Barbosa para apreciação dos documentos juntados às fls. 306/948. (f. 978)

Às f. 1019/1032, em cumprimento à determinação, a Seção de Fiscalização em Governador Valadares/MG procedeu à revisão dos valores encontrados após a aferição indireta das bases de cálculo e sugeriu que fosse processada a retificação do débito, com conclusões sumarizadas às f. 1031/1032.

Oportunizada a manifestação da recorrente acerca da informação fiscal, transcorreu o prazo “in albis” (f. 1039), tendo sido prolatada a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2003  
TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. MÃO-DE-OBRA.  
ARBITRAMENTO.

O arbitramento da base de cálculo é utilizado quando a escrituração contábil do contribuinte não se mostrar idônea o suficiente para permitir a verificação da ocorrência do fato gerador.

AUDITOR FISCAL. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE.  
DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO CRC.

O Auditor Fiscal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

FIGURAÇÃO DE SÓCIO EM RELATÓRIO DE CO-RESPONSABILIDADE.

No processo administrativo fiscal, a indicação dos sócios no relatório de co-responsáveis se presta apenas à prévia identificação dos representantes da empresa.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. (f. 1041; sublinhas deste voto)

Intimada do acórdão, a recorrente apresentou, em 26/08/2008, recurso voluntário (f. 1074/1083), replicando as mesmas razões declinadas em sede de impugnação – nulidade da NFLD por incompetência do auditor fiscal para sua lavratura, impossibilidade de aferição indireta da base de cálculo e ausência de responsabilidade tributária dos sócios. Acrescentou que teve sua defesa cerceada quando do indeferimento da realização de perícia para, ao final, ainda pleitear: **i)** a desnecessidade de realização do depósito recursal, **ii)** a suspensão da exigibilidade do crédito e que **iii)** “(...) que sejam conclusivas as exclusões das bases de cálculo, com procedência total dos levantamentos de n.ºs: A14, A15, A16, A17, A18, A19, A21, A22, A23, A25 e A26” (f. 1082), de forma a resguardar o instituto da coisa julgada formal e material.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

### **Conheço do recurso, presentes os pressupostos de admissibilidade.**

Registro que despeciendo o requerimento de suspensão da exigibilidade do crédito tributário – “ex vi” do inc. III do art. 151 do CTN –, de desnecessidade de realização de depósito recursal – “vide” Súmula Vinculante n.º 21 –, bem como de manutenção da decisão da DRJ favorável a ora recorrente – ora, se não manejado recurso pela parte contrária, preclusa a discussão, além de vedada a “reformatio in pejus”.

## **I – DAS PRELIMINARES**

### **I. 1 – DA CARÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCALIZADORA PARA LAVRATURA DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO**

A recorrente sustenta que

[o] Decreto-lei n.º 9.295, de 27/05/1946, an. 25, expressamente relata que são considerados trabalhos técnicos de contabilidade as perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade. No mesmo decreto, porém em referência ao art. 26, o mesmo expressamente menciona, na alínea que tais atribuições são privativas dos contadores diplomados.

Conclui faltar

(...) ao agente fiscal a habilitação superior em ciências contábeis, o requisito de competência, requerendo que sejam nulos todos os atos do procedimento de fiscalização e a Notificação Fiscal de Lançamento, de Débito n.º 35.708.761-5, concomitantemente com o processo epigrafado. (f. 1078; sublinhas deste voto)

O Decreto n.º 6641/2008, que regulamenta as atribuições da carreira de Auditor(a) Fiscal da Receita Federal, elenca, em seu art. 2º, as seguintes competências:

- a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do

Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; e

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

e

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em colisão à tese suscitada está o verbete sumular de n.º 8 deste eg. Conselho que estabelece que “[o] Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.”

**Rejeito a preliminar.**

## **I.2 – DA INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA**

Após colacionar lições doutrinárias, escorreitamente afirma que

[o] fato é que a responsabilidade fiscal do socio por dívida tributária da pessoa jurídica, em consequência da prática de eventual ato ilícito, dependerá sempre de demonstração, não se admitindo a presunção. Referida imputabilidade estatuída no artigo 135, III, do Código Tributário não está vinculada apenas ao inadimplemento de obrigação de natureza tributária, porque a identificação das condutas referidas na lei deverá estar presente, isto é, prática de ato ilícito pelo sócio-gerente, conforme a tipicidade ou natureza da empresa. (f. 1081)

O equívoco da recorrente está em crer que estariam os sócios sendo pessoalmente responsabilizados quando, em verdade, apenas constam no Relatório de Representantes Legais (REPLEG) – “vide” f. 130. A despeito de ali constar estar sendo “indica[do] todos os corresponsáveis legais pelo débito, segundo à época de atuação na empresa, durante o período fiscalizado”, como bem esclarecido pela instância “a quo”, o documento “(...) se presta apenas à prévia identificação dos representantes da empresa.” (f. 1041) Este Conselho possui, inclusive, verbete sumular neste sentido:

Súmula CARF n.º 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

**Rejeito, com base nessas razões, a preliminar de ilegitimidade passiva.**

## **I.3 – DO CERCEAMENTO DE DEFESA**

Entendendo ter tido sua defesa cerceada, sustenta que a “(...) a perícia é a forma de se demonstrar, por meio de laudo pericial, a verdade de fatos ocorridos contestados por interessados, examinados por especialista do assunto, e a qual servirá como meio de prova em que se baseia para resolução de determinado processo.” (f. 1082)

Conforme determina o art. 18 do Decreto n.º 70.235/72, cabe a autoridade julgadora indeferir a realização de perícias e diligências que sejam prescindíveis ao desate da querela ou impraticáveis. A matéria ora sob escrutínio prescinde da realização de prova pericial, bastando para tanto a apresentação de documentos. Tanto teve oportunidade de amplamente exercer sua defesa que, após a realização de diligência para verificação da aferição indireta da base de cálculo, lhe foi oportunizada manifestação. Poderia a recorrente, após o escrutínio das informações detalhadamente prestadas – “vide” f. 1019/1032 –, contrapô-las; entretanto, optou por quedar-se inerte (f. 1039). **Despicienda a realização de perícia tampouco inexistente cerceamento de defesa**, razão pela qual, **rejeito as alegações**.

## II – DO MÉRITO: DA IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO

A recorrente, com arrimo na planilha elaborada no corpo de sua peça impugnatória, afirma ter

(...) identificando erros equivocadamente (sic) em muitos dos lançamentos contábeis, erros, inclusive, cometidos por ela própria, já identificados e mensurados através de planilhas, páginas 955, 956, 957, 958 e 959 da Impugnação (...) integrante do processo em epígrafe. (f. 1079)

Inicialmente chama a atenção o fato de a própria recorrente reconhecer ter equivocadamente indicado a base de cálculo sobre a qual recai a exigência ora sob escrutínio. Em segundo lugar, permanece silente acerca da manifestação fiscal (f. 1019/1032), a despeito de reiterar sejam excluídos os valores indicados na manifestação e parcialmente acatados pela DRJ. Reforça, portanto, sejam acatadas as conclusões de planilha por ela elaborada *antes* da determinação da diligência, que culminou com a retificação de vários débitos.

Segundo Relatório Fiscal (f.145/165), foram constatados diversos erros no registro das remunerações dos empregados e do faturamento da empresa – contabilização em duplicidade e a maior de notas fiscais referentes a materiais utilizados na execução dos serviços; lançamento a menor e a maior dos valores pagos aos empregados, *etc.* Em suma,

[e]mbora a empresa tenha apresentado a contabilidade formalizada relativa ao período de 08/1998 a 09/2003, verificamos que foram omitidas na contabilidade remunerações constantes das folhas de pagamento de segurados empregados, rescisões e recibos de férias; valores pagos a empregados em acordos e sentenças trabalhistas; remunerações pagas a contribuintes individuais (que até 28/11/1999, data anterior à publicação da Lei 9.876/99, eram considerados como autônomos); valores de despesas pagas com Plano de Saúde; valores de serviços prestados (faturamento) e valores referentes a materiais usados nas obras foram duplicados ou contabilizados em contas impróprias. Os vícios descritos acima ferem os Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC n.º 750/93), cuja observância é obrigatória (Art. 177, da Lei n.º 6.404/96), que serão especificados mais adiante. (f.145; sublinhas deste voto)

Os fatos apurados, diferentemente do que sustenta a recorrente, não podem ser tomados como “meros erros e omissões.” (f. 1079) Não tendo a contabilidade registrado o movimento real

de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e de outros custos, não cabe à autoridade fiscal suprir oficiosamente tal deficiência, procedendo às retificações necessárias, como quer a recorrente (f.1079). Neste caso, a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias ocorre por aferição indireta, nos termos dos §§ 1º, 2º, 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91. Como esclarecido no relatório fiscal,

4.1.1 Foi considerado em 50% (cinquenta por cento) o montante dos serviços contidos nas Notas Fiscais de Serviço (faturamento total), que englobam materiais e mão-de-obra, e em cima desse percentual, calcula-se 40% como mão-de-obra. Ou seja, do valor bruto das Notas Fiscais apresentadas calcula-se 20%, que representa o percentual mínimo de mão-de-obra nas prestações de serviço para fins de aferição indireta.

Cumprido salientar que, apesar de alguns contratos de prestação de serviços discriminarem os valores de fornecimento de material e de mão-de-obra, as Notas Fiscais apresentadas não discriminaram esses valores, sendo, portanto, utilizado o procedimento descrito acima, que está perfeitamente de acordo com as instruções previstas na Instrução Normativa nº 100, de 18 de dezembro de 2003.

4.1.2 Nos casos de serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação desses serviços, foi utilizado o percentual de 14% sobre o valor bruto das Notas Fiscais para obtermos o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação dos serviços, conforme o inciso V do artigo 623 da IN 100, citados anteriormente.

(...)

4.2. Das contribuições incidentes sobre o salário-de-contribuição apurado com base na área construída e respectivo padrão, em se tratando de edificações prediais

Os critérios e parâmetros para o cálculo do valor da mão-de-obra com base na área construída, cujo estabelecimento foi atribuído pela Lei 8.212/91 ao INSS, constam na Instrução Normativa nº 100, de 23 de dezembro de 2003. (f.159)

Com base na Informação Fiscal às f. 1019/1032, foi procedida a retificação nos seguintes lançamentos, cujos equívocos foram assim justificados: a realização do lançamento ocorreu quando as obras ainda estavam em andamento (Lev. A19, Lev. A21, Lev. A22, Lev. A26); a falta de execução de todos os serviços previstos originalmente no contrato e aditivo (Lev. A15); a realização de aferição indireta com base no contrato, quando deveria ter sido feita com base no Custo Unitário Básico, por se tratar de edificação com acréscimo de área, nos termos do art. 444 e seguintes da Instrução Normativa - INSS/DC nº 100, de 18/12/2003 (Lev. A14, Lev. A16, Lev. A18); o lançamento errôneo no campo salário de contribuição do Aviso e Regularização de Obra (ARO) do total das contribuições em vez das bases de cálculo (Lev. A17); a apuração de nota fiscal relativa a outra obra (Lev. A25); a constatação de suficiência de recolhimentos para a regularização de toda a área a partir do enquadramento do valor do Custo Unitário Básico na tabela correta (Lev. A 23).

Dessa forma, embora alegue que tenha declarado as remunerações pagas e recolhido as contribuições como previsto nas normas previdenciárias, deixou de apresentar documentação apta a comprová-la, sendo a **aferição indireta a medida que se impõe**.

### **III – DO DISPOSITIVO**

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso**.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira