



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

Processo nº 10932.000794/2007-29
Recurso nº 509.027 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.514 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente PRODUSA INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Previdenciária

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/01/2007

CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS DOS EMPREGADOS E NÃO RECOLHIDAS. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA. PROVAS. PERÍCIA CONTÁBIL. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NOS TERMOS DO ART. 16, INC. IV DO DECRETO Nº 70.235/72. DOCUMENTOS IMPRESCINDÍVEIS NA NFLD. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. POSSIBILIDADE. LAVRATURA DE DOCUMENTO FISCAL FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. LEGITIMIDADE. ANÁLISE DA CONTABILIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CÁLCULO EM SEPARADO SOBRE O DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. LEGITIMIDADE. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

MULTA DE MORA

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias, descontadas dos empregados segurados, em época própria. Sobre a remuneração paga, creditada ou devida ao empregado incide contribuição previdenciária, inclusive em relação à contribuições arrecadas dos empregados e não recolhidas.

A apresentação de provas, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação ocorrendo a preclusão do direito de fazê-lo em outro momento, salvo nas hipóteses do art. 16, inc. IV do Decreto nº 70.235/72.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o sujeito passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificada.

A atividade fiscal, por ser vinculada, obriga a lavratura do Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais, através do qual o Ministério Público irá instaurar o procedimento criminal.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

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

A partir do início da vigência da Lei n. 8.620, de 05.01.1993, é válido o cálculo em separado da contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário (gratificação natalina).

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 02/07

/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 07/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa PRODUSA INDUSTRIAL LTDA em face de decisão que julgou procedente o lançamento de débito referente ao período 01/2003 a 01/2007.

2. Narra o relatório fiscal que a recorrente teria, em tese, deixado de repassar à Previdência Social as contribuições descontadas de pagamentos efetuados a empregados segurados.

“1. Este relatório é integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social, arrecadadas pela empresa mediante desconto na remuneração de seus empregados.

1.1 A situação acima descrita, em tese, configura o ilícito previsto no Decreto-Lei nº 2.848/40 Código Penal, art. 168-A, parágrafo 1º, inciso I, em redação da Lei nº 9.98/2000 (apropriação indébita previdenciária), motivo pelo qual será objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.

(...)

3. Os fatos geradores das contribuições apuradas no lançamento de débito ocorreram com o pagamento das remunerações a segurados empregados, sendo os descontos verificados pela fiscalização através das folhas de pagamento e da Guias de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social – GFIP.”

3. Diante da autuação, a recorrente apresentou impugnação tempestiva e a ementa do julgamento de primeira instância restou posta nos termos que ora transcrevo:

“SEGURADO EMPREGADO – Sobre a remuneração paga, creditada ou devida ao empregado incide contribuição previdenciária. A empresa está obrigada a arrecadar e recolher essa contribuição, descontando-a da respectiva remuneração.

FORMALIDADES LEGAIS – A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) encontra-se revestida das formalidades legais, tendo disso lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS – É dever legal do auditor-fiscal, sob pena de incorrer em contravenção penal comunicar ao Ministério Público a ocorrência do ilícito que configura, em tese, crime contra a Seguridade Social, para que este promova ou não a Ação Penal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ARRECADADAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS E DECLARADAS EM GFIP – as informações constantes da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições previdenciárias, inclusive em relação à contribuições arrecadadas dos empregados e não recolhidas em época própria.

NOTIFICAÇÃO LAVRADA FORA DO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA – é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte (Súmula nº 7 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Definidas em Lei, ou em ato legislativo com força de Lei, as atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, e inexistindo quaisquer determinações acerca da formação específica e/ou registro em Conselho Regional para fins de regular exercício profissional, não subsiste qualquer alegação de nulidade dos lançamentos, formalizados pelos agentes fiscais, no regular exercício de sua competência funcional.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS – A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo previdenciário, deve ser feita juntamente com a impugnação ocorrendo a preclusão do direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PERÍCIA CONTÁBIL – Indefere-se o pedido de perícia para comprovar mesma matéria que já foi objeto de auditoria pela Fiscalização da RFB.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – São devidos os juros e a multa moratória sobre as contribuições arrecadadas em atraso.

TAXA SELIC – Sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS que estejam em atraso incidem juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC de caráter irrelevável (art. 34 da Lei nº 8.212/91)

DÉCIMO TERCEIRO – O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NA ESFERA ADMINISTRATIVA. A lei, cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surte os seus efeitos enquanto estiver vigente e deve obrigatoriamente ser cumprida pela autoridade administrativa por força do ato administrativo vinculado, não cabendo apreciar questões de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de legislação em vigor.

Lançamento procedente.”

4. Buscando a reforma do acórdão de primeira instância o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo em síntese:

- a) que o crime de apropriação indébita previdenciária é um crime material e não meramente formal assim, é incabível e ilegal a representação fiscal para fins penais enquanto o procedimento administrativo tributário não for encerrado;
- b) preliminarmente, a nulidade do lançamento pois alega que não foram juntados aos autos os TIADS mencionados no relatório fiscal, documentos que entende imprescindíveis para comprovar a veracidade das alegações do fisco, sendo assim, considera que o princípio da ampla defesa foi prejudicado;
- c) que deve ser declarada a perda de eficácia do auto de infração, pois o auditor-fiscal que o lavrou é incompetente. Tendo em vista que ele não é diplomado como bacharel em ciências contábeis tampouco está registrado como contador no Conselho Regional de Contabilidade – CRC;
- d) aduz que o auto de infração não tem eficácia pois foi lavrado fora do estabelecimento da autuada;

e) nulidade do lançamento, requerendo perícia contábil dos livros e documentos examinados pelo auditor fiscal por profissional devidamente habilitado com a possibilidade de indicação de assistente técnico;

f) argumenta que, como a gratificação natalina integra o salário, não deveria as contribuições previdenciárias incidentes sobre tal parcela do salário serem calculadas mediante aplicação, em separado, da tabela de alíquotas previstas para os salários-de-contribuição.

g) que a multa de mora aplicada pelo fisco (24%) é exorbitante, sendo assim busca que sejam consideradas, analogicamente, regras do Código Civil e do Código de Defesa do Consumidor para diminuir o percentual da penalidade ou excluí-la.

h) que os juros e a multa de mora incidem apenas sobre o valor da obrigação descumprida (valor das contribuições) e a partir da inscrição da dívida, ademais o montante da penalidade deve ser limitada a 20%;

i) considera inadmissível a correção monetária incidente sobre a multa e os juros, pois entende cabível somente o cálculo sobre o débito original levantado;

5. Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados à apreciação deste

Conselho.

É o relatório.

Voto

DA ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DAS PRELIMINARES

- Do pedido de perícia

2. O requerimento de perícia nos autos deve ser feita no momento da impugnação. Para que sejam afastados indícios de função meramente protelatória do pedido é necessário que o contribuinte cumpra os requisitos que estão expressos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei)

3. Cumpre mencionar que um dos argumentos do contribuinte para pedir nova perícia, funda-se no fato do auditor fiscal que procedeu à lavratura do auto de infração, não ter habilitação no Conselho Regional de Contabilidade. Acontece que como foi exposto em tópico específico, esse argumento não prospera, por consequência, os motivos para uma nova perícia nos documentos analisados pelo fisco não subsistem.

4. Dessa forma, entendo que razão não assiste ao contribuinte, quanto ao pedido de perícia, tendo em vista os motivos supra aduzidos e por ter constatado que não foram cumpridos os requisitos expressos no inciso IV do Decreto 7.235/72.

- Da improcedência da nulidade por falta de documentos

5. Preliminarmente aduz o contribuinte que não foram juntados aos autos os TIADS mencionadas no relatório fiscal, tampouco foi devidamente emitido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

6. Entretanto o lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo sido o sujeito passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa à notificada.

7. Compulsando os autos depreende-se que existem TIADS juntados aos autos que solicitam ao contribuinte a apresentação de documentos tais como, livro diário, livro razão, plano de contas, comprovantes de recolhimento, folhas de pagamento de todos os segurados dentre outros, ff. 37 e 38.

8. No tocante ao MPF, ao contrário do que sustenta a recorrente este foi devidamente emitido pelo auditor fiscal, bem como lhe foi dada ciência ao contribuinte, conforme f. 33.

9. Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada pelo contribuinte, pois não merece prosperar o argumento da recorrente, tendo em vista que os documentos suscitados pela recorrente como indispensáveis para o exercício do contraditório e da ampla defesa constam nos autos da NFLD.

- Do cabimento da representação fiscal para fins penais

10. Ainda em sede de preliminar, a recorrente pugna pela nulidade da representação fiscal nº 10932.000805/2007-71, pois entende que não é cabível o encaminhamento da Representação Fiscal para fins penais, tendo em vista que “o prévio esgotamento da via administrativa constitui condição de procedibilidade para a ação penal, sem

o que não se vislumbra justa causa para a expedição de representação fiscal para fins penais, bem como instauração de inquérito policial e, principalmente, ação penal, já que o suposto crédito fiscal ainda pende de lançamento definitivo, impedindo a configuração do delito” f. 175.

11. Sustenta a recorrente que o crime de apropriação indébita tributária é um crime material, sendo assim exige para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a Previdência que somente ficaria caracterizado, com o fim do processo administrativo.

12. No entanto não há como dar razão ao contribuinte tendo em vista que os atos administrativos são, por natureza, estritamente vinculados ao cumprimento da lei, e por essa razão não se pode ignorar o fato de que o auditor-fiscal ao lavrar a notificação fiscal com fins penais estava cumprindo obrigação prevista no art. 116 da Lei nº 8.112/90, que rege a atuação do funcionário público federal.

“Art. 116 – são deveres do servidor: (...)

VI – levar ao conhecimento da autoridade superior as irregularidades de que tiver conhecimento em razão do cargo.”

13. Assim se o agente público não informasse à autoridade competente sobre o que teve conhecimento durante a auditoria, poderia incorrer em omissão de comunicação de crime como previsto no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688 de 01 de outubro de 1941 (Lei de Contravenções Penais)

“Omissão de Comunicação de Crime

Art. 66 – deixar de comunicar a autoridade competente:

I – crime de ação penal pública, de que teve conhecimento no exercício da função pública, desde que a ação penal não dependa de representação.”

14. Destaque-se que esse conselho já exarou entendimento compatível com a inafastabilidade da obrigação do auditor-fiscal em lavrar o relatório de representação com fins penais.

“APROPRIAÇÃO INDÉBITA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ATIVIDADE VINCULADA. RECOLHIMENTO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. O recolhimento dos valores descontados dos segurados não implica na extinção da punibilidade do contribuinte. A atividade fiscal, por ser vinculada, obriga a lavratura do Relatório de Representação Fiscal para Fins Penais, através do qual o Ministério Público irá instaurar o procedimento criminal. Os recolhimentos existentes no curso do processo administrativo deverão ser aproveitados pela autoridade administrativa, não extinguindo a punibilidade do contribuinte, matéria afeta ao Poder Judiciário. Recurso Voluntário Provido.” (grifei)

(Processo nº 35403.00534/2004-10, recurso nº 142.532, acórdão nº 205-00.473, Data: 08 de abril de 2008, Relatora: Liege Lacroix Thomasi)

“CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PRAZO DECADENCIAL. A teor da Súmula Vinculante n.º 08, o prazo para constituição ;de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI , OU ATO NORMATIVO. autoridade administrativa é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIA PARA DECISÃO SOBRE PROCEDÊNCIA. Não é competência dos órgãos de julgamento administrativo decidir sobre procedência de Representação Fiscal para Fins Penais.

ARROLAMENTO DE BENS. REQUISITO PARA ADMISSÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A exigência do arrolamento de bens no valor de trinta por cento da exigência fiscal como condição de admissibilidade do recurso em processo administrativo fiscal foi declarada inconstitucional pelo STF em sede de controle concentrado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(...) malgrado o auditor fiscal tenha mencionado no relatório a suposta ocorrência de ilícito penal pela omissão de fatos geradores de contribuição social em GFIP, esta matéria é estranha ao lançamento tributário, portanto, à lide que ora se julga não cabendo a este órgão de julgamento administrativo enveredar por esta seara. Cabe ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal publica, posicionar-se sobre a procedência ou não da Representação encaminhada pelo agente tributário.”(grifei)

(Processo: 17460.000859/2007-89, Recurso nº 159.136, Acórdão 296-00.105, Data: 10 de fevereiro de 2009, Relator: Elias Sampaio Freire)

15. Dessa forma, entendo que não prospera o argumento da recorrente, pois trata-se de mero encaminhamento de documento às autoridades competentes para averiguarem os fatos trazidos pelo auditor-fiscal.

- Da eficácia do auto de infração lavrado fora do estabelecimento do contribuinte

16. Não encontra guarida o argumento do contribuinte de que a lavratura do auto de infração deveria ter sido feito no estabelecimento da empresa, sob pena de ineficácia e invalidade da peça básica do processo administrativo fiscal (f. 176), pois entendo que tal fato não invalida o ato administrativo.

17. No que tange à alegação da empresa, insta mencionar que este Conselho, atualmente, possui entendimento pacificado no sentido de que é legítima a lavratura do auto de infração ainda que seja realizado fora do estabelecimento do contribuinte (Súmula nº 6 do CARF).

18. Assim, cumpre destacar julgado recente que evidencia como vem decidindo o Conselho ao enfrentar o tema.

“AUTO DE INFRAÇÃO

Constitui infração deixar de inscrever segurado empregado.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. DESNECESSIDADE DE

HABILITAÇÃO PROFISSIONAL COMO CONTADOR. É competente para verificação da escrituração contábil o Auditor-Fiscal regularmente inscrito no cargo, independente de habilitação profissional como contador. LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. O local da verificação da falta expresso no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 não deve ser interpretado como no estabelecimento físico do contribuinte, estando mais precisamente ligado ao conceito de domicílio tributário do contribuinte, ou seja a circunscrição da Delegacia da Receita Federal competente para fiscalizá-lo. É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. Súmula n.º 6 do CARF. Recurso Voluntário Negado.

(Processo nº 15196.000006/200799, Recurso nº 260.205, Acórdão nº 230200.883 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 15 de março de 2011, Relatora: Liege Lacroix Thomasi, 15 de março de 2011)” (grifei)

- Da validade do auto de infração lavrado por agente fiscal não habilitado como contador

19. Em sua defesa o recorrente alega que o auto de infração não tem eficácia, tendo em vista o fato dele ter sido lavrado por auditor fiscal, não habilitado no Conselho Regional de Contabilidade como contador.

20. Acrescenta que “a habilitação no CRC como contador é requisito pleno e essencial para a validade do procedimento administrativo-fiscal fundado em exame de escrita ou revisão contábil falada. Faltando a habilitação legal, o agente estará exercendo ilegalmente tarefa privativa de profissão regulamentada por federal”.

21. A jurisprudência atual do Carf não referenda os argumentos trazidos pelo contribuinte. O órgão tem já tem entendimento sumulado a respeito da legitimidade da conduta do auditor: “**Súmula CARF nº 8:** 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.”

22. Superada essa questão, passamos a demonstrar que a Lei 10.593/2002, a qual regulamenta as atribuições do Auditor Fiscal, não prevê como requisito específico para o exercício do cargo, formação acadêmica de contador, tampouco registro em órgão da categoria (CRC).

“Lei nº 10.593, de 6 de Dezembro de 2002

Art. 2º Os cargos de Auditor Fiscal da Receita Federal, de Técnico da Receita Federal, de Auditor Fiscal da Previdência Social e de Auditor Fiscal do Trabalho são agrupados em classes, A, B e Especial, compreendendo, a primeira, cinco padrões, e, as duas últimas, quatro padrões, na forma dos Anexos I e II. (grifei)

Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído

ou habilitação legal equivalente. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

§1º O concurso referido no caput poderá ser realizado por áreas de especialização.

(...)

Art. 8º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Previdência Social, relativamente às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social INSS:

I em caráter privativo:

a) executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados;

b) efetuar a lavratura de Auto de Infração quando constatar a ocorrência do descumprimento de obrigação legal e de Auto de Apreensão e Guarda de documentos, materiais, livros e assemelhados, para verificação da existência de fraude e irregularidades;

c) examinar a contabilidade das empresas e dos contribuintes em geral, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial;

d) julgar os processos administrativos de impugnação apresentados contra a constituição de crédito previdenciário; (...)." (grifei)

23. Destaco que já houveram, nesse Conselho, vários julgamentos sobre a questão levantada pela recorrente e todos reconhecem a competência do Auditor Fiscal, para lavratura de auto de infração independentemente de título de contador. Transcrevo, a seguir, ementa e trecho de julgamento recente do CARF que corroboram tal afirmativa.

“ANÁLISE DA CONTABILIDADE. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL, INEXISTÊNCIA. Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal. FATOS GERADORES APURADOS NOS DOCUMENTOS DA EMPRESA. REPRODUÇÃO INTEGRAL NO RELATÓRIO FISCAL. DESNECESSIDADE. É despicienda a integral reprodução, no Relatório Fiscal, dos fatos geradores apurados diretamente nas folhas de pagamento, GFIP e escrita fiscal da empresa, eis que a responsabilidade pela sua elaboração e conteúdo é do próprio sujeito

passivo, tendo este, já, o pleno conhecimento de toda a matéria tributável ali presente. MULTA DE MORA. NFLD. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. Não constitui confisco a incidência de multa moratória decorrente do recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias. Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei nº 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. Da Lei nº 8.212/91. Recurso Voluntário Negado.

(...)

A julgar pelo entendimento do Recorrente, o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de ter formação acadêmica em contabilidade, teria concomitantemente que ter habilitação em Direito, pois interpreta e aplica leis, decretos, regulamentos, etc.; Formação em engenharia, pois analisa obras de construção civil, aplica o método CUB em aferição indireta, etc.; Formação em Tecnologia da Informação, pois opera com computadores, identifica, extrai e analisa dados essenciais armazenados em arquivos e mídias digitais; Formação em comércio exterior, dada às suas atribuições de controle aduaneiro e classificação de mercadorias; Formação em matemática, pois a realização de cálculos, equacionamentos e resolução de problemas aritméticos fazem parte do seu cotidiano; Formação em letras, eis que a redação de relatórios, a solução de consultas e a lavra de decisões de natureza tributária constituem-se prerrogativas do seu cargo; Formação em psicologia, para entender o animus de certas razões recursais, dentre outras.

Por esses e tantos outros motivos, não assiste razão ao Recorrente quanto a sua alegação de ilegitimidade do Auditor Fiscal.” (grifei)

(Processo nº 17546.000827/2007-33, Recurso nº 258.362, Acórdão nº 2302-01.099 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Arlindo da Costa e Silva).

24. Além disso, cumpre ressaltar que o *decisum* recorrido encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei nº 9.784/99 e art. 38, do Decreto 7.574/2011. Assim, não há que se falar em anulação do acórdão vergastado.

DO MÉRITO

DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO

25. Não há o que se discutir quanto a incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o décimo terceiro salário (gratificação natalina), uma vez que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a incidência de contribuições previdenciárias sobre a referida rubrica, ainda que recolhidas e não repassadas à Previdência.

26. O Pretório Excelso, inclusive, reconheceu o tema como Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 593.068.8 – Santa Catarina. Como o entendimento foi pacificado na Corte, editou-se Súmula para não dar margem a qualquer controvérsia.

“Súmula 688. É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.”

27. No que tange a forma de cálculo da contribuição previdenciária sobre o décimo-terceiro a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, nº 971, de 13 de novembro de 2009 e o parágrafo 7º do artigo 37 do Decreto nº 612/92, assim determinam:

“Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

Art. 95. A contribuição social previdenciária dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, incidente sobre o décimo terceiro salário, é calculada em separado da remuneração do mês, conforme disposto no § 2º do art. 7º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, mediante a aplicação da alíquota de 8% (oito por cento), 9% (nove por cento) ou 11% (onze por cento), de acordo com a faixa salarial constante da tabela publicada periodicamente pelo MPS, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 63 e no inciso I do § 2º e no § 4º do art. 78.

Decreto nº 612 de 1992

Art. 37. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 6º A gratificação natalina - décimo-terceiro salário - integra o salário-de-contribuição, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela, ou na rescisão do contrato de trabalho.

§ 7º A contribuição de que trata o § 6º incidirá sobre o valor bruto da gratificação, sem compensação dos adiantamentos pagos, mediante aplicação, em separado, da tabela de que trata o art. 22 e observadas as normas estabelecidas pelo INSS.” (grifei)

28. O recorrente aduz que a contribuição previdenciária incidente sobre a gratificação natalina, calculada mediante aplicação, em separado, da tabela de alíquotas para os salários-de-contribuição é ilegal. Para corroborar sua alegação a empresa baseia-se em julgados do Superior Tribunal de Justiça, nos quais o Tribunal entendia ser ilegal o referido cálculo.

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ARTIGO 105, INCISO III, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. GRATIFICAÇÃO NATALINA (13º SALÁRIO) – ARTIGO 28, § 7º DA LEI N. 8.212/91. FORMA DE CÁLCULO DETERMINADA PELO DECRETO 612/92. ILEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR. LIMITES. REPETIÇÃO. ARTIGO 39, § 40, DA LEI 9.250-95. TAXA SELIC. ILEGALIDADE. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DESDE O RECOLHIMENTO DEVIDO.

Se a Lei 8.212/91 contém previsão diversa para cálculo da contribuição social incidente sobre o 13º salário, não poderia o Decreto n. 612/92, sob pena de ultrapassar as divisas do poder regulamentar, determinar a incidência em separado da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina, mediante a aplicação das alíquotas previstas na tabela a que se refere o artigo 22 do mencionado decreto.

“Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei e, por isso mesmo, não a pode contrariar. O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o executivo” (Hely Lopes Meirelles, in “Direito Administrativo Brasileiro”. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, 26ª edição, p. 171)”. (grifei)

(STJ – 2ª Turma Resp 333248, processo nº 200100880357/PR, DJ 31/03/2003, p. 194, Ministro Franciulli Neto).

29. No entanto, após pesquisa jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça, verificou-se que houve uma mudança de entendimento do tribunal a respeito do assunto. Existem diversos julgados da Corte que já reconhecem a legitimidade do “cálculo em separado” sobre o décimo terceiro salário.

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. GRATIFICAÇÃO NATALINA. EXTENSÃO DE DECRETO REGULAMENTADOR. LEI Nº 8.212/91. DECRETO N 612/92. LEI Nº 8.620/93.

1. O regulamento não pode estender a incidência ou forma de cálculo de contribuição sobre parcela de que não cogitou a lei. Deve restringir-se ao fim precípuo de facilitar a aplicação e execução da lei que regulamenta.

2. No período anterior à Lei n 8.620/93, o Decreto n 612/92 (art. 37, § 7º), ao regulamentar o art. 28, § 7º, da Lei nº 8.212/91, extrapolou sua competência ao determinar que a contribuição incidente sobre a gratificação natalina deva ser calculada mediante aplicação, em separado, da tabela de alíquotas prevista para os salários-de-contribuição. Precedentes.

3. Entretanto, com o advento da Lei nº 8.620/93, a tributação em separado da gratificação natalina galgou status legal, nos termos do art. 7º, § 2º, desse diploma normativo.

4. Recursos especiais improvidos.” (grifei)

(REsp 415604/PR; Relator Ministro Castro Meira, Data do Julgamento: **05/10/2004**; Data da Publicação: DJ 16.11.2004, p. 227)

30. Insta mencionar ainda, julgamento do Ministro Teori Albino Zavascki em 2007, que descreve exatamente a mudança de entendimento do STJ.

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. CÁLCULO EM SEPARADO.

1. Segundo entendimento do STJ, era indevido, no período da vigência da Lei 8.212/91, o cálculo em separado da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina em relação ao salário do mês de dezembro. Todavia, a Lei nº 8.620/93 estabeleceu expressamente essa forma de cálculo em separado, que, portanto, passou a ser legítima a partir da sua vigência.

2. Embargos de divergência a que se nega provimento”. (grifei)

(STJ – Primeira Seção, EResp 442781 PR 2006/0195120-3, Julgamento: 13/11/2007, DJ 10/11/2007, p. 278, Ministro Teori Albino Zavascki)

31. Nesse sentido, a Turma Recursal do Juizado Especial Federal Cível da Seção Judiciária do Estado da Bahia editou a Súmula nº 09, na qual estabelece que “a partir do início da vigência da Lei n. 8.620, de 05.01.1993, é válido o cálculo em separado da contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário (gratificação natalina)”.

32. Como se pode observar o entendimento de vários Tribunais é de que a aplicação do parágrafo 7º do artigo 37 do Decreto nº 612 é perfeitamente válida, até mesmo porque a sua aplicação evita a exclusão de uma das fontes de custeio para o benefício da gratificação natalina dos aposentados e pensionistas. Tendo em vista que, de fato, a Previdência, no mês de dezembro, lhes paga, o provento do mês e mais a gratificação natalina, justificando, deste modo, a incidência sobre o décimo terceiro em separado dos contribuintes.

33. Além disso, acredito ter sido esse o meio encontrado pelo legislador para preservar o equilíbrio econômico e financeiro do sistema da seguridade social, bem como manter a isonomia dos contribuintes segurados.

34. Observe-se que somente o cálculo em separado viabiliza que, aqueles segurados que contribuem pelo teto do salário-de-contribuição acabem contribuindo, também, com o seu 13º salário. A forma preconizada pela recorrente implica em “isenção” de incidência da contribuição para estes e acarreta violação do princípio da isonomia entre os empregados que contribuem com o mínimo e os que o fazem pelo teto.

35. Passamos a expor o que foi dito de forma matemática para que fique claro. A seguir a tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2012, atualizada pela Portaria nº 02, de 06 de janeiro de 2012.

TABELA VIGENTE	
Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2012	
Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
até 1.174,86	8,00
de 1.174,87 até 1.958,10	9,00
de 1.958,11 até 3.916,20	11,00
Portaria nº 02, de 06 de janeiro de 2012	

36. Vejamos que considerando o atual teto do salário-de-contribuição, o segurado empregado que ganha R\$ 3.916,20 reais mensais contribui com uma alíquota de 11% para a Previdência Social, ou seja, R\$ 430,78 (quatrocentos e trinta reais e setenta e oito centavos). No mês de dezembro o mesmo segurado, contribui com R\$ 430,78 referente ao seu salário e mais a mesma quantia referente ao seu décimo-terceiro salário, totalizando R\$861,56 (oitocentos e sessenta e um reais e cinquenta e seis centavos), nisto se resume o cálculo em separado.

37. Considerando o argumento da recorrente, os valores do salário mensal e da gratificação natalina seriam somados e sobre o total, incidiriam a porcentagem da contribuição. No caso do segurado que contribui pelo teto, esse não recolheria à Previdência R\$ 861,56 e sim, somente R\$ 430,78 (invariáveis 11% do teto).

38. Já no caso de um trabalhador que contribui com o salário-de contribuição de um salário mínimo, atualmente R\$ 622,00 (seiscentos e vinte e dois reais), sobre o qual incide a alíquota de 8%. No mês de dezembro ele contribui com R\$49,76 (quarenta e nove reais e setenta e seis centavos) referente à remuneração mensal, mais a mesma quantia referente ao décimo terceiro, totalizando R\$ 99,52 (noventa e nove reais e cinquenta e dois centavos).

39. Ocorre que no caso do trabalhador que contribui com o mínimo, adotada a tese da recorrente, este não pagará contribuição com um valor menor, como ocorre no caso do trabalhador que contribui com o teto, pelo contrário, pagará um valor maior do que se os valores (remuneração e décimo-terceiro) fossem calculados separadamente.

40. Se adotados os argumentos da recorrente, o trabalhador de baixa renda, remunerado com apenas um salário-mínimo, contribuiria com R\$ 111,96 (cento e onze reais e noventa e seis centavos), já que sobre a soma dos valores incide a alíquota de 9%, ou seja, R\$12,44 (doze reais e quarenta centavos) a mais no mês de dezembro, ao passo que o contribuinte que ganha o teto do salário de contribuição não arcará com os valores referentes ao 13º salário.

41. Dessa forma, a tese do recorrente não prospera pois entendo que o cálculo em separado é a única forma de fazer incidir contribuição previdenciária na gratificação natalina dos segurados que recolhem pelo teto, ou seja, a forma encontrada pelo legislador para não restar violado o princípio da isonomia entre os contribuintes.

DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC

42. Por fim, entendo que a utilização da taxa SELIC não é indevida no caso em análise. À época do fato gerador, a utilização da referida taxa era expressamente autorizada pelo art. 34 da Lei 8.212/91.

43. A matéria, inclusive, já foi sumulada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *verbis*:

“Súmula CARF Nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

44. No mesmo sentido, deve-se ressaltar que a utilização da taxa SELIC no caso em análise não ocorreu por determinação do Banco Central, e sim em face do art. 34 da Lei 8.212/91, vigente à época do lançamento, que encontra respaldo na súmula nº 04 deste Conselho.

45. Além disso, em julgado recente, o STF decidiu pela incidência da taxa SELIC para a atualização de débitos tributários:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por

cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (g.n.) (grifei)

(RE 582.461/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJe 18.08.2011, p. 177)

46. E quanto às alegações de multa confiscatória, deve-se concluir que não possuem fundamento, pois o valor da multa não corresponde ao valor da contribuição. Tal constatação pode ser alcançada pela leitura da discriminação dos valores realizadas pelo agente fiscal no auto de infração. Assim, tendo atendido à determinação legal e não sendo equivalente à totalidade do débito, não há que se falar em caráter confiscatório da multa.

DA MULTA APLICADA

47. Ressalta-se que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

48. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

48. Por sua vez, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 reza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.” (grifei)

49. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de 100%, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

50. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem se sedimentando no sentido de que os juros de mora constituem matéria de ordem pública, de forma que sua aplicação, alteração de cálculo, ou modificação do termo inicial – de ofício – não configuram reformatio in pejus (reforma para piorar a situação de quem recorre), nem dependem de pedido das partes. (AgRg no Ag 1.114.664-RJ, DJe 15/12/2010. EDcl nos EDcl

no REsp 998.935-DF, Rel. Min. Vasco Della Giustina, Desembargador convocado do TJ-RS, julgado em 22/2/2011).

51. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

52. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91 combinado com o art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96, se essa for mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator