



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



**Processo nº** 10976.000585/2008-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.750 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de agosto de 2021  
**Recorrente** TRANCIL TRANSFORMADORES COMERCIO INDUSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIZAÇÃO DE REEXAME. EQUIVALÊNCIA.

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame, já que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame. Assim, a revisão do lançamento em reexame de exercício já fiscalizado, se presente à autorização para a realização do procedimento fiscal, firmada por autoridade competente, não acarreta a nulidade do auto de infração. Observância da Súmula CARF nº 111.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo, devendo ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo

## Relatório

Trata-se, na origem, de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória: apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

De acordo com o relatório fiscal (e-fl.16-17):

- O sujeito passivo deixou de registrar na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social-GFIP o valor das mensalidades escolares no curso superior de engenharia, administração e economia, pagas em favor dos funcionários relacionados no ANEXO I Demonstrativo de Valores Pagos Mensalidades Escolares, lançados nos livros Diário n. 29, Reg. 56032046 e Razão da empresa na conta 3.I.OI.02.0054-8 - AUXÍLIO MENSALIDADE ESCOLAR, no período de 01/2004 a 12/2004 e também dos funcionários relacionados no ANEXO II, valores da participação nos resultados relacionados no Demonstrativo de Valores Pagos PLR, lançados nas contas 3.1.01 .02.005 I, 5. I .OI .02.0012 e 5.1.OI.03.0012 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, nas competências 04/2004 e 10/2004.

Ciência pessoal do auto de infração no dia 27/11/2008, conforme data no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (e-fls. 14-15).

Impugnação (e-fls.42-66) na qual a autuada contesta fundamentalmente os seguintes pontos:

- Inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal autorizando a refiscalização, o que implica nulidade da autuação;
- Dupla punição pelo mesmo fato, tendo em vista autuação exigindo os créditos tributários das obrigações principais.
- Os cursos superiores custeados têm total afinidade com as funções exercidas pelos trabalhadores beneficiados, não integrando o salário-de-contribuição

- Para pagamento das PLR, não há proibição a implementação de meta individual de assiduidade, além do que esta seria secundária, sendo a mais importante a meta global.
- Revogação do art. 32, §º da Lei 8.212, pela MP 449/08.

O lançamento foi julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), conforme acórdão e-fls 233-252. Ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Ementa:

**INFRAÇÃO A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Constitui infração à legislação previdenciária, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. LIMITES.**

Para o cálculo dos valores devidos pelos segurados empregados deverão ser observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.

Incide contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, nos termos da legislação previdenciária.

**VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO**

Integra o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea 'j'.

**APURAÇÃO DE VALORES DEVIDOS EM PERÍODO JÁ FISCALIZADO. POSSIBILIDADE.**

Reserva-se ao fisco o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que sejam consideradas devidas, independentemente, do período já ter sido fiscalizado e tal lançamento não se configura como refiscalização ou revisão.

**PROCEDIMENTOS FISCAIS. SELEÇÃO E CLASSIFICAÇÃO EM FUNÇÃO DO FATO GERADOR.**

As operações fiscais são comandadas e classificadas pelo competente setor de Planejamento das Ações Fiscais e são selecionadas em função do fato gerador que se pretende apurar.

O MPF e o TIAF são os documentos próprios para instaurar o procedimento fiscal na empresa e determinar a abrangência e o tipo de procedimento a ser realizado.

#### REFISCALIZAÇÃO OU REVISÃO. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal desenvolvido na empresa não se refere a refiscalização e nem a revisão de lançamento.

#### ALTERAÇÃO NORMATIVA. MP 449- LEI II.491/2009 NORMA MAIS BENEFICA. RETROATIVIDADE. APLICAÇÃO AOS CASOS PENDENTES DE JULGAMENTO

A referida norma incluiu, na Lei n.º 8.212/91 o artigo 32-A, que alterou toda a sistemática de aplicação de multa relativa a infração em tela (omissão de fato gerador-GFIP).

De acordo com o CTN aplica-se a nova norma aos casos passados, pendentes de julgamento quando se tratar de norma que defina penalidade mais benéfica.

A definição de qual legislação deverá ser aplicada em relação aos lançamentos efetuados contra o contribuinte se dará por ocasião da extinção do crédito tributário, nas modalidades previstas no art. 156 do CTN ou em fase de execução fiscal da dívida. O cálculo deverá ser feito pelo órgão competente, conforme o caso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Observou a DRJ que o Auto de Infração que lançou as diferenças devidas por segurados empregados foi julgado procedente em parte. Todavia, como a multa foi cobrada no limite mínimo previsto pela legislação, o valor excluído não alterou o valor dessa penalidade. A procedência em parte se deu por conta do reconhecimento da necessidade de recálculo da multa, para aplicação da retroatividade benigna.

Ciência do acórdão em 23/01/2010, por via postal, conforme aviso de recebimento (AR - e-fl. 313).

Recurso Voluntário (e-fls. 265-288) apresentado em 23/02/2010. Reitera os argumentos da impugnação da seguinte forma:

- A fiscalização anterior (que também abrangeu o ano de 2004) foi ampla (e não restrita e seletiva, como diz a DRJ);
- O Mandado de Procedimento Fiscal lavrado tinha sustentação na Portaria RFB 11.371/2007;
- Às contribuições previdenciárias se aplica o art. 906 do RIR/99, prevendo que um segundo exame só é possível mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal;

- A lavratura de um simples MPF (sem expressa permissão para uma nova fiscalização) não é suficiente a validar o reexame;
- Se um agente público/fiscal pratica ato sem autorização expressa do seu superior hierárquico estará ele agindo sem competência no caso concreto;
- A Recorrente já foi autuada e devidamente penalizada por não descontar/recolher as contribuições incidentes sobre as bolsas de estudo e sobre os valores pagos a título de PLR, o que, evidentemente, impede que ela, pelo mesmíssimo fato, seja novamente punida.
- A alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 é claríssima no sentido de que o valor relativo ao plano educacional que vise educação básica nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/968 e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não integra o salário-de-contribuição
- Os cursos de capacitação e qualificação profissionais podem se inserir tanto na educação básica quanto na superior;
- Firmou com os empregados beneficiados com bolsa de estudos um "Termo de Cooperação na Formação Profissional e Escolar no qual está expressamente registrado que o benefício concedido pela empresa tem "o objetivo de melhorar o nível de qualificação de seus funcionários;
- A única restrição é que o curso de capacitação/qualificação superior deve contemplar área do conhecimento compatível com a função exercida pelo trabalhador na fábrica.
- não há nenhuma proibição à implementação de "meta individual" de assiduidade.
- Além da "meta individual", foram previstas outras duas. A primeira (e mais importante) é a "meta global" (cláusula V, parágrafo I, do Termo de Acordo), que institui três patamares distintos de faturamento líquido mensal a serem atingidos. Essa, ao contrário do que afirma a DRJ, é a meta fundamental para que haja a distribuição de participação nos resultados.
- Além dessa "meta global", foi instituída a "meta desafiadora do faturamento", que se encarrega de incentivar o trabalhador com uma participação maior
- não é lógico e justo que um empregado frequente (que contribui ativamente para o atingimento das metas) seja incentivado de forma idêntica àquele faltoso.
- fato de um funcionário não comparecer ao trabalho uma ou duas vezes não significa a perda de todo o benefício. Em primeiro lugar, deve-se destacar

que as faltas justificadas e não justificadas são valoradas de forma diferente. Por outro lado, as ausências são contabilizadas mês a mês, de forma que, caso um trabalhador falte em determinado mês e seja frequente no subsequente, garantirá parte da participação nos resultados

- Se algum empregado "perder" a participação nos resultados, o valor correspondente não fica para a empresa
- atingida a "meta global", o montante respectivo será distribuído aos empregados.
- existe na Trancil um benefício específico para a "presença" do empregado, chamado "Prêmio Assiduidade" (docs. anexados aos autos), o qual já integra o salário-de-contribuição no percentual de 10% do salário. Esse prêmio, pago durante todos os meses de 2004 (resumos das folhas de pagamento anexados aos autos), remunera, efetivamente, o trabalho
- Revogação da penalidade exigida no auto de infração, por conta das alterações trazidas pela Lei 11.941/09

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

### **Análise de admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

### **Mandado de Procedimento Fiscal - Reexame**

A recorrente alega que já havia sido fiscalizada quanto às contribuições sociais do ano de 2004, que resultou no lançamento formalizado sob o DEBCAD 34.041.623-6. Entende que, após a unificação da Secretaria da Receita Previdenciária com a Secretaria da Receita Federal, convergiram as normas processuais, entre as quais o art. 906 do Decreto 3.000/99, prevendo que “Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do inspetor da Receita Federal do Brasil”.

O art. 906 do Decreto 3.000/99, vigente à época do fato gerador, é a reiteração do art. 7º da Lei 2.354/54:

Art. Os agentes fiscais do impôsto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações.”

§ 1º Iniciada a perícia contábil, nos termos dêste artigo, os agentes fiscais do impôsto de renda ficam obrigados a fazer a necessária comunicação à repartição a que estiverem jurisdicionados dentro do prazo de 10 (dez) dias.”

§ 2º Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Impôsto de Renda.

Veja-se que o início da perícia contábil se dava com a ação direta da autoridade fiscal e posterior comunicação ao órgão de circunscrição do contribuinte. Por isso a previsão de que, para o segundo exame da contabilidade, necessária primeiramente a ordem escrita do responsável pela repartição do órgão.

A sistemática do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), contudo, previa, via de regra, a emissão prévia do mandado pelos responsáveis administrativos do órgão, para ciência ao sujeito passivo já no início do procedimento fiscal.

A Portaria RFB 11.371/2007 – normativo que amparou o procedimento fiscal – previa, no seu art. 6º:

Art. 6º O MPF será emitido, observadas suas respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

(...)

IV - Superintendente da Receita Federal do Brasil;

V - Delegado de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais; e

VI - Inspetor-Chefe das unidades constantes do Anexo IV.

Fica claro, portanto, que a emissão do MPF por um desses responsáveis supre a necessidade de ordem escrita prevista no art. 7º da Lei 2.354/54. No caso, o MPF foi assinado eletronicamente pelo delegado da Receita Federal do Brasil em Contagem, como se comprova da e-fl. 269. Observância da Súmula CARF nº 111, com o seguinte enunciado:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

**Mérito – Obrigações acessórias – Resultado do julgamento das obrigações principais**

No mérito, em boa parte de seu recurso voluntário a recorrente se limita a reproduzir as alegações apresentadas no processo relativo às obrigações principais (processo 10976.000584/2008-13).

Isso porque, no âmbito do mesmo procedimento fiscal que deu origem à autuação sob exame, a fiscalização efetuou lançamento de contribuições sociais previdenciárias que se deu, em síntese, após a constatação de que a contribuinte havia efetuado pagamentos a título de auxílio educação e de participação nos lucros e resultados (PLR), considerados pela fiscalização como integrantes do salário-de-contribuição.

A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo, devendo ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Desse modo, o resultado do julgamento do processo 10976.000584/2008-13 deve aqui ser observado: afastada a exigência relacionada às contribuições previdenciárias, não há que se falar em descumprimento das respectivas obrigações acessórias. Portanto, não subsiste o presente lançamento.

## **Conclusão**

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário; e
- No mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo

