



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.737753/2011-65
ACÓRDÃO	2102-004.358 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIACAO ORQUESTRA PRO MUSICA DO RIO DE JANEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL.
APLICAÇÃO Súmula CARF 196.

Enunciado Súmula CARF nº 196.

CUMULAÇÃO DE MULTAS. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cumulação de multa de mora e multa de ofício, quando o que se verifica é a aplicação da Súmula 196 para os diversos períodos fiscalizados, sempre observando a regra mais benéfica ao contribuinte para os fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008.

PEDIDO DE PERÍCIA. IMPROCEDENTE.

Enunciado Súmula CARF nº 163.

AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Constatada a hipótese de deficiência da escrita contábil ou falta de documentação que a comprove se impõe a possibilidade de aferição indireta para apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicação da Súmula CARF nº 196.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 12-86.252 - 10ª Turma da DRJ/RJO de 27 de março de 2017 que, por unanimidade, considerou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 182/186):

Relatório

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 19/24), trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada, consolidado em 13/12/2011, referente ao período de 02/2008 a 12/2008, detalhados a seguir:

a) Debcad nº 37.268.075-5, valor original de R\$ 341.727,91, acrescido de juros e multa, que trata das contribuições previdenciárias da parte da empresa sobre os valores pagos a contribuintes individuais; b) Debcad nº 37.268.076-3 - CFL 68, valor original de R\$ 10.671,01. Por apresentar a declaração a que se refere à Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97 e redação da MP nº 449, de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, deixando de apresentar todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias;

2. Informa o Auditor Fiscal que:

2.1. No curso da ação fiscal, foram confrontadas as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP) válidas informadas pelo sujeito passivo com a contabilidade apresentada e constatou-se que, no exercício de 2008, havia divergência entre as bases de contribuintes individuais, sendo as bases contabilizadas superiores às declaradas em GFIP;

2.2. Os lançamentos de remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais foram verificados nas seguintes contas de despesa: 4.1.1.01.001 (1106) - PART./PATROCINIO - MÚSICOS, 4.1.1.02.001 (1190) - REGENTE, 4.1.1.02.002 (1197) - SOLISTA-INSTRUMENTOS, 4.1.1.02.004 (1211) - CACHE MUSICO EXTRA, 4.1.1.02.012 (1267) - REGENTE E PREPARADOR CORAL, 4.1.1.03.015 (1407) - CARTAZES, 4.1.1.04.008 (1505) - SERVIÇOS DE INFORMÁTICA, 4.1.1.04.019 (1582)

-TEXTOS JORNALITICOS, 4.1.1.06.001 (1813) - ADVOGADOS, 4.1.1.06.003 (1827) - CONTÁBEIS e 4.1.1.06.004 (1834) – DESPACHANTES;

2.3. Foram solicitados os Recibos de Pagamentos a Autônomos - RPA, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, de 24/01/2001, e Termo de Intimação Fiscal - TIF, de 18/03/2011, de 01/07/2011 e de 04/08/2011. Entretanto, em atendimento aos referidos termos, o contribuinte apresentou informação por escrito, de 15/08/2011, declarando que os recibos de autônomos dos meses de janeiro a maio foram extraviados, não sendo encontrados pela empresa. No que se refere às demais competências, foi apresentada apenas uma amostragem dos RPA, haja vista que para diversos autônomos informados em GFIP não foi apresentado o respectivo recibo;

2.4. Considerando que os valores informados em DIRF, sob o código 588, são superiores aos declarados em GFIP, foi solicitado por meio do TIF de 04/08/2011 que o contribuinte informasse se as remunerações declaradas em DIRF foram apropriadas pelo regime de caixa ou de competência. Em resposta por escrito, de 15/08/2011, o sujeito passivo esclareceu que "as remunerações declaradas em DIRF foram apropriadas pelo regime de competência e não pelo regime de caixa".

2.5. Foram verificadas inconsistências na base de cálculo de autônomos, conforme o quadro a seguir:

Comp.	Remuneração Folha de Pagamento	Remuneração GFIP	Remuneração Contabilizada	Remuneração DIRF
02/2008	276.253,05	276.253,05	288.728,02	276.325,00
03/2008	21.567,22	348.127,22	331.864,00	384.068,02
04/2008	12.333,05	358.693,05	440.755,00	397.738,85
05/2008	9.968,05	351.978,05	409.478,49	398.043,85
06/2008	53.586,98	395.236,98	397.932,61	401.472,78
07/2008	0,00	421.675,61	446.834,96	418.557,96
08/2008	79.924,87	418.824,87	471.903,05	405.684,87
09/2008	0,00	451.466,42	503.443,54	410.468,03
10/2008	110.183,90	476.633,90	483.304,83	455.681,13
11/2008	65.811,89	65.811,89	750.963,92	415.407,20
12/2008	101.482,44	101.482,44	456.934,67	775.875,85

2.6. Diante das divergências apontadas, foi solicitada, por meio dos TIF Diante das divergências apontadas, foi solicitada, por meio dos TIF de 01/09/2011 e de 24/10/2011, a apresentação de planilha com conciliação mensal, por segurado, dos valores pagos a autônomos constante na contabilidade, folha de pagamento e DIRF, sendo dada ciência ao contribuinte da relação de lançamentos contábeis identificados;

2.7. O contribuinte apresentou planilha sem conter a individualização por segurado nem a conciliação requerida. Nos lançamentos contábeis mais expressivos, o contribuinte apresentou justificativas genéricas tais como "é somente uma provisão para pagamento no mês ou no mês seguinte" e "não existe

folha correspondente". Não houve, qualquer indicação de quando e quem recebeu o valor;

2.8. Diante do exposto, foram consideradas como base de cálculo as diferenças entre os valores contabilizados com despesas de autônomos e as bases declaradas em GFIP. Ressalte-se que o valor total contabilizado como despesa de autônomos no exercício 2008 foi de R\$ 5.294.542,93. O total informado na DIRF (588) foi de R\$ 5.070.218,37, enquanto o informado em GFIP foi de R\$ 4.000.761,97;

2.9. Considerando que na DIRF são informadas somente as remunerações que sofrem desconto de imposto de renda retido na fonte, é natural que o valor mensal seja inferior ao contabilizado. Entretanto, nas competências 06/2008 e 12/2008 (somada à 13/2008) a DIRF supera o valor contabilizado, em R\$ 3.540,17 e R\$ 318.941,18, respectivamente. Como o contribuinte informa a DIRF pelo regime de competência, conforme declarado, nessas competências o valor declarado em DIRF que excede ao contabilizado foi considerado como base de cálculo, não declarada em GFIP e não contabilizada;

2.10. Na competência 03/2008 utilizou-se como base de cálculo a diferença entre a DIRF e GFIP, de R\$ 35.940,80, tendo em vista que o valor contábil é inferior à GFIP;

Do Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória - CFL 68

2.11. O AI Debcad nº 37.268.076-3 foi lavrado em face do sujeito passivo pelo não cumprimento de obrigação acessória para com a seguridade social, caracterizada pela não inclusão na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP (instituída pela Lei 9.528/97 e regulamentada pelo Decreto 3.048/99) de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária no exercício de 2008;

2.12. Nos termos do art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91, acrescentados pela Lei 9.528/97, a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, sujeita a empresa à multa de 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, IV, § 4º da Lei 8.212/91;

2.13. Com as alterações trazidas pela MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, à Lei 8.212/91, na forma do art. 35-A, nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, deve ser aplicada a multa disposta no art. 44 da Lei 9.430/96, de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

2.14. Tendo em vista que a infração praticada possui fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna, conforme art. 106, inciso II, "c", do CTN, comparando-se, por competência, no período de 02/2008 a 11/2008 a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com a imposta pela legislação superveniente;

2.15. No presente caso, a multa mais benigna nas competências 04/2008 e 11/2008 é aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador, se aplicando às demais competências a multa atual de 75% (setenta e cinco por cento), prevista na Lei nº 11.941/09;

2.16. A comparação das multas está demonstrada no Anexo I – Demonstrativo de Comparação de Multas, do Relatório Fiscal. As bases empregadas para se apurar a multa vigente à época do fato gerador, para fins e comparação com a atual, encontra-se no Anexo II - Relatório Discriminativo de Cálculo da Multa Anterior à MP 449 (Lei nº 11.941/09) do Relatório Fiscal;

2.17. Considerando a atualização determinada pela Portaria Interministerial MPS/MF 407 de 14/07/2011, o valor da multa a ser aplicada é de R\$ 10.671,01 (dez mil seiscentos e setenta e um reais e um centavo).

DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte, cientificado pessoalmente em 14/12/2011, da lavratura dos autos de infração, apresenta impugnação em 10/01/2012 (fls. 94/101), alegando, em síntese, que:

3.1. A impugnação é tempestiva;

Dos serviços prestados por pessoa jurídica e do ajuste contábil

3.2. A conduta fiscal demonstrou a ausência de sonegação por parte da Defendente com relação a seus lançamentos contábeis durante todas as competências do período fiscalizado; no entanto, verifica-se que alguns desses registros merecem ser impugnados e excluídos da remuneração contabilizada, de modo a não integrar a base de cálculo dos contribuintes individuais. Senão vejamos:

Dt. lançamento	Cód.Conta	Valor	Prestador Serviço
29.02.2008	4.1.1.06.001 (1813)	1.252,97	Advocacia Ferreira e Kanecadan (PJ)
03.04.2008	4.1.1.03.015 (1407)	500,00	SEMCO-Soluções Empresariais Ind. Com. LTDA
31.05.2008	4.1.1.02.004 (1211)	8.890,80	Transf. de saldo p melhor classificação
08.08.2008	4.1.1.06.001 (1813)	3.000,00	Conselho Regional da Ordem dos Músicos do Brasil no RJ.
05.08.2008	4.1.1.06.001 (1813)	1.500,00	Melaragno Costa e Pádua (Advocacia - PJ)
10.10.2008	4.1.1.06.001 (1813)	500,00	Melaragno Costa e Pádua (Advocacia - PJ)

3.3. O inciso V do artigo 9º . do Decreto 3.265/99 e seu parágrafo 15 elencam através de um rol taxativo as pessoas consideradas seguras obrigatórias da Previdência Social na qualidade de contribuinte individual;

3.4. Com base em tal conceituação legal, verifica-se que devem ser excluídos da presente autuação os lançamentos acima, tendo em vista que os documentos ora anexados comprovam que se tratam de serviços prestados por Pessoas Jurídicas, devidamente constituídas e não por pessoas físicas;

3.5. No que tange ao lançamento contábil datado de 31.05.2008. no valor de R\$ 8.890.80 (Oito mil, oitocentos e noventa reais e oitenta centavos) trata-se de

mero ajuste contábil, jamais consistindo-se em remuneração creditada ou paga a contribuinte individual;

3.6. Portanto, não há que se falar em pagamentos a autônomos a ponto de fazer surgir o fato gerador das contribuições previdenciárias patronais e, conseqüentemente, ausência de declaração desses fatos geradores em GFIP.

Da aferição indireta

3.7. O fiscal considerou para fundamentar os dois Autos de Infração ora impugnados bases de cálculo completamente distintas. Isso porque, no item 2.1.8, foi informado que as bases de cálculo consideradas seriam "as diferenças entre os valores contabilizados com despesas de autônomos e as bases declaradas em GFIP." Já no item 2.1.10, referente às competências 06/2008 e 12/2008, a base de cálculo considerada foi "o valor declarado em DIRF que excede ao contabilizado". E ainda por último, no que tange à competência 03/2008 utilizou-se como base "a diferença entre a DIRF e a GFIP";

3.8. Inexiste um padrão nas bases de cálculo utilizadas, em nítida violação ao disposto no artigo 112 do CTN;

3.9. Nos Fundamentos Legais do Débito consta que as contribuições referentes às competências de 03/2008, 06/2008 e 12/2008, foram apuradas por aferição indireta, com fundamento no Artigo 33, Parágrafo Terceiro da Lei nº 8.121/91.

3.10. Durante todo o procedimento da fiscalização, em momento algum houve por parte da Impugnante, recusa ou sonegação de qualquer informação ou documento, tornando totalmente descabida a adoção do método de aferição indireta pela autoridade fiscal por esse motivo.

3.11. Durante o transcorrer da ação fiscal, que se estendeu por todo o exercício de 2011, a Defendente apresentou toda a documentação de que dispunha à autoridade, com a exibição não apenas dos livros contábeis, mas também das folhas de pagamento, DIRF's e GFIP's concernentes ao período fiscalizado (ano de 2008).

3.12. A aferição indireta não deve prosperar, devendo ser realizado um exame pericial contábil para se apurar os valores lançados.

3.13. A Impugnante é totalmente contrária à adoção pela autoridade fiscal do método de aferição indireta para apuração dos lançamentos veiculados no presente AI, por total falta de fundamentação fática e legal.

Das multas

3.14. Constata-se a aplicação de multa de ofício concomitantemente à exigência de multa de mora, o que é vedado. Isso porque esta incide sobre os recolhimentos efetuados espontaneamente pelo contribuinte.

Das provas e perícia

3.15. Protesta provar o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito, especialmente, juntada de novos documentos, perícias, a oitiva de testemunhas, e após o deferimento, seja dado prazo para a juntada de rol;

Do pedido

3.16. Requer a ora Defendente que os lançamentos veiculados nos Autos de Infração sejam julgados totalmente improcedentes ou pelo menos, sejam excluídos os lançamentos citados acima.

4. É o Relatório

Acórdão 1ª Instância (fls.180/192)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. VALIDADE.

Quando o contribuinte recusa-se a apresentar documentos ou informações, ou as apresenta de forma deficiente, é lícito à Autoridade Fiscal, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida.

Constatado que a contabilidade e os documentos apresentados não refletem o movimento real das remunerações pagas a segurados, a serviço da empresa, é cabível a apuração da base de cálculo das contribuições devidas por meio de aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. PAGAMENTOS A PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO.

Havendo a comprovação nos autos de que os pagamentos se referem a pessoas jurídicas, aplicável a retificação do lançamento.

DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação principal, deve ser comparada a multa prevista na legislação vigente à época do fato gerador, com aquela vigente na data da autuação, para que seja aplicada a mais benéfica para o contribuinte, em nome do princípio da retroatividade benigna, previsto no CTN.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL E PERÍCIA. PRECLUSÃO / INDEFERIMENTO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Indefere-se o pedido de realização de perícia quando esta se revela desnecessária.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008 e 01/11/2008 a 30/11/2008

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CFL 68. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recurso Voluntário (fls.385/400)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 26/02/2008 sustentando a tempestividade do recurso e delimitando a controvérsia quanto à manutenção de lançamentos específicos e à metodologia adotada pela autoridade fiscal.

No mérito, a recorrente afirma que determinado lançamento contábil mantido pela decisão recorrida, relativo a ajuste “de saldo para melhor classificação”, não configura fato gerador de contribuição previdenciária, por não representar pagamento ou crédito a contribuinte individual, defendendo sua exclusão com fundamento na inexistência de remuneração apta a atrair a incidência das contribuições patronais.

Argumenta, ainda, que a decisão utiliza critérios distintos e incompatíveis para apuração das bases de cálculo, ora considerando diferenças entre valores contabilizados e declarados em GFIP, ora divergências entre DIRF e contabilidade, o que, segundo alega, viola o art. 112 do CTN pela ausência de uniformidade e certeza na definição da exigência .

A recorrente também sustenta a ilegalidade da cumulação de multa de ofício com multa de mora, afirmando que esta última incide apenas sobre recolhimentos espontâneos, não podendo coexistir com a penalidade aplicada no lançamento de ofício. Acrescenta que a apuração por aferição indireta, adotada para determinadas competências, é indevida, pois não houve recusa, sonegação ou apresentação deficiente de documentos que justificasse a aplicação do art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91, tendo sido integralmente disponibilizados livros contábeis, folhas de pagamento, DIRF e GFIP durante a fiscalização, o que afastaria o pressuposto legal para tal procedimento .

Nesse contexto, defende que a utilização da aferição indireta carece de fundamento fático e jurídico, requerendo a substituição do método por exame pericial contábil apto a apurar corretamente os valores eventualmente devidos. Alega, ainda, que a presunção de legitimidade dos atos administrativos é relativa e não dispensa a comprovação dos fatos geradores, invocando o art. 93, IX, da Constituição Federal e o art. 204 do CTN, além de doutrina, para afirmar que a constituição do crédito exige procedimento regular e devidamente fundamentado, sob pena de afastamento da presunção de certeza e liquidez.

Como conclusão, reafirma a inexistência de suporte fático e jurídico para a manutenção das exigências fiscais, insistindo na impropriedade dos critérios adotados pela fiscalização e na ausência de fato gerador em parte dos valores lançados.

Ao final, formula pedido principal de provimento integral do recurso para que sejam julgados totalmente improcedentes os Autos de Infração nº 37.268.075-5 e nº 37.268.076-3, com a consequente exclusão integral dos créditos tributários exigidos. Subsidiariamente, requer a exclusão específica do lançamento referente ao ajuste contábil indevidamente considerado como fato gerador, bem como o afastamento dos critérios de apuração e penalidades aplicadas, especialmente a aferição indireta e a cumulação de multas, com eventual reavaliação dos valores por meio de perícia contábil.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

No Mérito

Quanto ao mérito, a lide limita-se a avaliar três questões devolvidas para este colegiado, são elas: a impossibilidade da cumulação da multa de ofício com a multa de mora; a falta de fundamento jurídico para utilização do método de aferição indireta, além de, como questão principal, a inexistência de fato gerador, uma vez que o fato apontado não implicou em remuneração paga a contribuinte individual.

Quanto a alegação de irregularidade na aplicação concomitante da multa de ofício com a multa de mora, o Acórdão recorrido já demonstrou de maneira irretocável a sua improcedência (fls. 189/191), que em síntese, demonstrou que, conforme se verifica do Relatório Fiscal e documentos que instruem o lançamento, a interessada apresentou GFIP sem a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, configurando infração à obrigação acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social.

É sabido que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, e não com o lançamento, de modo que, constatado o inadimplemento no prazo legal, impõe-se a incidência dos encargos moratórios, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Paralelamente, a

ausência de declaração em GFIP enseja a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, evidenciando a coexistência de obrigações distintas, sem que isso implique cumulação indevida de penalidades.

No que se refere à aplicação das multas, observa-se que, por se tratar de penalidade, incide a regra da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, especialmente após as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, que instituiu nova sistemática de apuração por meio do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Assim, para os fatos geradores anteriores à vigência da referida norma, procede-se à comparação entre os regimes jurídicos, analisando-se, competência a competência, qual deles resulta em menor ônus ao contribuinte.

No regime anterior à Medida Provisória nº 449/2008, a infração composta pela ausência de declaração em GFIP e pelo não recolhimento das contribuições ensejava dupla penalidade: uma pela obrigação acessória descumprida e outra pela mora no pagamento da obrigação principal. Já no regime posterior, tais condutas passaram a ser sancionadas mediante multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

No caso concreto, verifica-se que, nas competências de 04 e 11/2008, a combinação de multa de mora com a penalidade por descumprimento de obrigação acessória mostrou-se mais benéfica do que a multa de ofício de 75%, ao passo que, nas demais competências, esta última foi considerada a mais favorável. Assim, resta evidenciado que a fiscalização aplicou, em cada período, o regime sancionatório mais benéfico, não havendo aplicação simultânea de multas de mesma natureza em uma mesma competência.

Contudo, tal entendimento deve ser reformado de acordo com o que dispõe a Súmula nº 196 do CARF:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Em relação ao método de aferição indireta, este foi motivado, segundo a DRJ (fls. 187/191), pela ausência de apresentação de RPAs originais, limitando-se a informar por escrito os pagamentos realizados sob a justificativa de que tais recibos haviam sido extraviados. Em outros períodos constatou-se que os valores contabilizados diferiam dos declarados na DIRF e/ou na GFIP, o que comprometeu a confiabilidade da escrita contábil, levando à fiscalização a apurar as contribuições previdenciárias por aferição indireta utilizando a DIRF como fonte das informações necessárias.

Acrescenta-se, ainda (fl.188):

13. Destaque-se que devido às divergências apontadas, foi solicitada, por meio dos TIF de 01/09/2011 e de 24/10/2011, a apresentação de planilha com conciliação mensal, por segurado, dos valores pagos a autônomos constante na contabilidade, folha de pagamento e DIRF, sendo dada ciência ao contribuinte da relação de lançamentos contábeis identificados pela fiscalização (fls. 68/74), entretanto o contribuinte não respondeu a contento às intimações, apresentando planilha sem conter a individualização por segurado nem a conciliação requeridas e nos lançamentos contábeis mais expressivos, apresentou justificativas.

14. Ante à impossibilidade de acesso aos documentos que lhe permitissem a precisa apuração do “quantum” devido, recorreu ao arbitramento para a apuração do mesmo, como determinam: artigo 148, do CTN; artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/1991 e artigo 235 do RPS – Regulamento da Previdência Social.

Já em seu RECURSO VOLUNTÁRIO, o contribuinte alega que (fl.206):

Ocorre que durante todo o procedimento da fiscalização, EM MOMENTO ALGUM houve por parte da Recorrente, recusa ou sonegação de qualquer informação ou documento, tornando totalmente descabida a adoção do método de aferição indireta pela autoridade fiscal por esse motivo.

Aliás, deve ser considerado ainda o fato de que durante o transcorrer da ação fiscal, que se estendeu por todo o exercício de 2011, a ora Recorrente apresentou toda a documentação de que dispunha à autoridade, com a exibição não apenas dos livros contábeis, mas também das folhas de pagamento, DIRF's e GFIP's concernentes ao período fiscalizado (ano de 2008).

Ora, a aferição indireta não deve prosperar, devendo ser realizado um exame pericial contábil para se apurar os valores lançados.

Assim, manifesta-se totalmente contrária à adoção pela autoridade fiscal do método de aferição indireta para apuração dos lançamentos veiculados no presente AI, por total falta de fundamentação fática e legal.

De fato, o RECORRENTE apresentou a documentação exigida, mas de forma incompleta e inconsistente entre si, além de não apresentar todos os recibos, como já mencionado.

Quanto ao pedido de realização de perícia, embora não conste de forma explícita em sede recursal, há que se obedecer ao ditame da Súmula CARF nº 163, considerando que tal pedido já foi avaliado pela DRJ que o considerou desnecessário:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Logo, sem razão o RECORRENTE.

Finalmente, quanto a questão principal, a ausência de fato gerador de contribuição previdenciária, que, segundo a RECORRENTE, *“trata de mero ajuste contábil, jamais consistindo-se em remuneração creditada ou paga a contribuinte individual”*, deve-se pontuar as motivações deste lançamento pela fiscalização (fls. 19/22):

2. DO LANÇAMENTO

2.1 DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

2.1.1 No curso da ação fiscal, foram confrontadas as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social — GFIP válidas informadas pelo sujeito passivo com a contabilidade apresentada e constatou-se que, no exercício de 2008, havia divergência entre as bases de contribuintes individuais, sendo as bases contabilizadas superiores às declaradas em GFIP.

2.1.2 Os lançamentos de remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais foram verificados nas seguintes contas de despesa: 4.1.1.01.001 (1106) -PART./PATROCINIO - MUSICOS, 4.1.1.02.001 (1190) - REGENTE, 4.1.1.02.002 (1197) -SOLISTA-INSTRUMENTOS, 4.1.1.02.004 (1211) - CACHE MUSICO EXTRA, 4.1.1.02.012 (1267) - REGENTE E PREPARADOR CORAL, 4.1.1.03.015 (1407) - CARTAZES, 4.1.1.04.008 (1505) - SERVIÇOS DE INFORMATICA, 4.1.1.04.019 (1582) -TEXTOS JORNALITICOS, 4.1.1.06.001 (1813) - ADVOGADOS, 4.1.1.06.003 (1827) — CONTABEIS e 4.1.1.06.004 (1834) — DESPACHANTES.

...

2.1.4 Considerando que os valores informados em DIRF, sob o código 588, são superiores aos declarados em GFIP, foi solicitado por meio do TIF de 04/08/2011 que o contribuinte informasse se as remunerações declaradas em DIRF foram apropriadas pelo regime de caixa ou de competência. Em resposta por escrito, de 15/08/2011, o sujeito passivo esclareceu que "as remunerações declaradas em DIRF foram apropriadas pelo regime de competência e não pelo regime de caixa".

....

2.1.6 Diante das divergências apontadas, foi solicitada, por meio dos TIF de 01/09/2011 e de 24/10/2011, a apresentação de planilha com conciliação mensal,

por segurado, dos valores pagos a autônomos constante na contabilidade, folha de pagamento e DIRF, sendo dada ciência ao contribuinte da relação de lançamentos contábeis identificados, conforme anexo do referido TIF.

2.1.7 Em resposta, o contribuinte apresentou planilha sem conter a individualização por segurado nem a conciliação requeridas. Nos lançamentos contábeis mais expressivos, o contribuinte apresentou justificativas genéricas tais como "é somente uma provisão para pagamento no mês ou no mês seguinte" e "não existe folha correspondente". Não houve, qualquer indicação de quando e quem recebeu o valor "provisionado". Cabe ressaltar que, conforme item 2.1.4, o contribuinte não dispõe dos RPA.

2.1.8 Diante do exposto, foram consideradas como base de cálculo as diferenças entre os valores contabilizados com despesas de autônomos e as bases declaradas em GFIP. Ressalte-se que o valor total contabilizado com despesa de autônomos no exercício 2008 foi de R\$ 5.294.542,93. O total informado na DIRF (588) foi de R\$ 5.070.218,37, enquanto o informado em GFIP foi de R\$ 4.000.761,97.

2.1.9 Considerando que na DIRF são informadas somente as remunerações que sofrem desconto de imposto de renda retido na fonte, é natural que o valor mensal seja inferior ao contabilizado.

2.1.10 Entretanto, nas competências 06/2008 e 12/2008 (somada à 13/2008) a DIRF supera o valor contabilizado, em R\$ 3.540,17 e R\$ 318.941,18, respectivamente. Como o contribuinte informa a DIRF pelo regime de competência, conforme declarado, nessas competências o valor declarado em DIRF que excede ao contabilizado foi considerado como base de cálculo, não declarada em GFIP e não contabilizada.

2.1.11 Na competência 03/2008 utilizou-se como base a diferença entre a DIRF e GFIP, de R\$ 35.940,80, tendo em vista que o valor contábil é inferior à GFIP.

O Acórdão recorrido, por sua vez, acrescentou que (fl.187):

8. Por outro lado, no tocante ao registro contábil datado de 31.05.2008 no valor de R\$ 8.890,80, sob a descrição "Transf. de saldo p melhor classificação", o contribuinte não apresentou nenhuma prova documental de que se trata de mero ajuste contábil, pelo que o referido valor deve ser mantido no lançamento.

Assim, considerando que o ônus probatório é do RECORRENTE, nos termos do CPC, aplicado subsidiariamente ao PAF, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Como tal incumbência não foi levada a contento pelo RECORRENTE, afasta-se a alegação defensiva.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso interposto e, no mérito, DOU parcial provimento para aplicação da Súmula CARF 196. É como voto.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes

ACÓRDÃO 2102-004.358 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.737753/2011-65

DOCUMENTO VALIDADO