



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.722807/2014-54
ACÓRDÃO	3102-003.486 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE CEDRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.
LEGALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei ou ato normativo em vigor.

ÔNUS DA PROVA. FATOS DEMONSTRATIVOS DA AUTUAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Cabe à Autoridade Tributária o ônus de provar as suas alegações quando da formalização do auto de infração para o lançamento tributário, nos termos do art. 9º, do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

A nulidade com base no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, devem estar fundamentadas em fatos concretos do processo, e não baseados em meras alegações. A ausência de provas que comprovem as alegações da Autoridade Tributária importam em nulidade do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da Lei Tributária e para reconhecer a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-73.762, proferido pela 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/DRJSPO, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação ao Auto de Infração.

Por bem retratar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte em epígrafe, referente aos períodos de apuração janeiro/2011 a dezembro/2011, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 2/6), no montante total de R\$ 148.930,73.

Na Descrição dos Fatos (fl. 4), o autuante assim fundamentou o lançamento de ofício:

De acordo com a Lei 9.715 de 25/11/98, a contribuição do PIS/PASEP será apurada mensalmente (à alíquota de 1%) pelas pessoas de direito público, com base no valor mensal das receitas de transferências correntes arrecadadas, receitas de transferências correntes recebidas e de receitas de transferências de capital recebidas. Em análise aos balancetes apresentados, aos valores efetivamente recolhidos e aos valores retidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, verificamos que o contribuinte deixou de recolher tributos relativos ao PASEP, conforme demonstrado na “PLANILHA PASEP 2011”, anexa a este Auto de Infração. Também está anexo o demonstrativo dos valores declarados em DCTF no ano de 2011, extraído dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Cientificado do auto de infração em 29/10/2014 (fl. 8), o contribuinte, apresentou impugnação em 28/11/2014 (fls. 17/46), na qual, após dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

- a Lei nº 9.715, de 1998, instituiu, como base de cálculo do Pasep, a totalidade das receitas correntes próprias e todas as transferências recebidas pelos municípios, inclusive as determinadas pela Constituição Federal. No entanto, não poderia uma lei ordinária interferir na repartição das receitas tributárias. Além disso, como a Constituição Federal recepcionou o Pasep nos moldes como instituído pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, a contribuição só poderia incidir, entre as transferências constitucionais, sobre Fundo de Participação dos Municípios – FPM. Dessa forma, diversos valores estão sendo indevidamente incluídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na base de cálculo do Pasep, tais como as*

transferências constitucionais devidas pelos Estados aos Municípios (ICMS, IPVA) e todas as demais transferências constitucionais devidas pela União aos Municípios (excluído o FPM);

- *em razão do quantum supostamente devido pela autuada, foram apresentados valores cuja imputação da base de cálculo é controversa, de maneira que desprovida de indicação quanto à origem das verbas auferidas, restringindo-se a mencionar a aferição com base em balancete, bem como sobre o fundamento legal que autoriza a incidência do tributo em discussão sobre transferências intragovernamentais. A ausência de indicação precisa da base de cálculo aplicada pela competente auditoria torna o auto de infração viciado. Inegavelmente a defesa do município encontra-se prejudicada em razão da lacuna apontada, ferindo frontalmente os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo a anulação do referido lançamento tributário medida que se impõe;*
- *de acordo com o art. 6º, § 1º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, as cotas de receitas destinadas a um ente da administração pública direta, leia-se Município, cuja destinação está vinculada ao repasse a um ente da administração pública indireta, tenha esta natureza pública ou privada, se incluem no orçamento como despesa, como mero ingresso, não podendo ser consideradas receitas para fins de incidência do PIS/Pasep;*
- *não se há de confundir o conceito de receita com mero ingresso, eis que este evidencia, por ínfimos interesses contábeis, apenas o registro em livros próprios do ingresso de determinada quantia no orçamento do ente público, cujo dispêndio é compulsoriamente vinculado ao repasse a outra determinada entidade pública;*
- *inexistindo efetiva receita, não há disposição sobre o valor sob o qual incide a contribuição em apelo, conduzindo à conclusão de que legitimar a manutenção da conduta adotada pelo nobre auditor para apuração da base de cálculo no caso no Município do Cedro (PE) ofende frontalmente o Princípio da Capacidade Contributiva;*
- *a receita, neste contexto, deve ser entendida como receita pública em sentido estrito, ou seja, o efetivo ingresso nos cofres do ente público, desonerado de qualquer vinculação à realização de repasse a outra entidade pública;*
- *ao pretender regulamentar o quanto previsto na Lei Complementar nº 8, de 1970, a Lei nº 9.715, de 1998, transbordou as margens de sua validade para alterar o elemento quantitativo da contribuição ao Pisep no sentido de contemplar além das receitas próprias correntes, todas as receitas correntes, as transferências correntes e as de capital. Importante registrar que não existe na Lei Complementar nº 8, de 1970, nenhum limite ou condição que pudesse sustentar a majoração da sua base impositiva, como foi feito pela Lei nº 9.715, de 1998, no sentido de ampliar a incidência do Pisep sobre as transferências estaduais ou federais recebidas pelos entes municipais;*
- *a base de cálculo instituída pela Lei nº 9.715, de 1998, quando confrontada com algumas normas e princípios constitucionais que regem a ordem tributária, especialmente no que toca à repartição das receitas tributárias e o federalismo econômico, revela incongruência insanável sendo importante interpretar a legislação de sorte a afastar as incidências que afrontem o texto constitucional. Nesse passo importa considerar que, ao prever a incidência do Pisep sobre transferências repassadas aos municípios, a União Federal por meio da Lei nº 9.715, de 1998,*
- *restringiu a autonomia financeira municipal, alterando de maneira significativa a repartição da arrecadação, restando para si fatia considerável do bolo da arrecadação dos tributos;*
- *admitir a incidência do PIS/Pasep sobre os valores transferidos aos municípios é o mesmo que aceitar que na prática os municípios teriam uma redução de 1% no recebimento deles, ou seja, a União acabaria participando com um percentual de todas as transferências constitucionais realizadas. Não se pode aceitar que a União entregue com uma mão e retire com a outra. Exemplificativamente, ao creditar os valores a título de Fundef/Fundeb, a União já faz a dedução para alocação dos recursos, bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PIS/Pasep. Ocorre que há dúvida na base de cálculo do PIS/Pasep em relação a tais receitas, na medida em que os valores vertidos aos entes federados pela União não guardam consonância com os valores efetivamente recebidos em decorrência dos critérios de distribuição estabelecidos pela Lei nº 11.494, de 2007. Assim, os valores do Fundeb que compõem a base de cálculo da contribuição ao Pisep devem ser aqueles efetivamente recebidos e não a quantia*

alocada quando do repasse de verbas pela União, o que levaria a uma retenção indevida pela União do tributo, que tem que ter sua base de cálculo reajustada;

- *a aplicação de multa a pessoas jurídicas de direito público é ilegal. É princípio de Direito Administrativo a não existência de poder de polícia entre pessoas de direito público. Não se afigura razoável exigir que o Erário arque com a desídia de agente público. O legislador impôs ao gestor público a penalidade de forma pessoal por infrações referentes ao não-recolhimento das obrigações previdenciárias, conforme se depreende do art. 41 da Lei nº 8.212, de 1991. Em que pese esse artigo tenha sido revogado pelo art. 65, inciso I, da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, a citação dele serve como demonstração da correta interpretação dada aos princípios de direito administrativo. E não há que se falar em alteração do entendimento do legislador, pois, se quisesse a partir daí impor tal penalidade, deveria tê-lo feito de forma expressa, em atenção ao princípio da legalidade. Extrapolando o âmbito do diploma legal, exsurge do próprio ordenamento a inaplicabilidade de multas entre pessoas jurídicas de direito público, como, por exemplo: o art 295 do Decreto nº 72.771, de 6 de setembro de 1973; o § 9º do art. 239 do Decreto nº 3.048, de 1999; o art. 18 da Instrução Normativa INSS/DC nº 65, de 10 de maio de 2002; a súmula nº 93/TFR, de 22/09/1981. Na mesma esteira segue o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como se vê pelo acórdão do RE 59188 – RN, e jurisprudência dos tribunais regionais. No entanto o Decreto nº 6.042, de 12 de dezembro de 2007, alterou a redação do § 9º do art. 239 do Decreto nº 3.048, de 1999, excluindo a expressão não se aplicam às pessoas jurídicas de direito público. Consequentemente a Instrução Normativa SRP nº 23, de 2007, alterou a Instrução Normativa nº 3, de 2005, estabelecendo a cobrança da multa de mora às pessoas jurídicas de direito público. É impossível a imposição de multa entre pessoas jurídicas de direito público, dado um desnivelamento de planos revelador da supremacia jurídica de uma das partes em relação à outra. Citam-se ainda doutrina e pareceres da Procuradoria Geral do INSS e da Consultoria Geral da República, a súmula nº 226 do Tribunal de Contas da União e também ordenamentos jurídicos estrangeiros. As pessoas jurídicas de direito público são detentoras do jus puniendi e se pudessem sofrer sanções na órbita penal estariam sacrificando a sua própria legitimidade, afetando o próprio princípio federativo;*
- *não há no presente caso nenhuma razão para aplicação da multa, haja vista que o município está impedido, de fato, de apresentar a documentação requerida, bem como não há legalidade para aplicação de multa pela impossibilidade de aplicação entre pessoas jurídicas de direito público;*
- *se a Medida Provisória nº 449, de 2008, por meio da alteração redacional do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, aplica penalidade menos severa, deve ela ser aplicada retroativamente a todos os casos ainda que não definitivamente julgados, em atenção ao princípio da retroatividade benigna. Assim, não resta dúvida de que o autuado deve ser beneficiado pelos novos dispositivos expressos na Lei nº 11.941, de 2009, por isso requer a aplicação da minoração retroativa da multa imposta pela fiscalização.*

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei ou ato normativo em vigor.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações devem ser justificadas e acompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados.

MULTA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO.

É cabível a aplicação de multa de ofício por descumprimento de obrigação tributária mesmo quando o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito público.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 29/07/2016 e apresentou Recurso Voluntário no dia 29/08/2016.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Nulidade por ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.
- II. A Lei Ordinária não pode se contrapor à repartição das receitas tributárias entre a União e os Municípios.
- III. A multa de 75% é confiscatória

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento apenas parcialmente pelos motivos que passo a expor.

A autuação foi fundamentada na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e a Recorrente alega que esta Lei seria inconstitucional por interferir em matéria reservada à Lei Complementar sobre a repartição de receitas tributárias entre a União e Municípios. Também insurge-se contra a multa de 75%, por falta de pagamento, arguindo ser a mesma de caráter confiscatório em descumprimento a preceito constitucional.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para avaliar a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, assim consignado na Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

De forma que, atendendo ao determinado na Súmula CARF nº 2, não conheço das alegações de inconstitucionalidade da Lei Tributária e sobre o efeito confiscatório da multa por falta de pagamento.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente alega ter tido o seu direito ao contraditório e à ampla defesa por deficiência de clareza da autuação em relação a base de cálculo do lançamento tributário consubstanciado por auto de infração.

Argumenta que a Autoridade Tributária limitou-se a apontar que com base nos balancetes apresentados pela própria Recorrente, e com dados externos que foram consolidados em uma planilha que acompanha o auto de infração, como anexo, à e.fls. 12.

O texto do auto de infração com a descrição da insuficiência de pagamentos detectada em auditoria feita de forma lacônica, como podemos verificar pela transcrição do trecho abaixo:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

De acordo com a Lei 9.715 de 25/11/98, a contribuição do PIS/PASEP será apurada mensalmente (à alíquota de 1%) pelas pessoas de direito público, com base no valor mensal das receitas de transferências correntes arrecadadas, receitas de transferências correntes recebidas e de receitas de transferências de capital recebidas. Em análise aos balancetes apresentados, aos valores efetivamente recolhidos e aos valores retidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, verificamos que o contribuinte deixou de recolher tributos relativos ao PASEP, conforme demonstrado na "PLANILHA PASEP 2011", anexa a este Auto de Infração. Também está anexo o demonstrativo dos valores declarados em DCTF no ano de 2011; extraído dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

A planilha, em anexo ao auto de infração, limita-se a demonstrar os valores que foram retidos na fonte, os valores pagos e os valores declarados em DCTF, recompondo a base de cálculo e os valores devidos, assim como a diferença entre o devido e o efetivamente pago ou retido.

No entanto, o link da internet que consta na planilha como sendo a fonte dos valores retidos, não está mais disponível, assim como também não há nenhuma cópia dos citados balancetes que teriam sido a fonte dos valores lançados em auto de infração.

A Decisão de Primeira Instância limitou-se a apontar que a Autoridade Tributária teria indicado a forma como procedeu aos cálculos da contribuição devida, nos seguintes termos:

De plano diga-se que não tem procedência a alegação do impugnante de que não teria havido indicação precisa da base de cálculo por parte do auditor fiscal. Na Descrição dos Fatos o autuante disse claramente que a base de cálculo considerada foi o valor mensal das receitas de transferências correntes arrecadadas, receitas de transferências correntes recebidas e receitas de transferências de capital recebidas, apuradas pelos balancetes fornecidos pelo contribuinte. Além disso, ele se reporta à planilha juntada à fl. 12, na qual estão discriminados os valores considerados na apuração da base de cálculo, bem como o cálculo da contribuição devida, o abatimento da contribuição retida e declarada e a diferença a recolher, esta última com valores idênticos aos lançados de ofício.

Diante disso, não há que se falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, não sendo, pois, o caso de anulação do auto de infração.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito."

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

O fato é que nenhuma das alegações da Autoridade Tributária está acompanhada das provas que as pudessem suportar. Não há cópias dos balancetes que foram indicados como fonte da planilha utilizada para o cálculo dos valores lançados em auto de infração; o link de internet que disporia os valores que teriam sido retidos na fonte não está mais disponível e nem os comprovantes de pagamentos ou extratos dos sistemas de controle de arrecadação sobre os pagamentos dos débitos declarados em DCTF.

A propósito, apenas se encontram cópias das DCTF.

Desta forma, entendo que a Recorrente teve seu direito de defesa preterido por ausência de provas que pudessem direcionar suas alegações, com base nos valores apurados pela Autoridade Tributária, e esta incorreu em nulidade material por descumprimento do art. 9º, do Decreto nº 70.235/1972, do que resulta a nulidade prevista no inciso II, do art. 59, deste mesmo Decreto (PAF).

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

De forma que voto por reconhecer a nulidade do auto de infração.

Mérito

Voto por não conhecer do Recurso Voluntário em relação às alegações de inconstitucionalidade da Lei Tributária e para reconhecer a preliminar de nulidade do auto de infração, e no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral