



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

Processo n° 10469.724491/2011-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.731 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI N° 12.810/2013
Recorrente MUNICÍPIO DE SANTA CRUZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE.

As matérias de ordem pública são as que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, porquanto o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, *caput*, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I, DA LEI N° 9.430/96. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF N° 2.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo manifestarem-se em relação às alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário, conforme Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, por economia processual:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência de Pasep, relativo aos períodos de apuração 01/2007 a 12/2010 (fls. 02 a 20), totalizando R\$ 1.214.162,50, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 04/2011, sendo R\$ 616.407,86 correspondentes à contribuição.

No Termo de Encerramento (fls. 21 a 25), a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

A base de cálculo considerada corresponde aos valores da conta 1.00.00.00.000 dos balancetes apresentados pelo sujeito passivo, englobando as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes recebidas. A estes valores foram somadas as transferências de capital recebidas (conta 2.4.00.00.00);

Quanto ao FUNDEF/FUNDEB, trata-se de ponto de extrema dificuldade na apuração do Pasep, pois o valor recepcionado pelo Município, por configurar uma transferência corrente (conta 1724.01.00.00), compõe a base de cálculo da contribuição;

Já os valores despendidos para a formação do Fundo, são deduzidos da base de cálculo, pois os recursos nele depositados têm os municípios - entidade pública - como destinatários;

Tal ambivalência nem sempre é observada pelo contribuinte;

A Solução de Divergência COSIT nº 2/2009 orienta no sentido de não excluir da base de cálculo do Pasep os valores repassados pelas prefeituras para formar o FUNDEF/FUNDEB, determinando, ainda, que a STN não mais deduza da base de cálculo do Pasep o valor de contribuição para o FUNDEF/FUNDEB, vinculado à transferência mensal do FPM, que tem o Pasep retido na fonte no repasse;

Tal determinação passou a ser obedecida a partir de abril de 2009;

Ocorre que a Solução de Divergência é pontual em relação ao FPM e ao FPE, não citando, contudo, o IPI-Exp, nem a LC 87/96, também formadores do FUNDEF/FUNDEB;

Por considerar que no período auditado o contribuinte recebeu o FPM já diminuído de sua contribuição ao FUNDEF/FUNDEB, procedimento aplicado também aos recursos recebidos da LC 87/96, e por considerar que o valor do FUNDEF/FUNDEB recebido foi tributado como transferência corrente, a Fiscalização entendeu de bom senso subtrair da base de cálculo os valores repassados para compor o FUNDEF/FUNDEB;

Foram apurados os valores sobre os quais houve retenção do Pasep quando do recebimento dos recursos, registrando-se o percentual identificador do coeficiente do FUNDEB, sinalizando o valor sobre o qual foi retida a contribuição;

O montante que o Município contribuiu para compor o FUNDEF/FUNDEB foi deduzido da base de cálculo do Pasep. O percentual de 100% significa que tais recursos não compuseram este Fundo e que a alíquota do Pasep incidiu na totalidade dos recursos;

Do Pasep devido foi subtraída a contribuição recolhida, originando o Pasep a pagar;

Observe-se que a partir de abril de 2009, quanto aos valores referentes ao FPM, o percentual de adesão ao Fundo permaneceu em 20%, sendo deduzido o valor total do FPM. Isso ocorreu porque a STN passou a reter o Pasep sobre o total da rubrica, e não mais sobre o valor subtraído do FUNDEB. Daí a diferença da metodologia aritmética, para demonstrar que os 20% do FPM não foram recebidos pelo Município, e sim destinados ao FUNDEB;

Além dos balancetes, a Fiscalização também se valeu do Demonstrativo de Repasses Constitucionais, por meio do site do Banco do Brasil. Da análise de tal documento verificou-se que os valores das rubricas FEX e CFM não constavam nos balancetes com aquela nomenclatura. Embora tivessem sofrido retenção do Pasep, os repasses não poderiam ser expurgados da base de cálculo, pois dela, a princípio, não faziam parte;

Verificou-se que tais transferências estavam registradas na conta 1.7.2.1.99.00, base de cálculo da contribuição. Em ambos os casos houve retenção, por isso essas receitas foram deduzidas da base de cálculo. Em alguns casos o valor de determinada rubrica no Demonstrativo não coincide com o registrado no Balancete, tendo sido considerado pela Fiscalização este último, por ser o documento fidedigno;

O contribuinte apresentou DCTF, porém sem débitos declarados;

A aplicação da multa de ofício foi normatizada pela Cosit por meio da Nota nº 236/2004, respaldada pelo Parecer da AGU nº AC-16/2004.

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/05/2011 (fl. 31), tendo apresentado impugnação tempestiva em 29/06/2011 (fls. 345 a 367), na qual traz as seguintes alegações:

Relativamente ao ano de 2007, observa-se que parte dos recursos indicados na apuração da RFB tem vinculação quanto à sua destinação, conforme demonstrativo;

Sabendo dessa vinculação quanto à aplicação, não poderíamos reter 1% desses totais em favor da formação do Pasep, pois corresponderia a desvio de finalidade de sua aplicação;

Considerando a receita total, mas deduzindo essa parcela de receitas vinculadas, temos que o valor a pagar apurado no ano de 2007 importa em R\$ 55.568,32;

O mesmo se alega para o ano de 2008. Assim, considerando a receita total deduzindo a parcela de receitas vinculadas, e também excluindo a parcela de R\$ 239.791,01 lançada como recebida em 2008, que não consta na receita orçamentária registrada, conforme planilha apensa, temos que a parcela a pagar neste ano é de R\$ 112.282,97;

Quanto ao ano de 2009, o mesmo se alega em relação à vinculação de parte das receitas, chegando-se a um valor a pagar de R\$ 56.902,10;

Quanto ao ano de 2010, o mesmo se alega em relação à vinculação de parte das receitas, chegando-se a um valor a pagar de R\$ 66.501,17;

Os convênios federais foram normatizados por meio da IN nº 01/97;

Na área da saúde pública, quando recursos transferidos pelo SUS/MS estão fazendo parte da base de cálculo apurada do Pasep, temos a seguinte legislação: Portaria nº 3.925/98, Orientações sobre Aplicação de Recursos Financeiros do SUS/99;

Na área de assistência social, quando recursos transferidos pelo FNASM estão fazendo parte da base de cálculo apurada do Pasep, temos a seguinte legislação: Portaria nº 442/2005 MDS, Portaria nº 148/2006 MDS, Cartilha do PETI/2004, Perguntas e Respostas sobre o CRAS;

Na área da educação, quando recursos transferidos pelo FNDE/ME estão fazendo parte da base de cálculo apurada do Pasep, temos a seguinte legislação: Resolução MEC/FNDE nº 10/2008, Resolução MEC/FNDE nº 32/2006, Resolução MEC/FNDE nº 38/2008, Resolução MEC/FNDE nº 14/2009, Lei nº 11.494/2007 (recursos do FUNDEB que têm vinculação à educação básica);

Percebe-se que os recursos do FUNDEB têm vinculação específica com a educação básica, sendo indicados na legislação os tipos de gastos que eles podem financiar. Tais valores compuseram a base de cálculo apurada na autuação;

São valores bem representativos e que, por terem vinculação específica e definida por lei, não podem permitir o desconto de 1% em favor da formação do Pasep;

Por fim estão sendo deduzidos da base de cálculo os valores de R\$ 59.000,00 e R\$ 12.990,00, por se tratarem de receitas de capital oriundas da alienação de ativos. Além de não se tratarem de transferências correntes ou de capital, são receitas que têm vinculação específica definida em leis municipais autorizativas para essas alienações;

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) veda a destinação de recursos oriundos da alienação de ativos em despesas correntes, fato que seria caracterizado caso tirássemos 1% para o Pasep;

Na hipótese de apuração do Pasep sobre receitas com destinação vinculada, o Município estaria contrariando norma legal e ficaria sujeito a sanções previstas na Lei nº 8.429/92 e no Decreto-Lei nº 201/97;

Pelo exposto, requer a exclusão da base de cálculo do Pasep das receitas originadas de verbas vinculadas.

A 16ª Turma da DRJ/RJO, acórdão nº 12-76.723, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

PASEP - PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO - BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno é a totalidade das receitas correntes arrecadadas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas, e das transferências correntes e de capital recebidas.

Impugnação Improcedente

Em impugnação, o Município aduziu que deveriam ser excluídas da base de cálculo do PASEP considerada no lançamento as receitas que possuem vinculação quanto à destinação. Entendeu a DRJ que a base de cálculo do PASEP corresponde à soma das receitas correntes, das transferências correntes e das transferências de capital, conforme apurado pela autoridade lançadora. Não há qualquer previsão para exclusões ou deduções de receitas em razão de sua eventual destinação. A única exceção são as receitas transferidas para outra pessoa jurídica de direito público, o que não ocorreu no presente caso. Assim, independentemente da utilização dos valores recebidos pelo Município, se vinculada ou não em razão de disposição legal, tais receitas compõem a base de cálculo da contribuição, sobre elas incidindo o PASEP.

Aponta a decisão de piso que a autoridade fiscal informa em seu relatório que deduziu da base de cálculo do PASEP devido os valores correspondentes às transferências efetuadas pelo Município para a formação do FUNDEB (contas dos grupos 9.7.2.1.00.00 e

9.7.2.2.00.00). Tal dedução se confirma pelas planilhas de e-fls. 33 a 36 (colunas “Transfer. P/ Formação do FUNDEB). Concluiu o julgador que este procedimento está em desacordo com o determinado na Solução de Divergência COSIT nº 12/2011.

E, por fim, afasta as exclusões de valores da base de cálculo do PASEP pleiteadas pelo Recorrente.

Em seu recurso voluntário, o Município tece dois argumentos: a necessária aplicação ao caso concreto da retroatividade benigna da Lei nº 12.810/2013, nos termos do art. 106, II do CTN e o caráter confiscatório da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Retroatividade benigna da Lei nº 12.810/2013, aplicação ao presente caso

Trata-se de pedido inédito no curso do presente processo, pois não foi suscitado na impugnação e, por conseguinte, não foi objeto de apreciação da primeira instância de julgamento.

À luz do Decreto nº 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, em se tratando de recurso voluntário, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Tomo as questões de ordem pública como as que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, *caput*, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

A aplicação de penalidade, sendo **matéria de ordem pública**, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento *extra* ou *ultra petita*, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

Dessa forma, a aplicação da retroatividade benigna, neste ponto, é matéria de ordem pública. Mas, no caso em comento, não se trata de aplicação de penalidade, mas sim de composição da base de cálculo do tributo.

Explico a seguir.

III: A base de cálculo do PASEP está prescrita na Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º,

Art.2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

III pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

*§6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a **retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências** de que trata o inciso III. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)*

(...)

*Art.7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, **e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.***

Art.8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

(...)

*III **um por cento** sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

Dessa forma, o PASEP incide sobre **as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas.** Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, **e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.**

A Lei nº 12.810/2013 alterou a Lei nº 9.715/1998, para incluir no art. 2º o §7º, para permitir a exclusão da base de cálculo do PASEP das transferências recebidas decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, nos seguintes termos:

Art.2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congêneres com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013).

O Recorrente pleiteia a aplicação do parágrafo 7º inserido pela Lei nº 12.810/2013 ao caso, para permitir a exclusão de rubricas que entende não poderem compor a base de cálculo do PASEP (FPM, ITR, CFM, CIDE, FEP, ICMS etc.).

Aponta o Município a subsunção ao inciso II, do art. 106, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não há razão no argumento, porquanto a Lei nº 12.810/2013 permitiu novas deduções na base de cálculo do PASEP. A composição da base de cálculo não se confunde com a aplicação de penalidade.

No caso, foi imputada a multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, no entanto, a Lei nº 12.810/2013 não prescreveu remissões ou anistias, tampouco alterou o dispositivo da penalidade.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, com a aplicação da lei vigente nessa data, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Dessa forma, o teor do novo parágrafo somente se aplica a fatos jurídicos-tributários ocorridos após 15 de maio de 2013, data da vigência da Lei, não atingindo os fatos deste processo, que são de 01/01/2007 a 31/12/2010.

Por isso, nego provimento ao apelo.

Confiscatoriedade da multa aplicada

Sustenta o Recorrente que a multa aplicada tem caráter manifestamente abusivo, desproporcional e confiscatório.

Todos os traços da multa de ofício aplicada estão previstos em lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN, logo é obrigatória a sua aplicação.

Então, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Dessa forma, constatada a falta de recolhimento do PASEP, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento da multa pertinente, que neste caso foi de 75%.

Por fim, a análise da caracterização da multa como efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 1.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora