



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

Processo nº 10480.729596/2013-54
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.715 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 28 de setembro de 2016
Assunto PIS/PASEP
Recorrente ESTADO DE PERNAMBUCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para esclarecimento da DRJ quanto ao teor da decisão da primeira instância. Vencidos o Relator, Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. José Augusto Lima, OAB/PE nº 24.559.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo - Redatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Jose Luiz Feistauer De Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko Dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi De Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício em virtude de valor exonerado e Recurso Voluntário interposto por contribuinte em fls 5369, pessoa jurídica de direito público interno, em face do Acórdão 16-68.515 da DRJ/SP de fls. 5340 que manteve em parte o lançamento por insuficiência de recolhimento do Pasep, com multa e juros.

Como de costume, transcreve-se o relatório desta decisão de primeira instância para a demonstração e acompanhamento dos fatos do presente procedimento administrativo:

“Trata-se de auto de infração (fls. 3/9) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep, para os períodos de apuração de janeiro/2008 a dezembro/2009, no montante total de R\$ 209.307.206,13.

No Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 12/21), o autuante assim fundamenta a diferença da base de cálculo do PIS/Pasep apurada:

2.1 Em 22/06/2012, mediante a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, deu-se início ao procedimento de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado, sendo o mesmo intimado a apresentar, dentre outros, os Balancetes Contábeis da Receita referentes ao período de janeiro a dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009.

(...)

2.4 Em 06/09/2012 o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 001, a apresentar: 1) Demonstração da composição das receitas e despesas orçamentárias constante do balanço orçamentário publicado no sítio www.contaspublicas.com.br (SISTN – Sistema de Coleta de Dados Contábeis) referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2009; 2) Justificar as divergências de receitas/despesas, constantes do anexo I e II do Relatório Balancete Contábil e dos dados constantes do SISTN;

2.5 Em resposta a intimação (TIF nº 001), o Estado de Pernambuco apresentou o Ofício nº 048/2012 – SETE/SEFAZ-PE, de 14/09/2012, no qual esclarece que: “A divergência entre os dados do SISTN e os valores constantes do Relatório Balancete Contábil 2008/2009 justifica-se em razão de os dados constantes no SISTN serem referentes à consolidação dos valores da Administração Direta e Indireta, enquanto que os constantes no Relatório Balancete Contábil 2008/2009, dizer respeito tão somente às receitas/despesas da Administração Direta”.

Apresentou, ainda, o Relatório Balancete Contábil anual de 2008 e 2009. O Estado de Pernambuco, apesar de asseverar que os dados constantes do SISTN estão consolidados, não demonstrou a

composição das receitas mensais por entidade da administração indireta identificando-as por razão social e CNPJ.

Dessa forma a diferença apurada entre o total verificado no SISTN e o apresentado através do Relatório Balancete Contábil, por tipo de receita, foi dividida por 12 e adicionada à base de cálculo, conforme demonstrado no anexo I e II.

A partir da base de cálculo apurada, o auditor fiscal calculou a contribuição devida, deduziu os valores retidos por ocasião dos repasses efetuados pela União e também os valores recolhidos pelo contribuinte antes do início da ação fiscal e declarados em DCTFs e, por fim, constituiu o crédito tributário de ofício. Destaque-se que os valores do PIS/Pasep lançados no auto de infração não foram declarados em DCTF.

O autuante também informa que, com base no art. 9º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, c/c art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi aplicada a multa de ofício de cento e cinquenta por cento sobre as diferenças de contribuições mensais para o PIS/Pasep não recolhidas e não declaradas, tendo em vista a omissão, por parte do contribuinte, ao não informar em suas DCTFs a totalidade das contribuições devidas ao PIS/Pasep, evidenciando, em tese, a vontade do agente em praticar o dolo, tipificando a hipótese de sonegação fiscal descrita no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Acrescenta ainda que a omissão do contribuinte enquadra-se, em tese, no art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Em consequência dessa caracterização do dolo, o auditor fiscal considera como termo inicial da contagem do prazo decadencial para constituir o crédito tributário referente ao PIS/Pasep do ano calendário 2008 como sendo 01/01/2009, o que permitiria ao Fisco fazer o lançamento de ofício até 31/12/2013, a teor do disposto no art. 150, § 4º, e no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Apenso a este, encontra-se o processo administrativo nº 10480.729597/2013-07 de representação fiscal para fins penais.

Cientificado do auto de infração em 26/12/2013 (fl. 2345), o contribuinte apresentou impugnação em 24/01/2014 (fls. 2349/2391), na qual, depois de dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

- a divergência entre os dados do Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos entes da Federação (SISTN) e os valores constantes do Relatório Balancete Contábil 2008/2009 é plenamente justificada pelo fato de os dados do SISTN conterem uma consolidação dos valores da Administração Direta e da Administração Indireta do Estado de Pernambuco, enquanto que os dados constantes no Relatório Balancete Contábil 2008/2009 dizem respeito tão somente às receitas/despesas da Administração Direta estadual. Assim, considerando que a pessoa jurídica de direito público interno autuada foi o Estado de Pernambuco com seus órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, por meio de sua unidade gestora de Encargos Gerais responsável pelo CNPJ 10.571.982/0001-25, conclui-se que não há que*

se falar que o autuado ocultou qualquer valor devido a título de PIS/Pasep simplesmente porque existe divergência entre os Balanços Orçamentários publicados no SISTN e as DCTFs e Balancetes Contábeis apresentados à Receita Federal;

- *o Estado de Pernambuco é pessoa jurídica de direito público interno distinta de suas autarquias e fundações, entidades da administração pública indireta, assim como também distinta das empresas públicas e sociedades de economia mista, que inclusive são de direito privado. Desse modo, não há que se falar em acrescer à base de cálculo do PIS/Pasep devido pelo autuado as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas entidades da administração pública indireta;*

- *nos termos do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, c/c os incisos II, IV e V do art. 41 do Código Civil, são contribuintes do PIS/Pasep o Estado de Pernambuco, suas autarquias, fundações e demais entidades de caráter público criadas por lei, cada uma delas constituindo pessoa jurídica distinta das demais. Por sua vez, as empresas públicas e sociedades de economia mista estaduais são pessoas jurídicas de direito privado, sujeitas, portanto, à contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento, e não sobre as receitas e transferências, a teor do disposto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 1998;*

- *em que pese o Estado de Pernambuco possa ter uma eventual responsabilidade tributária subsidiária pelos tributos devidos pelos entes da administração indireta que criou, de forma alguma a autuação menciona alguma responsabilidade nesse sentido;*

- *ainda que a lavratura do auto de infração não tivesse partido de uma premissa totalmente equivocada, ela incorreu em erros na apuração das diferenças anuais das receitas (bases de cálculo), por adotar os valores constantes das colunas “Movimento Acumulado Credor” no Relatório Balancete Contábil, quando o adequado teria sido os das colunas “Saldo Final”, para comparação com os valores consolidados do SISTN;*

- *o autuante não solicitou formalmente um detalhamento de receitas mensais organizado por entidade da administração indireta, razão social e CNPJ. Se isso tivesse sido requerido, teria sido fornecido, pois houve a apresentação das receitas por entidades e, por meio de atendimento telefônico e mensagens eletrônicas, foram respondidos diversos questionamentos. Portanto, é correto dizer que houve total disponibilidade da equipe do Governo para atender às demandas do auditor fiscal durante o procedimento de fiscalização;*

- *foi aplicada multa de ofício no percentual de cento e cinquenta por cento, mas não houve a comprovação efetiva da fraude ou do dolo, e nem poderia haver, pois a divergência de dados apontada se deveu à equivocada consideração das receitas arrecadadas e transferências recebidas por entidades da administração indireta na base de cálculo do PIS/Pasep devido pelo Estado de Pernambuco, administração direta;*

- o autuante ainda considerou valores mensais de retenção do PIS/Pasep não coincidentes com os valores efetivamente retidos, conforme consulta ao sítio do Banco do Brasil na internet. Além disso, foi utilizada uma metodologia questionável para justificar a apuração dos fatos geradores mensais e respectivas diferenças supostamente não recolhidas, dividindo a diferença anual encontrada igualmente por 12, quando os registros contábeis do contribuinte apresentam-se adequadamente individualizados mensalmente;

- a utilização das informações contidas no SISTN deveria ser precedida do entendimento real da abrangência dos valores constantes naquele repositório consolidado dos dados contábeis nacionais. Especificamente sobre o Balanço Anual dispõe a cartilha do SISTN:

3.1.2. Esta declaração, representada pelo “Quadro dos Dados Consolidados – EDCC”, deve ser encaminhada pelos entes da Federação – Estados, DF e Município, e consolida os dados contábeis de todos os órgãos da administração direta, englobando todos os Poderes e as entidades da administração indireta existentes (Autarquias, Fundações, Fundos Especiais, Empresas Estatais Dependentes).

Por essa razão, tais dados não podem ser fonte de informação referente à base de cálculo do PIS/Pasep devido pelo autuado. Ainda mais que, nos termos das Instruções Normativas RFB nº 786, de 2007, e nº 903, de 2008, cabe às entidades da administração indireta dos Estados apresentar DCTFs próprias;

- a estrutura administrativa do Estado de Pernambuco compreende os órgãos das Administração Direta do Poder Executivo, do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública, todos os fundos e entidades que integram a Administração Indireta, sendo doze autarquias, seis fundações, seis empresas estatais dependentes, nove estatais independentes. Dessa estrutura, apenas as empresas estatais independentes não fazem parte do Balanço Consolidado do Estado, e não apresentam seus dados registrados no SISTN;

- surpreendeu-se com a justificativa apresentada pela fiscalização para adoção dos dados consolidados no SISTN do ente do Estado de Pernambuco como base de cálculo do PIS/Pasep, isto é, que não teria sido demonstrada a composição das receitas mensais por entidades da administração indireta, identificando-as por razão social e CNPJ. Ao contrário dessa justificativa, juntam-se aos autos provas do repasse dessas informações via mensagem eletrônica para o endereço corporativo do auditor fiscal, com resposta automática, que atesta o recebimento, identificando unidades gestoras, tipos de receitas e valores (não foi solicitada a informação da razão social e do CNPJ dessas unidades gestoras, mas não haveria dificuldade, nem falta de interesse para repassá-las).

Ademais, não houve nenhuma resposta aos questionamentos se as informações e explicações repassadas eram suficientes para dirimir as dúvidas apresentadas;

- o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco nunca deixou de aprovar as contas da Unidade Gestora de Encargos Gerais do Tesouro;
- não existindo a divergência apontada pela fiscalização entre os dados do Balanço Orçamentário e os publicados no SISTN, resta patente que não ocorreu nenhum tipo de fraude ou dolo que possa lhe ser imputado. Do mesmo modo, não se pode cogitar de ocorrência de crime contra a ordem tributária;
- ainda que se viesse a entender, apenas hipoteticamente, que o contribuinte, por algum motivo, não tivesse recolhido integralmente a contribuição ao PIS/Pasep, é certo que não houve nenhuma ação ou omissão no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento. Logo, não se pode subsumir as ações e omissões do Estado de Pernambuco e de seus agentes, no presente caso, ao conceito de fraude contido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Inclusive, se a suposta divergência é em relação a dados informados publicamente, onde estaria a intenção de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, ou evitar ou diferir o pagamento do tributo?

Assim, a multa aplicável, na improvável hipótese de não ser totalmente desconstituído o auto de infração, deveria ser no percentual de setenta e cinco por cento, já que não foi comprovada a suposta fraude alegada pelo autuante;

- inexistindo fraude, a decadência deve ser contada da data da ocorrência do fato gerador, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Com isso, e tendo em conta que foi cientificado do auto de infração em 26/12/2003, resta flagrante a decadência do direito de lançar supostas diferenças não recolhidas de PIS/Pasep para fatos geradores que ocorreram no ano de 2008.

Ao final, levantando a hipótese de que o julgador entenda necessários maiores esclarecimentos, o impugnante indica seu assistente técnico de perícia e apresenta os quesitos a serem respondidos.

Em razão de os documentos juntados aos autos pelo impugnante indicarem a existência de outras pessoas jurídicas autônomas que comporiam sua Administração Indireta, mas não serem suficientes para certificar se todos os componentes dessa Administração Indireta realmente constituíam pessoas jurídicas legalmente estabelecidas, bem como em razão de os valores considerados pelo autuante como retenções efetuadas pelo Banco do Brasil não coincidirem com aqueles do demonstrativo por ele próprio juntado às fls. 2216/2290, o presente processo foi encaminhado em diligência em 29/05/2004 para que:

1. fosse verificado se cada uma das unidades gestoras listadas pelo autuado como de sua Administração Indireta corresponderia realmente a pessoa jurídica legalmente constituída, contribuinte do PIS/Pasep, apurando-se, a seguir, os valores referentes a elas informados no SISTN para os anos calendário de 2008 e 2009;

2. deduzindo dos dados informados no SISTN os valores referentes às pessoas jurídicas legalmente constituídas da Administração Indireta (resultado do item 1), fosse apurado se ainda haveria divergências entre esses dados e os Relatórios dos Balancetes Contábeis. Sendo o caso, diligenciasse junto ao contribuinte no intuito de, se possível, obter os dados para que a diferença constatada, ao invés de ser simplesmente dividida por doze, fosse calculada mensalmente, em conformidade com a escrita contábil;

3. fosse esclarecida a razão das divergências entre os valores considerados como retidos e o demonstrativo do Banco do Brasil juntado aos autos às fls. 2216/2290; e

4. por fim, após as providências acima, fosse recalculado o PIS/Pasep devido e não declarado/recolhido pelo contribuinte.

Realizada a diligência, o auditor fiscal assim relatou seus resultados na Informação Fiscal juntada às fls. 5299/5300:

5.1. A partir do exame da documentação apresentada na diligência, a saber:

“Demonstração da Receita Orçamentária da Administração Indireta – 2008/2009 e Fechamento com SISTN”, verificamos que as unidades gestoras listadas nesse demonstrativo correspondem a entidades da Administração Indireta, salvo as seguintes detalhadas no quadro abaixo:

01.060.317/0001-86 Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE Órgão Público - Executivo / 02.770.511/0001-18 Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães Órgão Público - Legislativo / 02.965.057/0003-12 Secretaria de Planejamento e Gestão – FDS Órgão Público - Executivo / 08.334.329/0001-09 Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária – APEVISA Órgão Público - Executivo / 10.572.055/0005-53 Secretaria de Agricultura e Reforma Agrária - FUNTEPE Órgão Público - Executivo / 5.2.

Seguem, em anexo, os comprovantes de inscrição e situação cadastral (CNPJ – Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral) desses órgãos comprovando a natureza jurídica, em nexo (fls. 5279 a 5283).

5.3. Elaboramos demonstrativo mensal das receitas desses órgãos: anexo III- 2008 (fls. 5285) e anexo IV-2009 (fls. 5286). Os valores totais mensais, por tipo de receita, desses anexos III-2008 e IV-2009, foram transportados para as planilhas que constituem os Anexos I-2008 Revisado (fls. 5287 a 5292) e Anexo II-2009 Revisado (fls. 5293 a 5298), nas colunas “valores Oriundos do Anexo III- 2008” e “Valores Oriundos do Anexo IV-2009”), respectivamente para o exercício de 2008 e 2009.

5.4. Destacamos, também, que após os esclarecimentos fornecidos na diligência acerca dos valores lançados na coluna “Movimento Acumulado Devedor” no Relatório Balancete Contábil, procedemos a retificação dos valores das receitas orçamentárias, ou seja, consideramos para fins de apuração da receita a coluna “Movimento

Acumulado Líquido” do Relatório Balancete Contábil. Os valores podem ser verificados na planilha Anexo I-2008 Revisado e Anexo II-2009 revisado, na coluna “Relatório Balancete Contábil” com o Relatório Balancete Contábil (fls. 75 a 2186) apresentado durante o procedimento fiscal.

5.5. No tocante as divergências de retenções do PASEP, informamos que procedemos consulta no site do Banco do Brasil (<https://www.bb.com.br>) e extraímos as telas de todas as retenções sofridas pelo Estado de Pernambuco no período de 01/2008 a 12/2008 (fls. 5140 a 5208) e para o período de 01/2009 a 12/2009 (fls. 5209 a 5278). A partir dos valores das retenções verificadas elaboramos planilha que constitui o anexo “Retenções PASEP” (fls. 5284). A análise dessa planilha revelou que não foram considerados no lançamento original (coluna retenção BB – Créditos no Anexo I e II) as retenções do IPIExportação e da CID-CIDE. Os valores da coluna “TOTAL” dessa planilha, que contemplam as retenções do IPI e CID, foram transportados para a planilha Anexo I-2008 Revisado e Anexo II-2009 Revisado.

5.6. Após todas as considerações destacadas no item 5, elaboramos planilhas que constituem os anexos: I-2008 Revisado e II-2009, respectivamente para o exercício de 2008 e 2009, identificadas como “Demonstrativo dos Valores Lançados – 2008/2009 (Revisados)” que resume os valores mensais devidos para o PASEP depois todas a retificações.

Cientificado do resultado da diligência em 25/02/2015, o contribuinte apresentou, em 26/03/2015 (fl. 5305), aditamento a sua impugnação original (fls. 5306/5323), na qual, preliminarmente, alega nulidade do procedimento fiscal pelas seguintes razões:

- após a diligência fiscal, o autuante alterou toda a base do auto de infração, o que resultou, na prática, na realização de um novo procedimento fiscal. Tanto é verdade que as Planilhas Fiscais e os Demonstrativos de Crédito Tributário que lastrearam o auto de infração foram integralmente desconsiderados por essa diligência fiscal;*
- o vício material que inquinou o procedimento fiscal inicial, qual seja, a realização de lançamento de crédito tributário por arbitramento sem indicação dos fundamentos legais e métodos não pode ser sanado pela realização de um procedimento fiscal complementar, ou melhor, de um novo procedimento fiscal;*
- a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é uníssona no sentido de que a realização de arbitramento de base de cálculo sem que haja a devida motivação, sem indicação de fundamentação legal e sem explicitar os métodos utilizados implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, devendo ser decretada a nulidade da autuação;*
- por se tratar aqui de nulidade que consubstancia a ocorrência de vício material, esta não é passível de correção.*

A seguir, quanto ao mérito, o autuado alega que:

• *do resultado da diligência se infere que a autoridade fiscal alterou seu entendimento jurídico e reconheceu que as entidades apontadas pelo Estado, desde o início da fiscalização, como integrantes da Administração Indireta, realmente possuem essa natureza jurídica. Entretanto, ela entendeu que cinco unidades gestoras integrariam na verdade a Administração Direta. O auditor fiscal utilizou como critério de classificação dessas unidades a natureza jurídica indicada no extrato do CNPJ, e não a natureza jurídica prevista em lei. Consoante será demonstrado, três dessas unidades estão efetivamente vinculadas à Administração Indireta e, ainda que assim não fosse, o fato de as cinco terem sido vinculadas à Administração Indireta é despido de repercussão fiscal;*

• *o fundo Prodepe foi instituído pela Lei Estadual nº 11.675, de 1999. De acordo com essa lei, o Prodepe é um fundo público estadual vinculado a uma entidade da Administração Indireta (Perpart) e assim está registrado nas leis orçamentárias anuais dos exercícios de 2008 e 2009. Sendo assim, a unidade gestora Prodepe, apesar de sua incorreta classificação no extrato do CNPJ, possui a natureza jurídica de fundo vinculado à Administração Indireta;*

• *em conformidade ao art. 2º da Lei Estadual nº 11.566, de 1998, c/c com o art. 194 da Lei Estadual nº 7.741, de 1978, a Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães é um órgão autônomo, sendo aplicadas, contudo, as disposições financeiras inerentes à administração indireta. Justifica-se, dessa forma, o registro orçamentário da instituição como pertencente à administração indireta, para que seja viabilizado o tratamento legalmente estabelecido, principalmente no que tange ao Sistema e-Fisco;*

• *a Apevisa foi criada pela Lei Estadual nº 13.077, de 1976, da qual se infere que se trata de uma unidade técnica vinculada a um órgão da Administração Direta, e, portanto, dela é integrante. Como corolário, apesar de possuir autonomia administrativa e financeira, não se constitui em unidade orçamentária, estando, por esse fato, ausente das Leis Orçamentárias a sua referência. Em outras linhas, a Apevisa faz parte da Administração Direta, mas por não se constituir em unidade orçamentária, o seu orçamento está inserido dentro do orçamento da Secretaria da Saúde;*

• *com relação aos fundos estaduais FDS – Fundo de Desenvolvimento Social e Funtepe – Fundo de Terras do Estado de Pernambuco, válido é ressaltar que, devido à lacuna legal relacionada ao assunto, não há convergência clara dos entendimentos contemporâneos tangentes à natureza jurídica dessas entidades, sendo ora consideradas como integrantes da Administração Direta, ora como da Administração Indireta. Por isso, faz-se necessário estabelecer algumas premissas acerca da instituição dos fundos públicos no Estado de Pernambuco:*

I. os fundos públicos são entes de variada natureza, conforme a destinação dada no âmbito da Administração Pública de cada esfera de Governo;

II. na estrutura do orçamento do Estado de Pernambuco, encontram-se fundos de natureza orçamentária e fundos de natureza contábil.

Os primeiros são constituídos como unidades orçamentárias integrantes do orçamento fiscal, enquanto os segundos são apenas fontes de recursos financiadoras de ações de determinadas unidades orçamentárias;

III. no orçamento fiscal do Estado, distinguem-se, ainda, fundos integrantes da Administração Direta e fundos integrantes da Administração Indireta, a depender da natureza jurídica do órgão ao qual cada um deles está vinculado, sem, no entanto, obedecerem a um critério sistematizado para essa distinção;

- o FDS foi instituído pela Lei nº 12.300, de 2002. Segundo esse diploma legal, tratase de um fundo público administrado pela Administração Direta, evidenciando uma incongruência com registros orçamentários dos exercícios de 2008 e 2009. Nada obstante, essa incongruência de classificação e registro nas leis orçamentárias é despida de repercussão fiscal, posto que seu orçamento integrou a “Demonstração da Receita Orçamentária da Administração Indireta – 2008/2009”. Assim sendo, as receitas orçamentárias do FDS integraram a base de cálculo do PIS/Pasep de responsabilidade dos entes integrantes da Administração Indireta;*

- o Funtepe foi instituído pela Lei nº 10.606, de 1991. O Decreto Estadual nº 15.373, de 1991, determinou que o órgão gestor desse fundo é a Secretaria da Agricultura, por meio da unidade técnica Programa de Apoio ao Pequeno Produtor Rural – Prorural. O Funtepe, por estar associado a um órgão da Administração Direta, e por esta ser gerido, deve a ela pertencer. Portanto, para que seja mantida a devida coerência, esse fundo associado a um órgão da Administração Direta deveria estar assim registrado nas leis orçamentárias. Todavia, essa incongruência de classificação nas leis orçamentárias é despida de repercussão fiscal, posto que seu orçamento integrou a “Demonstração da Receita Orçamentária Indireta – 2008/2009”. Sendo assim, as receitas orçamentárias do Funtepe integraram a base de cálculo do PIS/Pasep de responsabilidade dos entes integrantes da Administração Indireta;*

- as receitas das cinco entidades não aceitas pelo auditor fiscal foram incluídas na “Demonstração da Receita Orçamentária da Administração Indireta – 2008/2009”.*

Por sua vez, as referidas receitas foram oferecidas à tributação e, por conseguinte, integraram a base de cálculo do PIS/Pasep das entidades da Administração Direta.

Com efeito, se tais receitas eventualmente não foram oferecidas à tributação pela Administração Direta, foram devidamente oferecidas à tributação pela Administração Indireta. Desse modo, é de fácil conclusão que a discussão sobre a natureza jurídica das cinco entidades acima mencionadas é despida de repercussão fiscal, posto que comprovadamente o tributo devido foi recolhido, ainda que vinculado a um ente público diverso. Incluir novamente as receitas dos referidos órgãos na base de cálculo do PIS/Pasep devido pelo Estado de Pernambuco importaria em bitributação;

• os valores indicados nas planilhas revisadas na diligência apresentam os totais anuais das apurações coerentes com os valores indicados pelo Estado em sua impugnação, incluindo apenas as cinco entidades consideradas pelo auditor fiscal como pertencentes à Administração Direta e deixando de excluir da base de cálculo do PIS/Pasep as contribuições do Estado ao Fundeb. De fato, depreende-se do cotejo entre os valores das receitas apuradas pelo autuante e os informados pelo Estado em suas DCTFs e balancetes que eles são praticamente iguais, não existindo diferença em 2008 e apenas uma pequena diferença em 2009.

Essa pequena diferença em 2009 se deve exclusivamente à equivocada técnica erigida pela autoridade fiscal que, ao invés de analisar a escrita contábil e fiscal do Estado de Pernambuco, resolveu fazer um cruzamento de informações de DCTF x SISTN, sendo que este último envolve informações de entes da Administração Direta e Indireta. Neste ponto, requer que tais diferenças sejam desconsideradas, expurgadas do procedimento fiscal, já que o auditor fiscal não comprovou suas origens;

• o saldo de PASEP apontado como não recolhido, indicado nas Planilhas Revisadas, intituladas Anexos I – 2008 Revisado (fls. 5287 a 5292) e Anexo II – 2009 Revisado (fls. 5293 a 5298), não decorrem de divergências entre o total de Receitas apontadas pelo Estado de Pernambuco e o total de Receitas apontadas pela Autoridade Fiscal, mas sim pelo fato de a Autoridade Fiscal não ter considerado a dedução do FUNDEB da base de cálculo do PASEP, que até o ano de 2009 era permitida (fato que só foi mudado com o advento da Solução de Consulta nº 101/2009, publicado em 21.12.2009, que alterou o entendimento da RFB sobre a matéria);

• não existe diferença entre as Receitas apuradas pelo Auditor Fiscal e as informadas pelo Estado em suas DCTF's e Balancetes, a divergência reside apenas na apuração da base de cálculo, especificamente sobre a interpretação das deduções legais. Portanto os valores declarados e recolhidos pelo Estado de Pernambuco (CNPJ 10.571.982/0001-25) a título de Contribuição para o PASEP nos anos de 2008 e 2009 estão corretos, inexistindo qualquer motivo ensejador de acusação de 'fraude' e/ou 'dolo' imputados pelo Auditor da RFB;

• a informação fiscal após a diligência só veio demonstrar que o Estado de Pernambuco não omitiu informações em suas declarações contábeis e nas DCTFs.

• Pelo contrário, as divergências apontadas inicialmente na lavratura do auto de infração foram frutos da inconsistência do procedimento de auditoria erigido pelo autuante;

• não tendo havido a discrepância de dados narrada pelo auditor fiscal no "Relatório Fiscal do Auto de Infração", resta patente que tampouco ocorreu qualquer tipo de fraude ou dolo que possa ser imputada ao sujeito passivo ou a seus agentes públicos;

• o saldo de PIS/Pasep apontado como não recolhido não decorre de divergências entre o total de receitas registradas pelo Estado de Pernambuco e o total de receitas apontadas pela autoridade fiscal, mas

sim do fato de esta não ter considerado a dedução do Fundeb da base de cálculo da contribuição, que até o ano de 2009 era permitida. Assim, na remota hipótese de recolhimento a menor, este não se deu por omissão de receitas ou informações, mas por divergência de entendimento jurídico, qual seja, no entender do Estado de Pernambuco o Fundeb era passível de dedução da base de cálculo do PIS/Pasep até o final do ano de 2009. Registre-se ainda que a apuração dessa base de cálculo e a realização da dedução do Fundeb encontram-se devidamente declaradas e registradas nas DCTFs, não se podendo cogitar em omissão de receitas ou informações;

- nenhuma conduta praticada pelos agentes públicos estaduais no presente caso pode ser definida como tendente a omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, razão pela qual não se encontra presente o tipo penal descrito no art. 1º ou em nenhum outro artigo da Lei nº 8.137, de 1990, não havendo justificativa para a existência de representação fiscal para fins penais;*
- não se pode subsumir as ações e omissões do Estado de Pernambuco e de seus agentes, no caso em tela, ao conceito de fraude contido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, como pretendeu fazer o autuante;*
- se o Estado publicou no SISTN, ao alcance do acesso de todos, as supostas receitas a maior encontradas pelo auditor fiscal, não se vê onde estaria a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;*
- sobre a insuficiência da mera alegação e da necessidade de comprovação efetiva da ocorrência de fraude praticada pelo sujeito passivo, merece transcrição a Súmula nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:*

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Além disso, o Carf sedimentou o entendimento de que não há evidente intuito de fraude quando a controvérsia diz respeito, fundamentalmente, a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou de aplicação dos preceitos normativos (citase, por exemplo, o acórdão nº 202-17.993);

- se não houve dolo ou má-fé comprovadas a Receita Federal do Brasil não pode considerar a intenção de cometer fraude. Essa imputação de fraude visa exclusivamente justificar a aplicação do percentual de cento e cinquenta por cento de multa de ofício, bem como a indevida inclusão do período de 2008 no lançamento tributário, quando é sabido que em relação a esse período já ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário;*
- inexistindo fraude praticada e comprovada, a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do PIS/Pasep, se inicia com a ocorrência do fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN. E tendo o prazo decadencial se iniciado na data da*

ocorrência dos fatos geradores, enquanto o lançamento tributário ora impugnado está datado de 23/12/2013 e foi cientificado ao sujeito passivo em 26/12/2013, resta flagrante a decadência do direito de lançar as supostas diferenças não recolhidas cujos fatos geradores ocorreram no ano de 2008.”

A decisão de primeira instância da DRJ/SP de fls. 5340 foi publicada com a seguinte Ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009.

FUNDEB.

Os valores destinados pelo Estado ao Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Não comprovado nos autos a ocorrência dolosa de omissão de informações em DCTF e em Dacon, descabe a aplicação da multa de ofício qualificada.

DECADÊNCIA.

Na inexistência de dolo, fraude ou simulação, é de cinco anos o prazo de que a RFB dispõe para constituir os seus créditos, contados, no caso de ter havido recolhimento, da data do fato gerador.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. DRJ COMPETÊNCIA.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O processo digitalizado foi distribuído e pautado conforme regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais

concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresento e relato o seguinte Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conheço do tempestivo Recurso Voluntário.

É preciso considerar que a lide não está em condição de ser julgada, pelo exposto a seguir.

O Auto de Infração foi lavrado com fundamento na obrigatoriedade do cumprimento da contribuição do Pasep para as pessoas jurídicas de direito público interno, por conta da insuficiência de recolhimento no período de 01/01/2008 a 31/12/2009.

O lançamento teve como fundamento legal os seguintes dispositivos: Art. 1º da Lei Complementar nº 8/70, Arts. 2º, inciso III, 7º e 8º, inciso III, da Lei nº 9.715/98 e Art. 44, inciso I e §1.º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Há jurisprudência tanto neste Conselho quanto no Supremo tribunal Federal, advinda do julgamento da Ação Cível ordinária n.º 471/PR, no sentido de entender que a contribuição ao Pis/Pasep, após a Constituição Federal de 1988, passou a ser obrigatória para todas as pessoas jurídicas de direito público, em que pese a regra da imunidade recíproca prevista no Art. 150, VI, “a” desta CF.

Por conta desta jurisprudência do STF, é preciso ressaltar que em doutrinas jurídicas há controvérsia constitucional sobre a cobrança recíproca de tributos por pessoas jurídicas de direito público interno, por agredir a ordem constitucional vigente e o princípio da imunidade recíproca e autonomia financeira dos entes federativos.

Contudo, o aprofundamento desta discussão iria levar inexoravelmente à avaliação da inconstitucionalidade da cobrança, o que não é permitido por este Conselho conforme Súmula n.º 2.

Vislumbrando, então, a melhor solução para a lide apresentada nos autos, antes de avaliar se os critérios e fundamentos legais utilizados no lançamento em confronto com as alegações do contribuinte devem prosperar ou não, é importante considerar as alegações apresentadas em impugnação fls. 2349, impugnação parcial de fls. 5306 e preliminar de Recurso Voluntário de fls. 5369, em confronto com as informações do resultado da diligência solicitada pela DRJ/SP de fls.4884 e seguintes e 5140 a 5301, com a decisão deste colegiado de primeira instância de fls. 5340 a 5359.

DO LAPSO MANIFESTO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

É preciso trazer aos autos as razões pelas quais se forma a convicção de que o presente procedimento administrativo não está em condições de julgamento em razão de ter ocorrido lapso manifesto prejudicial as partes.

A DRJ assim decidiu com relação as preliminares arguidas em impugnação:

“A impugnação é tempestiva e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

No aditamento que fez à impugnação após a diligência, o contribuinte requereu a nulidade do auto de infração porque, segundo ele, as alterações promovidas pelo autuante teriam resultado na realização de um novo procedimento fiscal. Além disso, apesar de na impugnação original não ter levantado nenhuma preliminar, no aditamento ele alegou nulidade também porque o lançamento de ofício teria sido feito por arbitramento sem a indicação dos fundamentos legais e métodos, o que, segundo ele, não poderia ser sanado pela realização de um procedimento complementar ou por um novo procedimento fiscal.

Não obstante esse segundo argumento de nulidade já poder ser de plano rejeitado, uma vez que no aditamento o autuado tem direito a se manifestar apenas sobre os resultados da diligência efetuada, esclareça-se que o auto de infração não foi lavrado com base em arbitramento, pois os valores informados ao Sistema de Coleta de Dados Contábeis – SISTN, ao contrário do que parece crer o contribuinte, podem sim ser utilizados como fonte para apuração de sua receita. É certo que ao utilizar essa fonte, deve-se ter o cuidado de averiguar se toda a receita ali informada pertence ao sujeito passivo sob fiscalização. Aliás, na impugnação original os argumentos do impugnante foram justamente nesse sentido, ou seja, alegando que na receita extraída desse sistema pelo auditor fiscal constavam receitas de outras pessoas jurídicas, que compunham sua Administração Indireta.

Por sua vez, o primeiro argumento de nulidade igualmente não subsiste, porque o procedimento fiscal na diligência não resultou em um novo lançamento de ofício.

Com efeito, a infração cometida continua exatamente a mesma, ou seja, a omissão de receitas na apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e a consequente falta de recolhimento desse tributo. Na diligência o auditor fiscal apenas fez ajustes na base de cálculo, para excluir as receitas das pessoas jurídicas que compõem a Administração Indireta do autuado e considerar os valores discriminados na coluna “Movimento Acumulado Líquido” do Balancete Contábil, bem como deduziu todo o valor retido pelo Banco do Brasil. Aliás esses procedimentos vão ao encontro das alegações iniciais do impugnante e foram aqueles solicitados por este julgador ao encaminhar o presente processo para diligência. Se esse procedimento fosse resultar em novo lançamento de ofício, o processo não teria sido encaminhado para diligência, mas simplesmente teria sido cancelado o auto de infração.”

Em Recurso Voluntário, de fls. 5369, em preliminar o contribuinte apresentou suas razões para a reforma da decisão de primeira instância em virtude de erro/lapso manifesto no “Demonstrativo do Crédito Tributário” de fls. 5359 (em confronto com fls. 5140 a 5301 do retorno da diligência nos “Valores Revisados” de 2008 e 2009), anulação do lançamento por cerceamento do direito de defesa, **ausência de motivação, vício material e alteração do critério jurídico após o lançamento ter sido modificado** com a diligência solicitada pela DRJ/SP.

Com relação ao erro na planilha de "Demonstrativo de Crédito Tributário" apresentado acima, verifica-se que a DRJ/SP realmente trocou as colunas dos créditos

mantidos pelos créditos excluídos, o que resultou em uma manutenção lançamento em valor maior do que o realmente devido. Basta confrontar este Demonstrativo de fls. 5359 com o apresentado pela autoridade em fls. 5287, "Anexo I 2008 Revisado", em que verifica-se o erro no período de Dezembro de 2008, por exemplo, em que o real valor mantido foi de R\$ 1.458.677,62 e o excluído R\$ 2.378.572,92 (invertido na decisão da DRJ e onerando o contribuinte).

Do trecho reproduzido acima em que a DRJ teria tratado das preliminares, também verifica-se que **a decisão recorrida deixou de analisar a alegação, apresentada em impugnação, de nulidade do lançamento, especificamente com relação às alegações acima apontadas: ausência de motivação, vício material e alteração de critério jurídico.**

Diferentemente do apresentado em decisão de primeira instância em fls. 5351, trecho em que o relator afirmou que o contribuinte não alegou a preliminar de alteração de critério jurídico em impugnação, verifica-se que o contribuinte solicitou em impugnação em fls 2358 que a DRJ apreciasse que poderia haver alteração de critério jurídico após o cumprimento da diligência – conexão com a alegação de vício material e ausência de motivação – **e verifica-se que foram inseridos novos critérios para manutenção do lançamento.**

A DRJ concluiu que o contribuinte deveria ter alegado a alteração de critério jurídico na impugnação inicial e não após a diligência, mas conforme exposto acima, **o contribuinte previu que no lançamento não houve fundamento ou critério que justificasse a cobrança do Pasep devida por entes da administração indireta e que, eventual cobrança do Pasep nesse sentido, seria alterar o critério e motivação apresentados no lançamento.**

Foi o que aconteceu, a DRJ/SP verificou que houve o equívoco na cobrança do Pasep nesse sentido e concordou por retirar do lançamento tais cobranças, com exceção do Pasep decorrente da base de cálculo de receita proveniente dessas 5 (cinco) entidades: 01.060.317/0001-86 Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE Órgão Público – Executivo, 02.770.511/0001-18 Escola de Contas Públicas Professor Barreto Guimarães Órgão Público – Legislativo, 02.965.057/0003-12 Secretaria de Planejamento e Gestão – FDS Órgão Público – Executivo, 08.334.329/0001-09 Agência Pernambucana de Vigilância Sanitária – APEVISA Órgão Público – Executivo, 10.572.055/0005-53 Secretaria de Agricultura e Reforma Agrária - FUNTEPE Órgão Público – Executivo.

Assim, o contribuinte alegou, em síntese, que surgiu após o lançamento a necessidade da análise da natureza jurídica das entidades, se da administração direta ou indireta, critério não utilizado no lançamento.

CONCLUSÃO - DA DILIGÊNCIA

A decisão de primeira instância observou de forma correta que **a fiscalização subtraiu do lançamento as retenções comprovadas e que também excluiu do lançamento o Pasep incidente sobre as receitas de entidades vinculadas a administração indireta.**

Contudo, o cumprimento da diligência e reconhecimento de equívoco no lançamento não retira o direito do contribuinte ter as suas alegações apreciadas de forma

substancial, assim como não retira seu direito de ter o lapso manifesto corrigido pela própria autoridade que publicou de forma equivocada o “Demonstrativo do Crédito Tributário” de fls. 5359 (em confronto com fls. 5287 e seguintes do retorno da diligência), trocando as colunas dos créditos “excluídos” e créditos “mantidos”.

O Auditor Fiscal por meio de Auto de Infração e Representação Penal, descreve “PJ de Direito Público – Insuficiência de Recolhimento da Contribuição para o Pasep” e **fundamenta no Relatório Fiscal de fls 12 ter ocorrido a omissão proposital e fraudulenta nas DCTFs, mas as alegações do contribuinte vieram no sentido de demonstrar que os fatos e critérios utilizados no lançamento se mostraram equivocados e foram alterados**, de forma que a subsunção dos fatos às disposições legais, que fundamentaram a lavratura do Auto de Infração, foi comprometida.

O contribuinte entende que não basta capitular para o lançamento ser procedente, porque os fatos, a valoração destes fatos e os critérios têm de corresponder ao tipo legal.

Logo, a conclusão mais acertada é reconhecer o lapso manifesto e a ausência de motivação da decisão proferida pela DRJ/SP nos pontos alegados pelo contribuinte e apontados neste voto, para não haver conflito com o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99. Seguir com o presente julgamento no estado em que se encontra poderia resultar em supressão de instância ou ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Diante de todo o exposto, se faz necessária a o **retorno dos autos à DRJ/SP de fls 5340 para que o voto de primeira instância seja complementado com a análise dos pontos trazidos em impugnação**, em especial os seguintes itens:

- Corrigir o lapso manifesto nos cálculos dos valores mantidos, conforme “Demonstrativo do Crédito Tributário” de fls. 5359 (em confronto com fls. 5140 a 5301, em especial com as Planilhas de 2008 e 2009 com valores revisados);

- Apreciação das alegações de **yício material, ausência de motivação e alteração de critério jurídico diante da total alteração do lançamento**, em que pese o fundamento principal do lançamento ser a falta de recolhimento e omissão fraudulenta de receitas, as razões apresentadas pelas quais a fiscalização concluiu pela falta de recolhimento se mostraram equivocadas, assim, **a primeira instância deveria analisar, de acordo com as alegações do contribuinte em impugnação e aditamento da impugnação após cumprimento da diligencia realizada por esta própria DRJ/SP**, a viabilidade da manutenção ou não do lançamento também em virtude destas alegações.

Em face do exposto, não dou provimento ao Recurso de Ofício e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para que a decisão de primeira instância seja complementada, Acórdão 16-68.515 da DRJ/SP de fls. 5340 e seguintes, com fundamento no Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Regimento Interno deste Conselho, por ser possível medida sanatória, suprimindo as omissões apontadas e lapso manifesto.

Este é o voto.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheira Redatora - Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Conforme narrado no voto do ilustre Relator, um dos pontos que são levantados no presente processo, refere-se a suposto erro na planilha "Demonstrativo de Crédito Tributário", pois, aparentemente, verifica-se que a DRJ teria trocado as colunas dos créditos mantidos pelos créditos excluídos, o que resultou em uma manutenção lançamento em valor maior do que o realmente devido.

Nesse contexto, para que o processo esteja em termos para ser apreciado, inclusive porque também há recurso de ofício, a turma deliberou que deve ser convertido o julgamento em diligência, para que seja esclarecido, isto é, confirmado ou não, o suposto erro material, elucidando a Delegacia de Julgamento qual o valor efetivamente mantido pela decisão de primeira instância.

Esclarecido o referido, deverá ser dada a oportunidade à Recorrente para que, desejando, manifeste-se.

As demais questões do recurso voluntário e de ofício, deverão ser apreciadas após o retorno dos autos.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo