



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720708/2021-10
ACÓRDÃO	3101-004.405 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE CAMPINA GRANDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

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

A Contribuição para o Pasep devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno será apurada mensalmente, com base no valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O deferimento de um pedido de diligência ou perícia, a critério do julgador, pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas, que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. INSTÂNCIA RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a inovação de argumentos em sede de Recurso Voluntário. A vertente defensiva deve guardar consonância com o exposto na exordial, sob pena de inviabilizar o conhecimento da matéria esposada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosemburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE contra o Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, referente ao período de apuração de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado.

Por bem descrever os fatos até o julgamento de 1ª instância, convém reproduzir o relatório elaborado pelo julgador de piso:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte em epígrafe, foi lavrado o Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, de fls. 7/14, conforme demonstrativo abaixo:

Pasep - período: 1/2018 a 12/2019	
Contribuição	R\$ 13.745.333,98
Juros (calculados até 9/2021)	R\$ 1.452.897,23
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 20.618.000,92
Valor do Crédito Tributário	R\$ 35.816.232,13

O detalhamento do procedimento fiscal consta no Relatório Fiscal de fls. 15/25, de onde se extrai o que segue.

Intimado, o contribuinte apresentou as informações contábeis de suas receitas orçamentárias, no formato definido para o sistema Sagres do TCE-PB.

As informações mensais das receitas orçamentárias dos arquivos apresentados pelo contribuinte, junto com as informações obtidas do próprio *site* do Tribunal de Contas (<https://sagresonline.tce.pb.gov.br/#/municipal/execucao-orcamentaria/receitas>), foram processadas para as seguintes unidades gestoras:

- Prefeitura Municipal de Campina Grande;
- Fundo Municipal da Infância e Adolescência de Campina Grande;
- Fundo Municipal de Assistência Social de Campina Grande;
- Fundo Municipal de Defesa dos Direitos Difusos de Campina Grande;
- Fundo Municipal de Saúde de Campina Grande;
- Fundo Municipal do Meio Ambiente de Campina Grande.

As entidades com personalidade jurídica própria (autarquias e empresas públicas) não foram abrangidas pelo presente procedimento, pois são contribuintes distintos do fiscalizado.

Os resultados dos processamentos das receitas orçamentárias estão consignados no relatório “Demonstrativo das Receitas”, sendo que a base mensal do Pasep foi apurada somando-se as receitas correntes e transferências de capital, diminuindo-se as deduções para o Fundeb e ignorando-se as transferências de convênios.

Por meio dos Termos de Intimação Fiscal nos 1 e 2, deu-se, duas vezes, a oportunidade de o contribuinte se pronunciar sobre a apuração da base Pasep feita na fiscalização, sem que houvesse nenhuma manifestação. Depois dessas oportunidades, foram feitas, durante a fiscalização, alguns ajustes no levantamento da base Pasep.

Para fins de apuração da contribuição devida, as informações das bases mensais do Pasep foram copiadas do relatório “Demonstrativos das Receitas” para o “Demonstrativo dos Valores Lançados”, fazendo-se os seguintes procedimentos para cálculo do Pasep devido:

- sobre cada valor da linha "Base Pasep" foi apurado, mediante a aplicação da alíquota de 1% prevista no artigo 8o, inciso III, da Lei nº 9.715/1998, o valor

mensal de contribuição ao Pasep, conforme montantes na coluna de título "Contribuição";

- os montantes constantes nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) foram usados para abater o valor da contribuição calculada, conforme coluna "DCTF";

- os valores retidos a título de contribuição ao Pasep, quando das transferências efetuadas pela União/Estado, foram obtidos do *site* do Banco do Brasil, conforme anexo "Retenções para o Pasep", e minoraram também a contribuição lançada, conforme coluna "Retenção Banco do Brasil"; e

- os resultados das apurações do Pasep cobrados estão detalhados na linha de título "Valor Devido", onde são discriminados os montantes lançados em Auto de Infração, que ainda foram acrescidos dos juros de mora previstos na legislação de regência (artigo 9º da Lei nº 9.715/1998; artigo 161 do CTN; artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996) e de multa de ofício, conforme demonstrativos anexos.

Foi aplicada multa de ofício qualificada (150%), com fundamento na Lei nº 9.430/1966, inciso I, §1º, e Lei nº 4.502/1964, artigo 71, inciso I.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 11274.720734/2021-48), dentre outros motivos, por não ter a Prefeitura Municipal declarado, antes do início do procedimento fiscal, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a totalidade dos fatos geradores de contribuição para o Pasep, o que constitui, em tese, Crime contra a Ordem Tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990.

As alegações apresentadas pela municipalidade autuada em sua peça impugnatória podem ser resumidas a:

Sobre a base de cálculo do PASEP:

- O Município atendeu todas as solicitações da fiscalização, não havendo omissão de informações ou conduta vedada.
- Foram entregues todas as informações necessárias à apuração dos valores arrecadados e de transferência de capital.
- O FPM (Fundo de Participação dos Municípios) já vem com os valores do PASEP descontados na fonte, não sendo passível de nova apuração.
- Todas as transferências provenientes do Tesouro Nacional já têm retidos os valores devidos ao PIS/PASEP, conforme Decreto nº 4.524/2002.
- A fiscalização interpretou erroneamente a legislação ao apontar débitos sem considerar que o Município tem valores descontados diretamente dos repasses mensais do FPM.
- Não houve omissão em fatos geradores do PASEP, cumprindo o Município com o que determina a legislação federal.

Sobre as multas:

- O valor das multas aplicadas (aproximadamente 58% do débito) inviabiliza qualquer forma de pagamento, evidenciando caráter abusivo e exorbitante.
- Requereu subsidiariamente a exclusão das multas para apuração do real valor devido.

Sobre capacidade de pagamento:

- O Município está impossibilitado de realizar novo parcelamento devido à insuficiência de recursos.
- Já possui parcelamento previdenciário ordinário de aproximadamente R\$ 277.512.042,58 em 60 parcelas.
- Existem diversos outros parcelamentos especiais que comprometem o orçamento municipal.
- O comprometimento orçamentário põe em risco o cumprimento da folha de pagamento.
- O Município vem honrando os parcelamentos em 2021, demonstrando boa-fé.

Pedidos:

- Extinção dos créditos lançados no Auto de Infração.
- Subsidiariamente, baixa em diligência para averiguar os fatos.
- Prazo de 90 dias para apresentar complementação de documentos contábeis.

O Julgador de piso proferiu o Acórdão 101-023.030 – 5ª TURMA/DRJ01, em sessão de 7 de fevereiro de 2023, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição devida ao PASEP pelas pessoas jurídicas de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Os Municípios somente poderão excluir da contribuição devida os valores que já foram retidos pela União/Estados referentes a transferências constitucionais.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. COMPROVAÇÃO.

A multa de ofício deve ser qualificada quando comprovada a intenção do contribuinte de omitir contribuição devida.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. AUTORIDADE FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA.

A multa de ofício tem previsão legal e deve ser aplicada pela autoridade fiscal, que exerce atividade vinculada e obrigatória.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão proferida, a municipalidade interpôs recurso voluntário, mediante o qual apresenta as seguintes considerações, em síntese:

- Em sede de preliminar, o Município alega cerceamento de defesa e desrespeito ao devido processo legal, sustentando que foi indevidamente negado seu pedido de produção de perícia contábil especializada. Argumenta que tal perícia era essencial para a correta elucidação da base de cálculo do PASEP, especialmente diante da complexidade inerente à apuração das receitas de um município. Adicionalmente, alega ausência de fundamentação legal adequada no que se refere à aplicação da multa qualificada de 150%, no auto de infração, já que não teria sido especificada de forma clara a conduta supostamente praticada pelo ente fiscalizado que justificasse tal penalidade, bem como a falta de comprovação de dolo.
- No mérito, a municipalidade concentra suas alegações na contestação da base de cálculo do PASEP apresentada pela fiscalização. Sustenta que, embora a base deva considerar receitas correntes e transferências de capital com as devidas deduções para o FUNDEB e exclusão de transferências de convênios, não foram adequadamente consideradas as especificidades das transferências intergovernamentais.
- A principal argumentação de mérito refere-se à exclusão de recursos destinados ao Sistema Único de Saúde - SUS e ao Sistema Único de Assistência Social - SUAS da base de cálculo do PASEP. Com fundamento na Solução de Consulta COSIT nº 278/2017 e na legislação específica, o Município sustenta que os recursos federais transferidos para custeio das ações de assistência social e saúde caracterizam-se como transferências voluntárias, devendo ser excluídos da base de cálculo para evitar dupla tributação. Apresenta valores específicos que totalizam R\$ 498.643.790,43, compreendendo recursos do SUS e SUAS transferidos nos anos de 2018 e 2019, que deveriam ser deduzidos do montante tributável.
- Quanto à multa aplicada e ao encaminhamento de representação fiscal para fins penais, o Município reitera a ausência de fundamentação adequada, argumentando que não houve descrição clara das eventuais condutas nem especificação das provas necessárias para caracterizar a suposta intenção dolosa. Sustenta que a autoridade fiscalizadora não

demonstrou adequadamente o dolo necessário para justificar a multa qualificada, tornando indevido também o encaminhamento da representação para fins penais.

- Como pedidos, o Município requer primariamente o cancelamento integral do débito fiscal com base na insuficiência e improcedência da ação fiscal. Subsidiariamente, caso sejam ultrapassadas as preliminares, postula o reconhecimento da insuficiência dos valores apontados como devidos a título de contribuição e multa, com base nos argumentos de mérito apresentados, especialmente a exclusão dos recursos do SUS e SUAS da base de cálculo do PASEP.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

PRELIMINARES

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O Município de Campina Grande alega ter ocorrido cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia contábil especializada, argumentando que tal prova seria essencial para elucidação da correta base de cálculo do PASEP, considerando a complexidade das contas públicas municipais.

O julgador de primeiro grau indeferiu expressamente os pedidos de diligência e perícia, fundamentando sua decisão no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, ao considerar que *"estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia."*

A esse respeito, considero que a alegação de cerceamento de defesa por indeferimento de perícia técnica não procede.

Primeiramente, observo que o contribuinte não formulou pedido específico de perícia contábil durante a fase impugnatória, limitando-se a requerer genericamente *"diligência para averiguar os fatos"*.

Ademais, observa-se que a decisão de primeira instância se encontra devidamente fundamentada. O art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 confere à autoridade julgadora

discrecionabilidade técnica para determinar a necessidade de diligências ou perícias, sendo prescindíveis quando os elementos dos autos são suficientes para o julgamento.

No caso concreto, o julgador de piso esclarece que a fiscalização se baseou em documentação contábil oficial fornecida pelo próprio Município (sistema SAGRES do TCE-PB), bem como em informações das DCTFs e dados do Banco do Brasil sobre retenções. Concluiu assim pela prescindibilidade da diligência/perícia diante da suficiência dos elementos probatórios já constantes dos autos para adequada solução das questões controvertidas.

Por sua vez, a tentativa de justificar a necessidade de perícia, mencionando transferências de recursos para o SUS e o SUAS, surge apenas no recurso voluntário, caracterizando inovação inadequada em sede de segunda instância administrativa, conforme adiante se discorre a respeito.

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não constitui cerceamento de defesa o indeferimento de diligências ou perícias quando os elementos dos autos são suficientes para a formação do convencimento do julgador. Tais definições encontram-se inclusive sumuladas, conforme se demonstra:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Rejeito, portanto, a preliminar.

DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A municipalidade recorrente argumenta que o auto de infração não especificou adequadamente qual das condutas dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/1964 teria sido praticada, bem como não apontou as provas e individualização necessárias, violando o devido processo legal.

O julgador de primeiro grau considerou que *“as circunstâncias fáticas apuradas pela autoridade fiscal, quando analisadas em conjunto, são capazes de evidenciar a intenção (dolo) do contribuinte em omitir as contribuições para o Pasep”*.

De fato, em contexto preliminar que visa somente a aferir se houve adequadamente a indicação da fundamentação fática e legal da multa qualificada, observa-se que

não prosperam os argumentos do Município Recorrente, uma vez que a Autoridade Fiscal se desincumbiu do seu ônus de fundamentar suas conclusões.

A motivação da aplicação da multa qualificada encontra-se devidamente exposta no seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Como se nota no "Demonstrativo dos Valores Lançados", o valor total do tributo apurado na fiscalização nos anos de 2018 e 2019 foi de R\$ 16.377.385,90. Dessa quantia, apenas R\$ 529.679,89 foram declarados em DCTFs e R\$ 2.102.372,03 foram retidos da receita corrente do Município. Ou seja, R\$ 13.745.333,98, equivalente a 84% do valor apurado, deixaram de ser oferecidos à tributação. **Os valores suprimidos, por sua relevância e constância da conduta omissiva em todos os meses dos anos de 2018 e 2019, afastam a argumentação de mero erro. Anota-se ainda que é recorrente a constituição de créditos do Pasep com valores relevantes em fiscalizações do Contribuinte, conforme tabela abaixo:**

Processo	Encerramento Fiscalização	Valor (R\$)	Observação
10425.728394/2019-45	29/08/2019	36.810.237,82	Impugnação julgada improcedente. Encaminhado recurso ao CARF, pendente de julgamento.
10425.720099/2017-89	31/01/2017	11.830.186,73	Processo parcelado.
10425.721214/2018-13	09/09/2014	16.090.324,63	Impugnação julgada improcedente. O CARF julgou o recurso voluntário procedente em parte somente para excluir da base Pasep os repasses do Município ao Fundeb. Após apresentação de Recurso Especial pela PGFN, a parte referente aos repasses ao Fundeb foi transferida para outro processo. O processo encontra-se parcelado.

Alguns documentos dos processos acima listados constam do anexo "Documentos de Fiscalizações Anteriores (Pasep)".

Por tudo exposto, entendeu-se haver aqui omissões dolosas de contribuições para o Pasep, com aplicação de multa qualificada de 150%, conforme o seguinte fundamento legal:

Logo em seguida, foi realizada a transcrição do dispositivo que esclarece em qual, dentre as três condutas previstas no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, estaria enquadrada a conduta do Recorrente, no seguinte trecho:

Por tudo exposto, entendeu-se haver aqui omissões dolosas de contribuições para o Pasep, com aplicação de multa qualificada de 150%, conforme o seguinte fundamento legal:

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei 4.502/64

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

Ou seja, diferentemente do que alega a municipalidade Recorrente, houve a indicação expressa dos motivos de fato e de direito que justificaram a aplicação da multa qualificada, não procedendo as alegações de ausência de fundamentação.

Cabe ressaltar que o reconhecimento da existência da motivação não representa, entretanto, atestar sua procedência. A análise sobre o acerto ou não das conclusões pertinentes, que resultaram na aplicação da multa qualificada, dever ser realizada em contexto de apreciação do mérito.

Afasto, por conseguinte, as preliminares de nulidade.

DO NOVO PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

O Recorrente suscita novamente que deve ser realizada perícia contábil, justificando-a com a necessidade de levar *“em consideração as deduções e exclusões devidas, sobretudo diante da complexidade das contas públicas do Município”*.

A esse respeito, vale reiterar que, em conformidade com o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.

A realização de perícia tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide e que dependam de conhecimento especial de técnico.

Nesse sentido, Antônio Airton Ferreira, in *“Processo Administrativo Fiscal –PAF”* (disponível no site www.fiscosoft.com.br, acesso em 14/02/2005), lembra que:

A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido.

Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja

suficiente para esclarecer. Não se identifica dentre os argumentos apresentados pelo Recorrente essas circunstâncias.

Inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de juízos externos, indefere-se o pedido de perícia.

MÉRITO

DA BASE DE CÁLCULO DO PASEP E DAS DEDUÇÕES E EXCLUSÕES DEVIDAS

O Município Recorrente sustenta que recursos federais destinados ao custeio de ações de assistência social (SUAS) e saúde (SUS), no montante total de R\$ 498.643.790,43, deveriam ser excluídos da base de cálculo do PASEP por caracterizarem transferências voluntárias. Fundamenta sua tese na Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, na Lei nº 12.435/2011 e na LC nº 141/2022, alegando que tais recursos não decorrem de imposições constitucionais ou legais, mas de acordos entre entes federativos com objeto definido, enquadrando-se na exceção do § 7º do art. 2º da Lei 9.715/1998.

Por sua vez, não se observa que o referido tema tenha sido abordado na decisão de primeira instância, quando o julgador de piso se limitou a analisar a alegação genérica relativa ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios), concluindo que a fiscalização havia corretamente deduzido os valores retidos a título de PASEP nas transferências constitucionais, conforme demonstrativo do Banco do Brasil.

O acórdão fundamentou-se na própria Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, mencionada agora pelo Recorrente, para distinguir transferências constitucionais/legais de voluntárias, aplicando essa distinção apenas ao contexto das transferências relativas aos Fundos de Participação dos Municípios, diante dos argumentos apresentados pela então Impugnante.

Na realidade, as alegações relativas aos recursos do SUS e SUAS correspondem a tema que não foi suscitado na fase impugnatória.

Observa-se, assim, inequívoca inovação recursal inadmissível. Na fase impugnatória, o Município limitou-se a sustentar genericamente que "*o FPM - Fundo de Participação dos Municípios já vem com os valores do PASEP descontados*", sem qualquer menção específica aos recursos do Sistema Único de Saúde ou do Sistema Único de Assistência Social. Apenas no recurso voluntário surge, pela primeira vez, a tese de necessidade de exclusão das transferências relativas ao SUS e SUAS da base de cálculo do PASEP.

A admissibilidade de inovações recursais no processo administrativo tributário está restrita às matérias de ordem pública, tais como prescrição, decadência, incompetência da autoridade julgadora ou vícios processuais insanáveis. A questão da base de cálculo do PASEP,

contudo, constitui matéria de mérito sujeita ao contraditório e à ampla defesa, não se enquadrando em nenhuma das exceções que permitem inovação recursal. A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de vedar inovações em questões de mérito, exigindo que todas as alegações substanciais sejam apresentadas na fase impugnatória, momento em que se instaura e delimita a lide no contencioso administrativo.

Ainda que se superasse a questão da inovação recursal, a pretensão do Município de excluir da base de cálculo do PASEP os valores relativos às transferências do SUS e SUAS não encontra respaldo na própria Solução de Consulta COSIT 278/2017 por ele invocada como fundamento. A leitura atenta do referido ato interpretativo revela que a Receita Federal estabeleceu regra clara e objetiva sobre o tratamento tributário das transferências do Sistema Único de Saúde, concluindo expressamente que *"os repasses dos recursos do SUS caracterizam-se como transferências intergovernamentais constitucionais e/ou legais e estão submetidas às regras destas"* (item 22.1).

Mais ainda, a COSIT fundamentou seu entendimento na própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), que no artigo 25 excluiu inequivocamente os recursos destinados ao Sistema Único de Saúde do conceito de transferências voluntárias, conferindo-lhes natureza de transferências obrigatórias decorrentes de determinação constitucional e/ou legal. Senão vejamos:

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, **que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.** [Destaques nossos]

Por sua vez, o item 22.2 da Solução de Consulta estabelece exceção restritiva, dispondo que *"em situações específicas, os recursos federais e estaduais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária"*. Mas logo em seguida se condiciona tal tratamento ao requisito de que *"a transferência decorra de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998"*.

Quanto ao SUAS, embora não tratado especificamente na Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, aplica-se o princípio geral estabelecido no item 20.10, segundo o qual *"todo e qualquer caso de transferências intergovernamentais deve ser classificado em transferência constitucional e/ou legal ou em transferência voluntária"*.

Nesse sentido, considerando que a Lei nº 12.435/2011 estabelece cofinanciamento obrigatório entre os entes federados para o Sistema Único de Assistência Social, por meio de transferências automáticas, as referidas transferências caracterizam-se como imposição legal, o que afasta a natureza voluntária.

O aspecto mais relevante da presente análise é que o Município, não obstante tenha apresentado valores discriminados das transferências ao SUS e ao SUAS, não produziu qualquer prova de que tais repasses enquadram-se na exceção admitida pela Solução de Consulta COSIT nº 278/2017. Não foi demonstrado que os recursos foram transferidos mediante convênios específicos, contratos de repasse ou instrumentos congêneres com objeto definido, requisitos indispensáveis para caracterização como transferências voluntárias nos termos do § 7º do art. 2º da Lei 9.715/98. A alegação genérica de que se tratam de "*transferências voluntárias realizadas por programas conveniados*" não se sustenta diante da ausência de comprovação documental específica sobre a forma de operacionalização desses repasses.

A presunção estabelecida pela própria SC COSIT nº 278/2017 é de que as transferências ao SUS constituem transferências constitucionais/legais, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar o enquadramento na exceção restritiva, o que não ocorreu no presente caso.

Diante do exposto, voto por não conhecer da alegação de exclusão das transferências para o SUS e para o SUAS da base de cálculo do PASEP por configurar inovação inadmissível em sede recursal, por não se tratar de matéria de ordem pública que pudesse permitir sua análise de ofício, além de não terem sido apresentados elementos que sequer viabilizassem a conclusão de tratar-se de exceção à regra de tributação dessas transferências.

DA MULTA APLICADA E DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Por fim, o Recorrente questiona a multa aplicada. Ao mesmo tempo, alega que não deve haver o encaminhamento da representação fiscal para fins penais.

As considerações nesse sentido foram apresentadas num único parágrafo, nos seguintes termos:

28. Em que pese a necessidade de anulação do Auto de Infração respectivo conforme mencionado nas preliminares, ainda que este órgão colegiado ultrapasse o desrespeito às formalidade legais ali apontado, tem-se que diante das omissões expostas, **também no mérito, por não se falar em descrição das eventuais condutas e da especificação das provas necessárias**, não deve prosperar a aplicação da multa como apontado pela autoridade fiscalizadora, tampouco se deve observar o encaminhamento da referida representação fiscal para fins penais. [Destaque nosso]

Com relação à multa qualificada, não se observa que o Município Recorrente tenha trazido no recurso voluntário alegações objetivas e específicas que contestem sua aplicação.

O Recorrente se limitou, também no mérito, a afirmar que não houve a "*descrição das eventuais condutas e da especificação das provas necessárias*" a justificar a referida sanção,

após mencionar que teria havido desrespeito às formalidades legais, diante das “*omissões expostas*”.

Conforme já tratado em nível preliminar, improcedem as alegações do Município no que toca à existência de omissões em relação à motivação para a aplicação da multa qualificada. A Autoridade Fiscal considerou a existência de uma conduta fraudulenta, corroborada pelo Julgador de piso, no fato de os valores declarados em DCTF terem sido expressivamente menores que os devidos em todo o período fiscalizado, caracterizando uma conduta deliberada, além de tratar-se de prática reiterada e consciente da Municipalidade Recorrente, uma vez demonstrado que essa mesma conduta foi objeto de autuações anteriores.

E sem que tenham sido suscitadas objetivamente falhas nos elementos fáticos e/ou jurídicos utilizados pela Autoridade Fiscal para a referida qualificação, não há sentido em realizar um escrutínio de ofício da referida motivação, ou seja, sem que tenha havido provocação expressa e fundamentada do Recorrente.

Vale sempre registrar que o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, exige, para o processo administrativo fiscal, que a defesa seja apresentada com a indicação expressa dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta e esclarecendo os pontos de discordância, razões e provas que o Recorrente possui. Assim dispõe o mencionado art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

"Art. 16. **A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;**(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"[Destaque nosso]

Sob esse viés, não há reparos em relação à sanção imposta.

Nada obstante, as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à representação fiscal para fins penais, cabe considerar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes aos processos administrativos dessa natureza.

Essa abordagem chegou também a ser sumulada no âmbito deste Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009

Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008

Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004

Não cabe, portanto, a este Colegiado deliberar a respeito do pedido formulado, de não encaminhamento da referida representação.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto para conhecer o recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA