



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720357/2021-64
ACÓRDÃO	3101-004.294 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE VALENCA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

INTIMAÇÃO. VIA POSTAL. NULIDADE. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. REPRESENTANTE LEGAL.

É válida a intimação postal realizada no domicílio do sujeito passivo, ainda que a correspondência tenha sido entregue a pessoa sem poderes de representação.

INTIMAÇÕES. NÃO ATENDIMENTO. LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. INFORMAÇÕES EXTERNAS. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos, a fiscalização poderá valer-se de dados externos para estimar ou comprovar a base de cálculo dos tributos, como informações prestadas pelo próprio contribuinte a outros entes.

PROVAS.

De acordo com a legislação, na impugnação será mencionada, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

MUNICÍPIO. BASE DE CÁLCULO. FUNDEB.

Dentre as receitas do FUNDEB, somente as parcelas de participação das receitas próprias dos Municípios transferidas ao referido fundo são dedutíveis da base de cálculo da Contribuição para o Pasep, ainda que alguma parcela tenha sido deduzida erroneamente a esse título.

CONTRIBUIÇÃO RETIDA PELA STN. DEDUÇÃO. VALOR DEVIDO.

A retenção realizada pela STN não exclui o valor transferido da base de cálculo do PASEP, apenas obriga, na determinação do valor a ser recolhido, que os valores retidos sejam descontados da contribuição devida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos a Conselheira Laura Baptista Borges e o Conselheiro Ramon Silva Cunha (relator), que davam provimento parcial para dedução dos valores repassados ao FUNDEB. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSEMBURG FILHO – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Denise Madalena Green, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Ferreira Braga que foi substituída pela Conselheira Denise Madalena Green.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso voluntário apresentado pelo Município de Valença contra o ACÓRDÃO 101-014.932 – 13ª TURMA/DRJ01, que julgou improcedente impugnação apresentada contra Auto de Infração lavrado pela DRF/Feira de Santana/BA.

O lançamento de ofício foi realizado tendo por motivação a insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PASEP relativa aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro/2017 a dezembro/2019.

No procedimento retratado no Relatório Fiscal, a fiscalização informa que diversos documentos foram solicitados ao ente político, sendo que este não atendeu às intimações nem apresentou a documentação solicitada. Apesar de várias oportunidades, o município não juntou nenhum dos documentos solicitados ao processo digital.

Diante disso, utilizaram-se os dados informados pela Prefeitura ao Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM-BA), considerando como base de cálculo as receitas correntes e transferências de capital e deduzidos apenas valores legalmente permitidos, como complementações da União ao FUNDEB.

Foi aplicada multa de 75% com base no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96. Lavrou-se Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) por indício de crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, inciso I) e foi qualificado o Prefeito, Sr. Ricardo Silva Moura, como responsável tributário.

Além do auto de infração objeto do presente processo, foram lavrados outros dois Processos Administrativos Fiscais no mesmo procedimento fiscal. São eles:

- 15588-720.355/2021-75, que se refere às contribuições previdenciárias patronais e dos segurados incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais da Prefeitura de Valença, exceto o Fundo Municipal de Saúde (FMS), e
- Processo nº 15588-720.356/2021-10, que se refere às contribuições previdenciárias patronais e dos segurados incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais do Fundo Municipal de Saúde (FMS) de Valença.

Cientificada do auto de infração, a Municipalidade apresentou impugnação, que pode ser assim resumida:

- Nulidade por vício de Intimação

Suscita a nulidade das intimações realizadas no processo administrativo, pois os Avisos de Recebimento (ARs) foram assinados por pessoas não habilitadas, sem vínculo com a Prefeitura. Argumenta que o ato só seria válido se assinado por representante legal, como o prefeito ou procurador, nos termos da Lei nº 9.784/99 e Decreto nº 70.235/72. Sustenta que isso comprometeu o exercício da ampla defesa e do contraditório.

- Nulidade do Auto de Infração por Aferição Indireta Indevida

A Receita Federal teria feito uso da aferição indireta para apurar o crédito tributário, com base apenas em dados orçamentários do SICONFI e TCM-BA, sem antes esgotar os meios legais de obtenção da documentação fiscal. O Município afirma que esses dados não distinguem corretamente as despesas que gerariam obrigação tributária, como a folha de pessoal, e que a fiscalização foi superficial e precipitada, contrariando a legislação que exige rigor e busca da verdade material.

- Nulidade por violação ao Art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório

Sustenta que a fiscalização não comprovou adequadamente a ocorrência do fato gerador do tributo, transferindo ao Município o ônus de provar fato negativo. Isso tornaria impossível o exercício pleno da defesa, tornando o lançamento nulo.

- Bitributação e Exclusões Indevidas na Base de Cálculo do PASEP

Argumenta que as transferências constitucionais realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional já sofrem retenção na fonte do PASEP, de acordo com o § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715/98, sendo indevida nova cobrança sobre esses valores.

Os valores do FUNDEB devem ser excluídos da base de cálculo, conforme entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, para evitar dupla tributação.

- Multa Confiscatória (75%)

Contesta a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, por seu caráter confiscatório, violando o art. 150, IV da Constituição Federal. Aponta jurisprudência do STF e de tribunais federais que consideram confiscatória a multa acima de 20%.

A 13ª TURMA/DRJ01 proferiu o **ACÓRDÃO** 101-014.932 – 13ª TURMA/DRJ01 com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PASEP.

O Ente Municipal deve recolher a contribuição social para o PASEP incidentes sobre as receitas mensais das receitas correntes arrecadadas, das receitas de transferências correntes recebidas e das receitas de transferências de capital recebidas.

Inconformada com a decisão proferida, a Municipalidade apresentou recurso voluntário, repetindo os argumentos apresentados na impugnação. São eles, em síntese:

1. Preliminares

- 1.1. Vício de Intimação

As intimações foram recebidas por pessoas não habilitadas, sem vínculo com a administração pública municipal. A assinatura no Aviso de Recebimento (AR) não foi de representante legal do Município.

- 1.2. Nulidade do Auto de Infração - Aferição Indireta Indevida

A Receita Federal adotou a aferição indireta com base em informações orçamentárias sem esgotar os meios para obtenção de documentos contábeis e fiscais do Município.

A aferição indireta é medida excepcional e não pode ser utilizada como regra.

- 1.3. Violação ao Art. 9º do Decreto 70.235/72

O auto de infração foi elaborado com base em análise superficial, sem provas suficientes. Foi impossibilitada a defesa efetiva por parte do Município, devido à fragilidade dos fundamentos do lançamento fiscal.

Houve a inversão do ônus da prova: cabe ao Fisco comprovar o fato gerador, e não ao contribuinte provar fato negativo.

2. Mérito

2.1. Retenção pela STN nas Transferências Constitucionais

Os valores do PASEP já são retidos na fonte pela Secretaria do Tesouro Nacional. Cobrança adicional configuraria bitributação.

2.2. Incidência Indevida sobre Recursos do FUNDEB

O FUNDEB é fundo contábil sem personalidade jurídica, mas os valores repassados ao FUNDEB não devem compor a base de cálculo do PASEP.

A cobrança implica dupla tributação vedada pelo Decreto nº 4.524/2002.

3. Multa de Ofício – Caráter Confiscatório Aplicação de multa de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

O percentual é excessivo e confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal. O Município cita jurisprudência que considera razoável o percentual de 20% e pede a redução da penalidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

Preliminares

Nulidade da intimação

Em sede preliminar, a empresa recorrente suscita a nulidade da intimação realizada por via postal e entregue a pessoa que não é seu representante legal, o que implica cerceamento do direito de defesa.

Segundo seu entendimento, *“a intimação somente se aperfeiçoaria se o Aviso de Recebimento fosse assinado pelo representante legal do Município, ou pessoa com poderes para tanto, v.g. o chefe do Executivo Municipal ou Procurador Jurídico, sendo que, no caso sob análise,*

as assinaturas constantes no A.R. são de pessoas estranhas à Administração Municipal, quedando-se impossível a consumação do ato intimatório”.

Não assiste razão à recorrente.

A forma de realização da intimação é matéria que se encontra regulada pelo art. 23 do Decreto nº 70.235, do 6 de março de 1972, de onde se destaca:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Os incisos do *caput* do artigo transcrito estabelecem os meios idôneos para a realização da intimação e não há qualquer indicação de que exista uma relação de subsidiariedade entre eles. Muito pelo contrário, conforme fica evidenciado pela redação do §1º, ao afirmar que o edital poderá ser empregado *"quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput"*. Um dos meios é qualquer um deles, sem ordem de preferência.

Sendo postal, não há qualquer exigência de que a entrega seja na pessoa do sujeito passivo ou de seu representante legal, como ocorre na intimação pessoal disciplinada no inciso I

do art. 23. Basta, assim, que seja realizada no domicílio tributário de eleição do sujeito passivo. Nesse sentido tem decidido o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO POSTAL. PESSOA FÍSICA. ART. 23, II DO DECRETO Nº 70.235/72. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PESSOAL. OBRIGATORIEDADE DO CONTRIBUINTE DE MANTER ATUALIZADO SEU DOMICÍLIO FISCAL PERANTE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTIMAÇÃO POSTAL PROFÍCUA. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO POR EDITAL.

1. É do contribuinte a obrigação de manter atualizado seu domicílio perante a Administração Tributária, presumindo-se válida a intimação dirigida ao endereço ali registrado.

2. Não existe ordem de preferência entre a intimação pessoal e a intimação postal para efeito do processo administrativo fiscal estabelecido pelo Decreto n. 70.235/72.

3. Conforme prevê o art. 23, II do Decreto nº 70.235/72, inexistente obrigatoriedade para que a efetivação da intimação postal seja feita com a ciência do contribuinte pessoa física, exigência extensível tão somente para a intimação pessoal, **bastando apenas a prova de que a correspondência foi entregue no endereço de seu domicílio fiscal, podendo ser recebida por porteiro do prédio ou qualquer outra pessoa a quem o senso comum permita atribuir a responsabilidade pela entrega da mesma**, cabendo ao contribuinte demonstrar a ausência dessa qualidade. (REsp 1197906 / RJ Relator o Ministro Mauro Campbell Marques)

Vale lembrar que o endereço é de livre eleição do sujeito passivo, que o informa à administração tributária. Logo, a responsabilidade e o risco dessa escolha são do próprio contribuinte, que deve indicar local onde a correspondência vá encontrar pessoas de sua confiança.

Rejeito, portanto, a preliminar arguida.

Nulidade por aferição indireta indevida

O Município recorrente alega que a Receita Federal adotou a aferição indireta com base em informações orçamentárias sem esgotar os meios para obtenção de documentos contábeis e fiscais do Município. Pondera que a aferição indireta é medida excepcional e não pode ser utilizada como regra.

As alegações do Município esbarram na constatação de que houve 3 intimações enviadas pela Fiscalização em 14/10/2020, 18/12/2020 e 23/04/2021, para que fossem apresentados documentos e prestadas as informações necessárias para viabilizar o procedimento fiscal, sem que a entidade Autuada tenha apresentado os documentos solicitados.

Nos termos da Lei nº 4.320/1964, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC 101/2000) e das normas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os entes públicos são obrigados a manter escrituração contábil regular e organizada, sendo obrigatória sua apresentação à Fiscaliz-

zação da Receita Federal do Brasil para verificação do cumprimento das suas obrigações fiscais relacionadas à Contribuição ao PASEP, devida em razão do que estabelece o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

E na hipótese em que o contribuinte deixar de apresentar os documentos solicitados, os quais seriam capazes de demonstrar em detalhes a base de cálculo dos tributos, ou comprovar o seu recolhimento, ou quando o movimento real das operações, receitas, etc, do contribuinte não esteja refletido em sua escrituração contábil e/ou fiscal, a Autoridade Fazendária deve fazer uso de instrumentos excepcionais para lançar os tributos devidos.

Como é cediço, o lançamento trata-se de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade, conforme estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional.

No caso em pauta, não tendo o Município recorrente apresentado os registros contábeis e documentos demandados pelo Fisco, não restou alternativa ao Autuante senão promover o lançamento com informações prestadas pela própria Municipalidade ao Tribunal de Contas dos Municípios, agindo da melhor forma.

Ou seja, a excepcionalidade da forma de apuração do tributo devido sob aferição indireta foi justificada pelo comportamento do Município que deixou de atender às intimações para apresentação dos elementos que é obrigado por lei a manter e apresentar, e que viabilizariam a aferição direta, ou seja, a partir da sua escrita contábil/fiscal e documentos que a respaldam.

Vale ressaltar que os dados utilizados pela Fiscalização não correspondem a informações presumidas. São dados obtidos através de declarações apresentadas pela própria Municipalidade ao Tribunal de Contas dos Municípios, em relação a que não faz sentido algum qualquer alegação de desconhecimento. O procedimento foi detalhado nos seguintes termos no Relatório Fiscal:

O sujeito passivo não juntou ao dossiê (processo digital) nº 10271.261149/2020-89 nenhum dos documentos solicitados, e para verificar a regularidade do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao PASSEP, consultamos as informações repassadas pela Prefeitura Municipal de Valença ao Tribunal de Contas dos Municípios-TCM-BA, notadamente o Demonstrativo de Receitas Orçamentárias, que, em cruzamento com as informações constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil, constatamos que o contribuinte não recolheu em DARF e nem declarou em DCTF a totalidade dos valores que deveria recolher referente ao PASEP, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração,

A utilização dos dados enviados pelo Município ao TCM não fere o devido processo legal, pois são dados de origem oficial e autodeclarados. Além disso, a sua utilização supre a omissão do contribuinte, que se furtou a atender intimações, e constitui meio legítimo de aferição indireta, diante da impossibilidade de apuração direta pela não apresentação dos documentos obrigatórios.

O CARF tem reiterada jurisprudência no sentido de que a aferição indireta é legítima, especialmente quando os dados utilizados forem fornecidos pelo próprio contribuinte em outro contexto, desde que a motivação para a adoção do método esteja clara. Senão vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2007

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE.

Com a recusa ou apresentação deficiente de documentos, a fiscalização promoverá o lançamento de ofício por arbitramento, inscrevendo as importâncias que reputar devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(Acórdão nº 2402-011.749 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS OU DOCUMENTOS. NÃO ATENDIMENTO DAS FORMALIDADES LEGAIS. INFORMAÇÃO DIVERSA DA REALIDADE.

Constitui infração deixar a empresa de apresentar documentos solicitados pela auditoria fiscal e relacionados com as contribuições previdenciárias ou apresentá-los sem atendimento às formalidades legais exigidas. [...]

AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento de que a contabilidade da empresa não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, constituem-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que o Fisco lance de ofício, mesmo que por aferição indireta de sua base de cálculo, a contribuição previdenciária que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(Acórdão nº 2803002.672 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Especial)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2005

RECUSA OU SONEGAÇÃO DE DOCUMENTOS OU SUA APRESENTAÇÃO DEFICIENTE. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, bem como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento, que a contabilidade da empresa não registra o real movimento de remuneração dos segurados a seu serviço, constituem-se motivos justos, bastantes, suficientes e determinantes para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, revertendo em desfavor da empresa o ônus da prova em contrário.

(Acórdão nº 2302-002.553 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária)

Rejeito, igualmente, a preliminar arguida.

Nulidade por violação ao art. 9º do Decreto 70.235/72

O Município alega que o auto de infração foi elaborado com base em análise superficial, sem provas suficientes. Diante disso, afirma ser impossível defender-se de forma efetiva, devido à fragilidade dos fundamentos do lançamento fiscal.

As alegações do Município colidem com as circunstâncias apontadas no auto de infração, uma vez que tergiversam o fato de ele não ter atendido às intimações para apresentar livros e documentos, omitindo que a aferição indireta decorre dessa sua omissão. Além disso, intencionalmente deviam do fato de que os dados utilizados pela Autoridade Fiscal foram informações prestadas pela própria Municipalidade ao Tribunal de Contas dos Municípios.

Nesse contexto, não prospera qualquer alegação de desconhecimento e, consequentemente, de inviabilidade de o Município defender-se, já que as informações utilizadas na autuação são provenientes dos seus registros.

Diferentemente do que alega o Recorrente, portanto, o contencioso administrativo ora instaurado não contempla qualquer necessidade de produção de prova negativa. O ônus processual a que se encontra sujeito o Recorrente corresponde, na realidade, à obrigação legal de manter e disponibilizar os elementos de escrituração contábil e fiscal que viabilizam a apuração do tributo devido pela Fazenda Pública Federal e a regularidade no seu pagamento.

Rejeito, igualmente, a preliminar arguida.

Mérito

Retenções do PASEP feitas pela STN

O Município Recorrente alega que o lançamento em pauta configura bitributação em razão de ter havido retenção dos valores do PASEP pela Secretaria do Tesouro Nacional nas transferências constitucionais.

O tema já foi enfrentado pelo Julgador de piso, não tendo o Recorrente trazido à discussão elementos novos.

Vale considerar que no Relatório Fiscal já consta o esclarecimento de que a existência de valores retidos na fonte a título de PASEP, quando do repasse das transferências constitucionais, não justifica a dedução dessas receitas da base de cálculo da contribuição. Transcreve-se o excerto:

Alegações de que estes valores já sofreram retenção na fonte do PASEP quando do repasse das transferências constitucionais e deveriam, por esta razão, ser deduzidos da base de cálculo, não procedem, já que os valores retidos na fonte deverão, como veremos adiante, serem descontados do PASEP devido na determinação do PASEP a recolher.

Na realidade, na determinação do valor a ser recolhido, os valores retidos devem ser descontados da contribuição devida. E encontra-se demonstrado nos autos que foram realizados os descontos pertinentes às retenções.

Portanto, o cômputo dos valores do FUNDEB transferidos pela União aos municípios referentes às transferências constitucionais (FPM, FPE, IPVA, IPI-EXP, etc.) na base de cálculo da contribuição para o PASEP não implica, em razão de ter havido retenção da referida contribuição, bitributação. Obriga, entretanto, que o valor retido seja deduzido na apuração da contribuição a ser paga pelo ente político.

Tendo sido realizada essa dedução, conforme demonstrativos que instruem o auto de infração, não prosperam as alegações do Recorrente.

Incidência Indevida sobre Recursos do FUNDEB

O Município alega que, embora o FUNDEB seja um fundo contábil sem personalidade jurídica, os valores repassados a esse fundo não devem compor a base de cálculo do PASEP, dada a complexidade das operações contábeis que envolvem a sua formação.

O Recorrente suscita a ocorrência de dupla tributação, vedada pelo Decreto nº 4.524/2002, e se afirma amparado na Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017.

O tema foi abordado no acórdão proferido pela 13ª Turma da DRJ01, no qual restou consignado expressamente que:

“As alegações do impugnante ficam prejudicadas, **pois a Autoridade Lançadora deduziu da base de cálculo o FUNDEB**, como se aferem do item INFRAÇÕES, alínea b), do RELATÓRIO FISCAL – FLS. 11 A 15 e os demonstrativos abaixo:

b) Como dedução da base de cálculo de cada período de apuração mensal, o valor informado mensalmente como Transferência de Receita da Complementação da União ao FUNDEB (1724020000) no ano-calendário 2017,

(175801200000) no ano-calendário 2018 e (171809000000) no ano-calendário 2019, e as transferências voluntárias decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, conforme § 7º do art. 2º da Lei 9.715/98, lançadas nas contas 17600000000 e 24700000000, no ano de 2017; 17181000000 e 24181000000, nos anos de 2018 e 2019.

Importante assinalar que, **para efeito de dedução da base de cálculo do PASEP, foram consideradas as transferências para o FUNDEB referentes à complementação da União** em função do valor por aluno transferido para o município não ter alcançado o mínimo definido nacionalmente, **em razão de que estes recursos são oriundos das receitas correntes da própria União, já submetidos à incidência do PASEP pela União**, quando da apuração da sua base de cálculo mensal do PASEP, sem exclusão dos citados valores repassados complementarmente ao município para o FUNDEB.”

Observa-se que a Autoridade Fiscal utilizou como referência para dedução os valores consignados no Demonstrativo da Receita Orçamentária cujo histórico indica tratar-se de valores recebidos pelo Município a título de “Transferência de Recursos da Complementação da União ao FUNDEB”. Tal exclusão vai de encontro às orientações da própria RFB na Solução de Consulta n.º 278 Cosit:

Transferências da União ao FUNDEB - parcela de complementação

21.3.4. Quanto à parcela de complementação, por se tratar de transferência constitucional e/ou legal, quando for transferida para os fundos, **a União**, segundo o que preconiza a parte final do referenciado art. 7º, **deverá excluir os valores entregues da base de cálculo da contribuição. Tais valores sofrerão a incidência da contribuição no ente receptor dos recursos**, quando de sua alocação ao fundo. Caso a União venha a reter a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais quando da transferência aos demais entes, aplica-se o mesmo raciocínio apresentado no item 21.3.2.

Essa exclusão encontra-se claramente demonstrada nos Demonstrativos de Apuração do PASEP de fls. 40 a 42.

Todavia, a parcela dedutível das bases de cálculo dos Municípios corresponde aos valores transferidos desses entes políticos ao FUNDEB, assim descritos na referida Solução de Consulta:

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB

Quanto às parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo os valores repassados ao fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. Tais valores sofrerão a incidência da contribuição quando os entes beneficiados receberem os recursos distribuídos por meio do fundo.

Demonstrado, portanto, que os valores deduzidos não correspondem à parcela de dedução à qual a Municipalidade tem direito, há que se reconhecer à Recorrente o direito à dedução da parcela correta, ainda que a Autoridade Fiscal tenha deduzido valor erroneamente a esse título.

O direito à referida dedução é assegurado por lei e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que eventual equívoco da Autoridade Fiscal na quantificação do tributo devido não pode ser utilizado como justificativa para se deixar de reconhecer o direito à dedução prevista na legislação, ainda que o valor deduzido erroneamente utilize terminologia padecida em sua denominação.

Há que se reconhecer, portanto, o direito de deduzir, da base de cálculo da Contribuição para o PASEP, os valores repassados pelo Recorrente ao FUNDEB.

Multa de Ofício – Caráter Confiscatório

O Município alega que o percentual de 75% da multa de ofício é excessivo e confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda ao ente tributante “*utilizar tributo com efeito de confisco*”. Cita jurisprudência que considera razoável o percentual de 20% e pede a redução da penalidade.

Com relação ao alegado caráter confiscatório da multa de ofício, cumpre-nos concluir que se trata de questão não passível de deliberação na esfera administrativa.

Tratando-se de exigência fundada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, não é permitido ao julgador administrativo excluir ou reduzir o valor estabelecido na lei para a referida sanção.

Tendo a multa lançada previsão em lei, à qual o julgador administrativo está vinculado, eventual deliberação quanto à validade do referido dispositivo legal frente às disposições constitucionais transcenderia, ao aferir a constitucionalidade de lei posta, a competência deste Órgão Colegiado.

Tal abordagem encontra-se pacificada no âmbito deste Tribunal Administrativo, tendo sido consagrada na Súmula CARF nº 2, que assim estabelece:

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

CONCLUSÃO

Voto, portanto, pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto para deduzir os valores repassados pelo Recorrente ao FUNDEB da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, redator designado

A discordância em relação ao voto do ilustre relator não diz respeito ao direito do sujeito passivo de deduzir os valores repassados ao FUNDEB da base de cálculo da Contribuição para o PASEP. E sim a demonstração de que não houve a mencionada dedução.

A Fiscalização identificou que houve dedução de valores da base de cálculo da Contribuição para o PASEP, tornando a contribuição devida menor.

A recorrente não contestou que a dedução pudesse ter sido realizada em montante menor que o devido, limitando-se a transcrever literalmente o texto que apresentou na impugnação a esse título.

Ou seja, o Recorrente não trouxe aos autos a demonstração da existência de erros dos valores que deveriam ser abatidos na composição da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Definida a regra que direciona o *onus probandi* no âmbito do processo administrativo fiscal, resta estabelecer o conceito de prova, sua finalidade e seu objeto.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fato. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade. A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto con-

dizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mentiras. As legações, sim, é que podem ser verdadeiras ou falsas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circundam.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Diante da falta de provas do erro na dedução dos valores repassados pelo Recorrente ao FUNDEB, da base de cálculo da Contribuição para o PASEP, nego provimento ao capítulo recursal.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho