



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

Processo nº 10120.723123/2011-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.034 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrente MUNICÍPIO DE INHUMAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO OBSERVÂNCIA DO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/07 IMPOSSIBILIDADE.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade, nem diminuição dos consectários legais do crédito tributário

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

A Contribuição para o Pasep será apurada mensalmente, à alíquota de 1% (um por cento), pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas (arts. 2º, III, 7º e 8º, III, da Lei nº 9.715/98).

FUNDEB. FUNDO SEM PERSONALIDADE JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES TRANSFERIDOS E RECEBIDOS.

As transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB, a exemplo do percentual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), devem ser inseridas na base de cálculo do ente receptor, em razão do inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9715, de 1998. Também por causa da parte final do referido art. 7º, anteriormente comentado, o ente transferidor (no caso, a União) deve excluir os valores repassados de sua base de cálculo.

Os 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.

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 recebedor 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, estes entes recebedores devem deduzir da contribuição devida os valores retidos.

Os recursos distribuídos dos fundos aos Estados e Municípios (normalmente denominada Receitas do FUNDEB) deverão ser incluídos na base de cálculo do ente recebedor (transferências recebidas), em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Poderá ser deduzido do valor da contribuição devida o valor retido pela STN nas transferências realizadas, em respeito ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, para que se evite a dupla tributação de recursos, vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a parcela de transferência ao FUNDEB, nos termos do voto vencedor, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo e Fenelon Moscoso que lhe negavam provimento. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Corinto Oliveira Machado não participaram da votação em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros Fenelon Moscoso e Vinícius Guimarães (Suplente convocado) na sessão de julho de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra o acórdão recorrido, que segue integralmente transcrito:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência de Pasep, relativo aos períodos de apuração 05/2006 a 12/2009 (fls. 633 a 650), totalizando R\$ 2.295.337,74, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 05/2011, sendo R\$ 1.123.276,53 correspondentes à contribuição.

No Relatório Fiscal (fls. 651 a 653), a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

- *No curso do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou os documentos solicitados: balancetes mensais consolidados, demonstrativo mensal de apuração/composição da base de cálculo, DCTF e DARF;*
- *Após análise preliminar dos documentos apresentados, foi emitido o Termo de Constatação Fiscal, cientificado ao contribuinte, ao qual foi anexada planilha com o Demonstrativo de Apuração do Pasep e das Diferenças Apuradas, juntados ao presente processo;*
- *O contribuinte solicitou esclarecimentos quanto à apuração dos valores de base de cálculo e não apresentou nenhum documento ou fato novo sobre os valores apurados;*
- *Após re-análise dos documentos apresentados e da legislação de regência, a Fiscalização decidiu pela emissão de auto de infração, considerando os seguintes entendimentos: os valores contabilizados como Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos devem ser deduzidos da base de cálculo juntamente com a Contribuição Patronal para o RPPS por se tratar de parcelamento da Contribuição Patronal a cargo do Município a favor do RPPS;*
- *Em decorrência, os valores inicialmente apurados foram alterados, demonstrados mensalmente por meio de planilha anexa ao lançamento. As diferenças apuradas decorrem da seguinte operação: Receitas Correntes + Contribuição para o Regime Próprio de Previdência Social – Contribuição Patronal para o RPPS e Valores Parcelados + Receitas de Capital = Base de Cálculo. O Pasep foi calculado à alíquota de 1%, sendo dele excluídos os valores recolhidos antes do início da ação fiscal e os declarados pelo contribuinte antes do início da ação fiscal;*
- *Analizando-se as transferências da União por meio do SISBB, constatou-se que não houve retenção do Pasep em todos os meses objeto da ação fiscal.*

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 28/06/2011 (fl. 667), tendo apresentado impugnação tempestiva em 28/07/2011 (fls. 673 a 684 e 978), na qual traz as seguintes alegações, em resumo:

- *O lançamento não deve prevalecer por ter sido realizado com cerceamento do direito da ampla defesa, pois foram identificados de forma errônea os dispositivos legais que definem a base de cálculo da contribuição, omitindo o enquadramento legal devido;*
- *As multas impostas são indevidas e inconstitucionais, ferindo o princípio constitucional da separação, autonomia e independência dos entes políticos da Federação, havendo invasão da autonomia e da independência financeira do ente político autuado;*
- *Nesse sentido, cita-se a Súmula nº 93 DJ 28/09/81, do antigo TFR;*
- *Da mesma forma, não cabe a imposição de multa moratória às pessoas jurídicas de direito público, muito mais as de caráter punitivo, que se constituem em sanção de uma pessoa jurídica de direito público a outra;*
- *Ainda que assim não fosse, a ilegalidade da cobrança de multa no presente caso é patente, se considerarmos que tal imposição foi exigida sem a necessária previsão legal, contrariando o disposto no art. 97-V do CTN;*
- *O fundamento legal da multa citado no auto de infração não procede, pois as normas citadas trazem percentuais diferentes de multas, não existindo norma penal específica para as pessoas jurídicas de direito público, o que seria obrigatório, em razão da autonomia constitucional entre elas e da vedação de tributação recíproca prevista no art. 150- VI-“a”, da Constituição;*
- *Constata-se também ofensa ao princípio constitucional da legalidade, previsto nos arts. 5º-II e 150-I da Constituição;*
- *Cita-se jurisprudência judicial;*
- *Sobre o tema vigora e vincula a Administração Pública Federal a Súmula nº 226 do TCU;*
- *Além disso, a RFB, ao citar o fundamento legal da penalidade, indica duas penalidades distintas, mas se utiliza no lançamento, de forma ilegal e abusiva, da penalidade mais gravosa e menos específica, incidindo em erro que deve ser sanado;*
- *O § 1º do art. 86 da Lei nº 7.450/85 trata das multas de ofício do PIS e do Pasep e remete às multas previstas no art. 21 do Decreto-Lei nº 401/68 e alterações posteriores;*
- *Por outro lado, o art. 44-I da Lei nº 9.430/96 também dispõe sobre a matéria;*
- *A princípio, poder-se-ia entender que a norma mais recente revogou a anterior, mas assim não ocorre, nos termos previstos no § 2º do art. 2º da LIDB, caso dos autos, pois a regra prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85 é norma específica em*

relação à Lei nº 9.430/96, sendo que esta fixou regras gerais relativas a impostos e contribuições, ao passo que a norma anterior trata especificamente do PIS e do Pasep, não tendo sido modificada ou alterada por lei posterior;

- *Tanto isso é verdade, que o art. 88 da Lei nº 9.430/96 revogou expressamente o art. 87 da Lei nº 7.450/85 e não o art. 86, mostrando que a intenção do legislador era manter a penalidade prevista anteriormente;*

- *Assim, caso não acolhida a exclusão total da penalidade, por falta de previsão legal específica, deve ser reduzida para 50%, com a aplicação do art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85;*

- *A autoridade fiscal não definiu com clareza a base de cálculo do lançamento, pois o Demonstrativo de Apuração do Pasep não identifica a composição das receitas correntes e de capital, não deduz os valores transferidos a outras entidades públicas e terceiros e não exclui os valores deduzidos do FPM transferido mês a mês e de outras receitas transferidas;*

- *Também acrescenta à base de cálculo, como receita, os valores pagos a título de contribuição patronal, ao invés de deduzi-los e não demonstra os valores pagos mês a mês;*

- *A autoridade fiscal não deduziu os valores transferidos ao SUS e ao Fundeb/Fundef, como contrapartida do Município a estes programas, assim como não deduziu os valores repassados ao Instituto de Previdência Social do Município - IPSMI, a título de contribuição para a seguridade de seus servidores;*

- *Também não deduziu os valores repassados à Câmara Municipal de Inhumas, que constituem receita tributável daquele Poder;*

- *Tanto o SUS, como o Fundeb/Fundef e o IPSMI são consideradas entidades públicas. As duas primeiras são assim consideradas pela RFB para fins de transferências externas recebidas, devendo dar tratamento recíproco para os recursos enviados;*

- *No caso do IPSMI, este possui personalidade jurídica própria e o Município lhe transfere recursos. O mesmo ocorre com a Câmara, que possui CNPJ e personalidade jurídica diferente do Município, devendo ser tributada de forma individualizada;*

- *A norma legal se refere a “entidade” e não a pessoa jurídica de Direito Público, cabendo a aplicação da regra do art. 110 do CTN;*

- *Tais incorreções tornam nulo todo o procedimento fiscal;*

- *A Auditora não fez exclusão alguma de receitas não tributadas pelo Município, pois transferidas, assim como não demonstra ter deduzido o Pasep retido na fonte das diversas receitas de*

transferência recebidas, mas apenas deduz os valores recolhidos espontaneamente e os declarados em DCTF;

- *Não se compreende onde a autoridade fiscal foi buscar os valores apontados no Demonstrativo de Apuração do Pasep. Os valores informados pelo Município ao Fisco não diferem daqueles declarados ao TCM-GO, conforme relatórios ora anexados e planilha;*

- *Como se observa, todos os períodos de apuração apresentam divergências com os valores informados ao TCM-GO, alguns inclusive a menor, comprovando que o lançamento está errado;*

- *Pelo exposto, requer, em preliminar, a anulação do auto, pela ocorrência de cerceamento ao direito de defesa do impugnante, em razão de erro formal pela falta de indicação precisa do enquadramento legal do lançamento e das penalidades, e de erro material pela falta de indicação precisa da formação da base de cálculo dos créditos apurados;*

- *No mérito, requer a extinção das multas, por impossibilidade de sua aplicação a pessoa jurídica de direito público por outra pessoa jurídica de direito público.*

Alternativamente, requer a redução da multa de ofício para 50%. Requer, também, a procedência de suas alegações relativas à base de cálculo apurada no lançamento;

- *Por fim, caso assim não entenda o julgador, requer a conversão do processo em diligência, para que o auditor identifique claramente os elementos que compõem a base de cálculo do lançamento.*

O Acórdão 12.82.000, da 16ª Turma da DRJ/RJO, Sessão de 01 de junho de 2016, do qual foi extraído o relatório alhures transcrito, por unanimidade de votos, reconheceu em parte a solicitação contida na manifestação de inconformidade, recebendo a seguinte ementa (fl. 981):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2009

PASEP - PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo do PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno é a totalidade das receitas correntes arrecadadas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas, e das transferências correntes e de capital recebidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2009

LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - Não se caracteriza o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, quando constam no lançamento todos os elementos relacionados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com a clara descrição dos fatos que deram origem à exigência, não se verificando, da mesma forma, a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 daquela norma.

LANÇAMENTO - VINCULAÇÃO À NORMA APLICÁVEL AO TRIBUTO - O ato de lançamento é vinculado e obrigatório, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicar as disposições legais e normativas em vigor.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO - PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO - INCIDÊNCIA - Por expressa determinação legal, correta a incidência da multa de ofício sobre valores exigidos por meio de auto de infração, não havendo previsão para sua não incidência sobre valores devidos por órgãos públicos.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA - INDEFERIMENTO - Não cabe a realização de diligência ou perícia quando já constem nos autos elementos suficientes ao convencimento do julgador.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância apreciar argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Valendo-se do direito que lhe é facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a contribuinte manejou Recurso Voluntário, onde repisa todos os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

O recurso voluntário trata de matéria da competência deste Conselho, é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por tais razões deles tomo conhecimento.

Em seu recurso voluntário, o município recorrente, em síntese, em preliminar de nulidade que a autoridade fiscal não teria levado em conta as exclusões e deduções da base

da cálculo prevista na legislação pertinente ao assunto, e no mérito informou que teria refeito os cálculo da para a apuração da contribuição em comento, elencando quais seriam as rubricas que deveriam ser utilizadas, alegando ao final a ilegalidade da aplicação da multa de ofício agravada.

I.1 - Preliminar de nulidade

Neste tópico o contribuinte recorrente atribui a nulidade ao auto de infração, em decorrência da falta de enquadramento legal no auto de infração, bem como o descumprimento do art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Pois bem. A jurisprudência deste Conselho tem se solidificado no sentido de negar provimento ao pedido de cancelamento do lançamento por erro/falta de enquadramento legal verificado no auto de infração, quando tal vício não impedir o exercício do direito de defesa. Vejamos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário:

2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO/DECISÃO DRJ. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, os defeitos que inquinam o lançamento e a decisão administrativa são a lavratura ou expedição por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte, além, é claro, da inobservância dos requisitos mínimos relacionados naquele diploma legal.(...) (Acórdão nº 3401003.794; Relator Robson Jose Bayerl; Data da Sessão 24/05/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que o Termo de Verificação Fiscal, a descrição dos fatos e o enquadramento legal permitem a perfeita compreensão da infração que motivou a autuação, e que a interessada se defendeu especificamente e com desenvoltura das imputações do Fisco, não se pode cogitar de prejuízo algum ao direito constitucional de defesa da contribuinte. Portanto, nulidade alguma há de ser reconhecida, com esse fundamento. (...) (Acórdão nº 1402002.347; Relator Lucas Bevilacqua Casabianca ; Data da Sessão 06/10/2016)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário:

2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL.

Os dispositivos legais que fundamentaram as autuações, apesar de não terem sido mencionados nos lançamentos, o foram no termo de verificação fiscal, parte integrante da peça acusatória. Ademais, a extensão e a pertinente argumentação da impugnação apresentada a contraditar, especificamente e com profundidade, cada uma das imputações formalizadas na acusação fiscal, não permitem o reconhecimento do prejuízo à defesa, necessário à decretação de nulidade dos lançamentos.(...) (Acórdão nº 1401001.647; Relator Antonio Bezerra Neto; Data da Sessão 08/06/2016)

Não obstante entender que o posicionamento jurisprudencial é suficiente para afastar a alegação de nulidade do autos de infração, quando nos debruçamos sobre a manifestação de inconformidade trazida pelo recorrente, podemos observar que este defendeu-se de forma clara e precisa das imputações que lhes foram feitas, observe-se (e-fl. 674):

O enquadramento legal informado no auto de infração relaciona os arts. 1º a 4º da Lei Complementar nº 08/70; o Título 5, Capítulo 2, Seções 1 a 3 do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/1982 e os arts. 67, 70, 73 e 93 do Decreto nº 4.524/02 (também Regulamento do PIS/PASEP).

As multas foram tipificadas no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, no art. 2º da Lei nº 7.683/88 e no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Os juros de mora foram enquadrados no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Conforme demonstrado, o recorrente defende-se do dispositivo legal sobre o qual se baseou a fiscalização para a lavratura do auto de infração, portanto, descabida a alegação de nulidade por falta de enquadramento legal.

No que tange a alegada nulidade por desobediência as ditames do art. 24 da Lei nº 11.457/07, entendo que também não há razão ao pleito do recorrente.

Para tanto, peço vênia para utilizar como razão de decidir os excertos trazidos pelo I. Conselheiro Rosaldo Trevisan no acórdão nº 3401-003.517, observe-se:

No recurso voluntário, a empresa adiciona o argumento de que lhe favorece, no presente caso, a decisão do STJ, na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS), no sentido de que se aplica ao processo administrativo tributário o disposto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que estabelece o prazo de 360 dias para as decisões administrativas:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo,

em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador consequência (v.g., reconhecimento tácito do crédito, como demanda a recorrente) ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal.

Neste Decreto é que se arrolam, por exemplo, as causas de nulidade (art. 59).

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.

Veja-se, a título ilustrativo, o art. 226 do novo Código de Processo Civil – CPC (artigo 189 do antigo CPC), que também tem por escopo a celeridade nos julgados:

“Art. 226. O juiz proferirá:

I - os despachos no prazo de 5 (cinco) dias;

II - as decisões interlocutórias no prazo de 10 (dez) dias;

III - as sentenças no prazo de 30 (trinta) dias.”

Embora se possa entender o objetivo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após trinta dias seria, por exemplo objeto de nulidade, ou subtração de custas ou atualizações, ou ainda reconhecimento de direitos de crédito. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que “haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte”).

Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:

“Razões do veto “Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em

virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção.

Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

“Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao “processo rápido” propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é duplice, pois tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo.”²

Improcedente, assim, o pleito no sentido de atribuição de efeitos à inobservância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Repare-se que nem a norma e nem o julgado na sistemática dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS) objetivam as consequências da inobservância, como deseja a recorrente.

Nesse sentido já me manifestei em processos julgados neste tribunal, sempre com acolhida unânime da turma:

DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. CONSEQUÊNCIAS. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade, nem diminuição dos consectários legais do crédito tributário. (Acórdão nº 3403002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25 fev. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403002.746, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30 jan. 2014)

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO. A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade. (Acórdão nº 3403002.374, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 24 jul. 2013)

Portanto, não merecem prosperar as alegações de defesa no que se refere a prazos para a Administração se manifestar sobre pedidos de restituição/ressarcimento, ensejando consequências pelo descumprimento.

Desta forma, não assiste razão ao contribuinte recorrente no que concerne à alegação de nulidade do auto de infração.

I - Do Mérito - Base de Cálculo do PIS/PASEP

O recorrente, Município de Inhumas - GO, pessoa jurídica de direito público interno, está sujeito ao recolhimento da contribuição ao Pasep, que é calculada sobre suas receitas.

As verificações sobre o recolhimento da contribuição em comento deram-se sobre os períodos de apuração de maio de 2006 a dezembro de 2009.

A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep foi instituída pela Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Nos termos desse diploma, são contribuintes do Pasep a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, bem como suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

O artigo 2º da LC nº 08/70 assim dispõe:

Art. 2º. A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I – União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2º (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração

Pública, a partir de 1º de julho de 1971, 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2º (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes;

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo, da União, dos Estados, através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.

Ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora discutidos, de maio de 2006 a dezembro de 2009, a incidência de tal contribuição se efetivou em consonância com as inovações introduzidas pela Lei nº 9.715/98, com alterações promovidas pela MP nº 2.158-35/01, que assim dispõe:

Lei nº 9.715/98

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. (Grifou-se)

Decreto nº 4.524/2002

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração

Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

(...)

No caso da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, portanto, a base de cálculo do Pasep é composta pelas receitas correntes arrecadadas, transferências correntes destinadas à manutenção e funcionamento de serviços e transferências de capital destinadas a investimentos, recebidas de outras entidades da Administração Pública. Além disso, poderão ser deduzidas da base de cálculo as transferências que tais contribuintes destinarem a outras entidades da Administração Pública, evitando-se, com isso, a dupla tributação.

Conforme podemos observar de todo o processo, a fiscalização promoveu de forma minuciosa a apuração das informações trazidas pelos documentos juntados aos autos, indicando de forma clara suas conclusões, inclusive procedendo a planilhas explicativas da apuração dos créditos cobrados.

Quanto à inclusão ou não dos valores destinados ao Fundeb na base de cálculo do Pasep, tomando de empréstimo as razões de decidir sobre o assunto utilizadas pelo I. Conselheiro Walker Araújo em caso análogo, cabem as seguintes ponderações.

O Fundef - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério foi originalmente instituído pela Lei nº 9.424/1996. Posteriormente, foi substituído pelo Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, implantado em janeiro de 2007, por meio da Emenda Constitucional nº 53/2006, regulamentada pela Lei nº 11.494/2007. Ambos os fundos destinam-se à distribuição de recursos para toda a educação básica dos municípios (incluindo creches, pré-escola, ensinos fundamental, médio e especial, entre outros).

Da legislação citada extrai-se que se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Conforme o disposto no artigo 7º da Lei nº 9.715/1998, somente podem ser excluídas da base de cálculo do Pasep as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Considerando-se que o Fundeb não é entidade pública, não possuindo personalidade jurídica própria, os valores que eventualmente forem repassados a esse fundo não devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelo Município, ainda que efetivamente sua destinação final sejam outras entidades públicas, considerando a finalidade para a qual foi instituído.

Resolvendo as divergência trazidas em vários processos que versaram sobre o assunto, foi emitida pela Coordenação Geral de Tributação da RFB (COSIT) a Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011, já mencionada no acórdão da DRJ, cuja ementa abaixo se transcreve:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Base de cálculo de Município. As receitas financeiras auferidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da remuneração de depósitos bancários, de aplicações de disponibilidade em operações de mercado e de outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes, integram

suas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, base de cálculo mensal para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 1%.

Os valores das receitas repassados/alocados para o FUNDEB (antigo FUNDEF) pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem inclui-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Quando ficar comprovado que houve a retenção pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte, à alíquota de 1%, incidente sobre o total dos valores transferidos pela União, poderão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios excluir de suas respectivas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep os valores recebidos a título de transferências constitucionais relativas ao FPE e ao FPM, inclusive os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 8, de 1970; e Lei nº 9.715, de 1998, (art. 2º, inciso III, e § 6º e arts. 7º e 8º).

Dessa forma, vê-se que a coordenação encarregada de resolver divergências entre órgãos julgadores da RFB estabeleceu que nas transferências recebidas da União, aquelas parcelas destacadas para o Fundeb devem compor as bases de cálculo do Pasep.

A impossibilidade de dedução do valor destinado ao Fundeb deve-se ao fato de tratar-se de um fundo meramente contábil (artigo 1º, *caput*, Lei nº 9.424/1996), frisando-se que o artigo 7º da Lei nº 9.715/1998 permite tão-somente a dedução de transferências efetuadas a outras entidades públicas. Irrelevante, também, é a destinação específica dos recursos vinculados ao Fundeb, uma vez que, ainda assim, continuam tais valores integrando as receitas correntes, que compõem a base de cálculo da contribuição estabelecida nas normas acima.

Neste sentido, traz-se à colação decisões proferidas por este Conselho Administrativo com este posicionamento:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA DESTINADA AO FUNDEB. O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, não se constituindo em entidade pública, pelo que as receitas a ele destinadas não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.” (3403002.806)

“PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. FUNDEB. FUS.

As pessoas jurídicas de direito público interno devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas. Os recursos recebidos pelos municípios e destinados ao FUNDEB e FUS não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.” (Acórdão 3202001.601)

“BASE DE CÁLCULO. FUNDEF E FUNDEB. CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os valores destinados pelo município ao Fundef/Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública e por falta de previsão legal, já que as exclusões permitidas contemplam as transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é o caso desses fundos, que se constituem em meros fundos de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica.” (3403003.104)

Portanto, ainda que um percentual dessas transferências recebidas seja **direcionado** ao Fundeb, o valor a ser considerado na base de cálculo da contribuição devida pelo Município continua sendo o valor total recebido da União, excluindo-se a contribuição retida.

De outra banda, nos exatos termos trazidos pela Solução de Divergência nº 12/2011, acima mencionada, quanto aos **valores recebidos** pelo município recorrente do Fundeb, uma vez já tributado na fonte, tais recursos não devem ser levados a tributação novamente.

Tal orientação é extraída do p. único, do art. 2º, da LC nº 8/70:

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

Pois bem. Ao contrário do que alega o recorrente, todos os documentos juntados aos autos foram analisados pela fiscalização, bem como pelos julgadores da DRJ, restou demonstrado de forma clara por meio de planilhas explicativas a origem dos créditos exonerados e remanescente, não subsistindo, portanto, as alegações recursais.

II - Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, contudo, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Redator Designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à exclusão dos repasses efetuados pelo Município ao FUNDEB.

No que tange ao FUNDEB, este relator já pronunciou no Acórdão nº 3302-004.895, cuja ementa e voto transcrevo abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2010, 2011 Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS DESTINADAS AO FUNDEB E DAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB. A base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos). Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Os fundamentos do voto foram os seguintes:

"O FUNDEB foi instituído pela Lei nº 11.494/2007 e regulamentado pelo Decreto nº 6.253/2007, com fundamento constitucional no art. 60, §7º do ADCT, nos termos abaixo transcritos:

Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 1º A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de

Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 2º O Fundo referido no parágrafo anterior será constituído por, pelo menos, quinze por cento dos recursos a que se referem os arts. 155, inciso II; 158, inciso IV; e 159, inciso I, alíneas "a" e "b"; e inciso II, da Constituição Federal, e será distribuído entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos nas respectivas redes de ensino fundamental. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º A União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o § 1º, sempre que, em cada Estado e no Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 4º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 5º Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no § 1º será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 6º A União aplicará na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, inclusive na complementação a que se refere o § 3º, nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 7º A lei disporá sobre a organização dos Fundos, a distribuição proporcional de seus recursos, sua fiscalização e controle, bem como sobre a forma de cálculo do valor mínimo nacional por aluno.

De acordo com o art. 211, §§2º e 3º da CF, de 1988, os Estados e Municípios devem atuar prioritariamente no ensino fundamental.

¹ Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

...

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

O FUNDEB, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, é um fundo de natureza meramente contábil, conforme a Lei nº 11.494/2007, cujos artigos abaixo transcrevem-se:

Art. 1º É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT.

Parágrafo único. A instituição dos Fundos previstos no caput deste artigo e a aplicação de seus recursos não isentam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios da obrigatoriedade da aplicação na manutenção e no desenvolvimento do ensino, na forma prevista no art. 212 da Constituição Federal e no inciso VI do caput e parágrafo único do art. 10 e no inciso I do caput do art. 11 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, de:

I pelo menos 5% (cinco por cento) do montante dos impostos e transferências que compõem a cesta de recursos do Fundeb, a que se referem os incisos I a IX do caput e o § 1º do art. 3º desta Lei, de modo que os recursos previstos no art. 3º desta Lei somados aos referidos neste inciso garantam a aplicação do mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) desses impostos e transferências em favor da manutenção e desenvolvimento do ensino;

II pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) dos demais impostos e transferências.

[...]

CAPÍTULO II

DA COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

Seção I

Das Fontes de Receita dos Fundos

Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:

I imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;

III imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;

IV parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;

V parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;

VI parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea *a* do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VII parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea *b* do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

III parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989; e

IX receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

§ 1º Inclui-se na base de cálculo dos recursos referidos nos incisos do caput deste artigo o montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 2º Além dos recursos mencionados nos incisos do caput e no § 1º deste artigo, os Fundos contarão com a complementação da União, nos termos da Seção II deste Capítulo.

Seção II

Da Complementação da União

Art. 4º A União complementar os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT.

[...]

CAPÍTULO III

DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS

Seção I

Disposições Gerais

Art. 8º A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.

É formado por 20% dos recursos dos Estados e Municípios decorrentes de diversas receitas tributárias nos termos do artigo 3º, bem como de complementação da União, na forma do artigo 4º, de modo a atingir o valor mínimo por aluno definido nacionalmente.

A distribuição dos recursos ocorre entre o governo estadual e os seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, de acordo com o artigo 8º.

Tem-se, portanto, que se trata de um fundo de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica própria. A Secretaria do Tesouro Nacional – STN – assim dispôs em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos², ao tratar do FUNDEB:

“03.01.02.02 NATUREZA DO FUNDEB

O Fundeb não é considerado federal, estadual, nem municipal, por se tratar de um fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo e pelo fato de a arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do fundo. Além disso, os créditos dos seus recursos são realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios, de forma igualitária, com base no número de alunos. Esses aspectos do Fundeb o revestem de peculiaridades que transcendem sua simples caracterização como Federal, Estadual ou Municipal. Assim, dependendo do ponto de vista, o fundo tem seu vínculo com a esfera federal (a União participa da composição e distribuição dos recursos), a estadual (os Estados participam da composição, da distribuição, do recebimento e da aplicação final dos recursos) e a municipal (os Municípios participam da composição, do recebimento e da aplicação final dos recursos).

É importante destacar, no entanto, que a sua instituição é estadual, conforme prevê a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006, como segue:

² https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_III_PCE.pdf

“Art. 1º. É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação Fundeb, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ADCT.”

De modo similar, a Controladoria de Controle Externo do Tribunal de Contas de Pernambuco dispôs em sua cartilha sobre o FUNDEB³:

“No âmbito de cada Estado e do Distrito Federal foi criado um Fundo (para efeito de levantamento das matrículas presenciais e de distribuição dos recursos). Entretanto, o FUNDEB não é considerado Federal, Estadual, nem Municipal, por se tratar de um Fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal); pelo fato da arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do Fundo e, por fim, em decorrência de os créditos dos seus recursos serem realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos.”

Ainda sobre a natureza jurídica, o artigo publicado na revista da PGFN⁵ Ano I – Número 1 – 2011⁴ pondera:

“3 A natureza do Fundeb e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal A classificação dos fundos tem sido recorrentemente um problema para a Administração Pública, especialmente no que se refere aos efeitos práticos de qualquer iniciativa definitiva de taxonomia. Em âmbito federal a questão preocupa, principalmente, o Tesouro Nacional, a quem incumbe, efetivamente, o controle dos fluxos dos altíssimos valores envolvidos. Neste sentido, há previsão de fundos de gestão orçamentária, de gestão especial e de natureza contábil. O Fundeb se encontra no último grupo. Ao que consta, os fundos de gestão orçamentária *realizam a execução orçamentária e financeira das despesas orçamentárias financiadas por receitas orçamentárias vinculadas a essa finalidade*. De acordo com o Tesouro Nacional entre os fundos de gestão orçamentária se classificam o Fundo Nacional da Saúde, o Fundo da Criança e Adolescente e o Fundo da Imprensa Nacional, entre outros.

Os fundos de gestão especial subsistem para a execução de programas específicos, mediante capitalização, empréstimos, financiamentos, garantias e avais. Exemplifica-se com o Fundo Constitucional do CentroOeste, com o Fundo de Investimento do Nordeste, com o Fundo de Investimento da Amazônia. **Os fundos de natureza contábil instrumentalizam transferências, redefinem fontes orçamentárias, instrumentalizam a repartição de receitas, recolhem, movimentam e controlam receitas orçamentárias (bem como a necessária distribuição)**

³ consulta à internet: <http://www.mprs.mp.br/areas/infancia/arquivos/cartilhafundeb.pdf>

⁴ [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revistapgfn/revistapgfn/anoinum eroi/ arnaldo.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revistapgfn/revistapgfn/anoinum%20eroi/arnaldo.pdf).

para o atendimento de necessidades específicas. É o caso do Fundo de Participação dos Estados, do Fundo de Participação dos Municípios e do Fundeb, especialmente.

O fundo é uma mera rubrica contábil. Não detém patrimônio. Não é órgão. Não é entidade jurídica. Não detém personalidade própria. É instrumento. Não é fim. Propicia meios. Eventual inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (no caso de alguns fundos) é determinação que decorre da necessidade da administração tributária deter informações cadastrais. Em outras palavras, segundo documento do Tesouro Nacional, a criação do CNPJ não interfere na execução orçamentária e financeira [...] o fundo que contratar e receber notas fiscais utilizando o CNPJ do próprio fundo, terá apenas as obrigações tributárias decorrentes de seus atos.” (grifos não originais)

O FUNDEB, de modo semelhante ao FUNDEF, não deve ser considerado, portanto, um fundo específico de determinada esfera governamental, mas um fundo multigovernamental, que não possui personalidade jurídica própria, e que é composto por recursos primordialmente dos Estados e Municípios, complementarmente pela União, distribuído pelos Estados e complementarmente pela União, sendo seus recursos aplicados por Estados e Municípios e fiscalizados de forma concorrente pelas três esferas de governo.

A contabilização segue os ditames da Lei nº 4.320, de 1964, a qual conceitua as receitas correntes, transferências correntes recebidas e efetuadas:

Art. 11 A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

...

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decretos nº 1.805, de 1980)

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções

destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

Relativamente à questão tributária, a contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas governamentais incide sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 70). Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 70, §2º).

O art. 68 do referido decreto dispôs que a STN efetuará a retenção do PIS/Pasep sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno.

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

Seção II

Responsáveis

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não incidirá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

...

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS E TRANSFERÊNCIAS

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

Art. 71. O Banco Central do Brasil deve apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base no total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União (Lei nº 9.715, de 1998, art. 15).

Analisando os procedimentos relativos ao FUNDEB, entendo que os destaques relativos aos 20% nas transferências constitucionais, efetuadas pela União ou pelo Estado, possuem a mesma natureza das próprias transferências, ou seja, devem ser tributadas pelo Município, exceto caso se comprove que tenha havido a retenção pela STN, no caso das transferências recebidas da União. O fato de se destacar a parcela relativa ao FUNDEB não altera a natureza da transferência que é o repasse das receitas tributárias previstas no artigo 3º da Lei nº 11.494/2007.

Neste sentido, o Acórdão nº 20402.717, proferido pela Quarta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes e Acórdão 220100.094, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

Acórdão nº 20402.717

PASEP. TRANSFERÊNCIAS PARA O FUNDEF. As transferências recebidas do FUNDEF compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente, e as transferências realizadas para o citado fundo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição, por não ser o destinatário da transferência entidade pública, mas sim um fundo de natureza meramente contábil.

Recurso negado.

Acórdão 220100.094

PASEP. MUNICÍPIO, BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÕES AO FUNDEF. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores destinados pelo Município ao Fundef não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, primeiro, porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública, e, segundo, por falta de previsão legal, já que as exclusões permitidas contemplam as transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é o caso do Fundef, que se constitui em um mero fundo de natureza contábil,

não possuindo personalidade jurídica. Aplicação do disposto no inciso III do artigo 2º e no caput do artigo 7º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 .

Recurso negado.

No âmbito da Receita Federal, interpretou-se inicialmente (Parecer Cosit nº 46, de 1999 e pela Solução de Consulta Interna nº 12, de 2002) que os repasses ao FUNDEF não comporiam a base de cálculo do PIS/Pasep. Posteriormente foi editada a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2009, reformando parcialmente os atos anteriores e concluindo pela tributação das transferências repassadas pela União a título de FPE e FPM, incluindo o destaque para o FUNDEF/FUNDEB, exceto quando se comprovasse a retenção de 1% dos valores relativos aos destaque, e ainda decidiu pela impossibilidade de exclusão da base de cálculo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios dos valores deduzidos para a formação do FUNDEF/FUNDEB.

Por fim, a Solução de Divergência nº 12, de 2011 seguindo a mesma linha da Solução de Divergência nº 2, de 2009, foi assim emendada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Base de cálculo de Município.

As receitas financeiras auferidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da remuneração de depósitos bancários, de aplicações de disponibilidade em operações de mercado e de outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes, integram suas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, base de cálculo mensal para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 1%.

Os valores das receitas repassados/alocados para o FUNDEB (antigo FUNDEF) pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Quando ficar comprovado que houve a retenção pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) da Contribuição para o PIS/Pasep na

fonte, à alíquota de 1%, incidente sobre o total dos valores transferidos pela União, poderão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios excluir de suas respectivas bases de cálculos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores recebidos a título de transferências constitucionais relativas ao FPE e ao FPM, inclusive os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 8, de 1970: e Lei nº 9.715, de 1998, (art. 2º, inciso III, e § 6º e arts. 7º e 8º).

As decisões do CARF acima referidas, bem como a SD nº 12/2011 da RFB, interpretaram, ainda, pela impossibilidade de exclusão das deduções/alocações para o fundo (segundo lançamento contábil) em razão de que o fundo não era uma entidade pública, e, portanto, a transferência ao fundo não poderia ser excluída da base de cálculo. O Acórdão nº 20402.717 foi além, decidindo, ainda, pela tributação do retorno dos recursos do FUNDEF para o Município ou Estado.

Neste ponto, discordo, em parte, das decisões mencionadas do CARF e da Solução de Divergência nº 12/2011. Considerando que o fundo não é entidade, nem pública, nem privada, ou seja, é apenas um instrumento, um meio, para fazer cumprir uma determinação constitucional, entendo que as transferências líquidas efetuadas no âmbito do FUNDEB devem ser consideradas como efetuadas aos entes destinatários dos recursos, ou seja, Estados e Municípios, que, de fato, são os que efetivamente ordenam as aplicações de recursos do fundo, já que ele não possui gestão própria.

Destarte, a tributação destas transferências (dedução para formação do fundo e retorno dos recursos distribuídos do FUNDEB) deve ser feita pelo valor efetivamente transferido para ou do Município. Esta diferença ocorre em razão de que os recursos para formação do fundo são calculados a 20% das transferências constitucionais e legais recebidas, mas a distribuição dos recursos do fundo é realizada proporcionalmente ao número de matrículas efetivas matriculados nas redes de educação básica pública presencial do governo estadual e de seus Municípios, na forma do Anexo da Lei nº 11.494/2007.

Assim, o valor repassado não será, provavelmente, o mesmo recebido do fundo. Esta diferença é o que se denomina ganho ou perda com o FUNDEF. Se os 20% contribuídos para o fundo forem menores que o recebido proporcionalmente às matrículas, tem-se, efetivamente, que a diferença refere-se a parte das receitas decorrentes das transferências constitucionais de outros municípios ou do Estado, no qual está inserido o Município em análise.

Ao contrário, se os 20% forem superiores ao recebido, o Município, de fato, está transferindo a outro ente público, seu Estado ou outros municípios, esta diferença, cuja origem foram as transferências constitucionais recebidas na forma da Lei nº 9.424, de 1996.

Assim, a base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos). Tributa-se, então, os recursos efetivamente transferidos e utilizados pelo ente. Assim, as transferências para o FUNDEB devem excluídas e as transferências recebidas devem ser tributadas.

Este posicionamento restou consignado na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUINTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;

As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

Em relação às transferências intragovernamentais:

Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos;

Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais).

Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente recebedor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado.

Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias.

O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.

A contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

As receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das autarquias (§ 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), devendo tais valores ser tributados no ente transferidor, no caso, na União.

As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas devem recolher a contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001.

Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50, IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º.

Referida solução trouxe os seguintes fundamentos:

OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS

17. *As transferências intergovernamentais compreendem as transferências de um ente público (ente transferidor) a outro (ente recebedor). Elas ocorrem entre entes federativos distintos. Podem ser divididas em transferências constitucionais ou legais e em transferências voluntárias.*

18. *Para a correta aferição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, quando da ocorrência de operações intergovernamentais, é necessário o esclarecimento de alguns pontos da legislação.*

19. *Nos termos do inciso III do caput do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais corresponde às receitas correntes arrecadadas e às transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.*

20. *Vê-se que a lei adotou uma visão orçamentária para a receita pública, exigindo que os valores sejam incluídos na base de cálculo da entidade que se apropriar dos recursos. Nesse contexto, o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ao referenciar o inciso III do art. 2º dessa mesma Lei, quis especificá-lo quanto a duas situações:*

20.1. Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública: *a primeira parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, veio a esclarecer que a receita tributária, que é espécie das receitas correntes (§ 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964), deve ser alocada a quem de fato ficará com os recursos oriundos da receita. Ora, ele corrobora o inciso III do art. 2º da mesma Lei nº 9.715, de 1998, por isso se remete a ele. Portanto, se um ente federativo arrecadar a receita tributária, mas os recursos forem transferidos a outra entidade por lhe pertencerem, a entidade*

recedora dos recursos deve inserir tais valores em sua base de cálculo. Aqui ocorreu nada mais que uma transferência corrente, que o próprio inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, já exige que seja incluída na base de cálculo da contribuição em voga devida pela entidade recedora; (grifos não originais)

20.2. *E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas: a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução por parte da entidade transferidora dos valores repassados a outros entes, vem a complementar um aspecto operacional do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as transferências correntes e de capital recebidas sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário. Ora, as transferências intergovernamentais ocorrem mediante um ente transferidor que entrega os recursos a outro, o ente recedor. A lei ordena, portanto, que quem recebe as transferências deve inserir os valores em sua base de cálculo (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998) e quem transfere esses recursos deve excluir tais valores para fins de apuração da contribuição. A sistemática vai ao encontro da regulamentação do tributo, pois se a entidade recedora fosse obrigada a incluir os valores das transferências recebidas em sua base de cálculo e a entidade transferidora não pudesse excluir os valores transferidos quando da apuração da exação, a contribuição incidiria duas vezes sobre o mesmo valor, o que não deve ocorrer segundo explicita o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002, reproduzido abaixo: (grifos não originais)*

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não incidirá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

(negritos ao original)

20.3. *Essa interpretação também se coaduna com a sistemática da Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, instituidora do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), da qual deriva a Contribuição para o PIS/Pasep. Ainda que tal legislação não possua cogência imediata na atual sistemática da contribuição em voga, suas disposições constituem fatores interpretativos para a definição*

da lógica da tributação da exação. Destarte, seu art. 2º dispõe que:

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I – União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subseqüentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subseqüentes;

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição. (grifos nossos)

20.3.1. É notável a preocupação da Lei Complementar nº 08, de 1970, no sentido de que não se incida a Contribuição para o Pasep duas vezes quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, tanto quando permite a dedução das transferências efetuadas a outras entidades públicas, como quando ressalta que sobre as transferências não recairá mais de uma contribuição em nenhuma hipótese. Portanto, a sistemática dessa legislação é consentânea com todo o raciocínio exposto nos itens 17.1 e 17.2, ratificando-os.

20.4. Quanto ao § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ele estabeleceu uma regra específica em relação à sistemática já exposta. Para o seu entendimento, cabe conceituarmos mais uma vez as transferências intergovernamentais e especificarmos suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 2014, 7ª ed.):

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à

cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.

(...)

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

(...)

3.6.4.4. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, 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 (SUS).

Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente receptor (conveniente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180/2001, que dispõe:

Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes receptores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente receptor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse mesmo motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência (grifo nosso).

20.5. PODE-SE IDENTIFICAR, PORTANTO, DOIS TIPOS DE TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS:

20.5.1. Transferências constitucionais ou legais: *são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente receptor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor. (grifos não originais)*

20.5.2. Transferências voluntárias: *são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. Essas*

transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. Conforme ressaltou a STN, o ente receptor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade receptora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.

20.6. *Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na apuração mensal para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária. Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas. Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade receptora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.*

20.7. *Quanto ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, este impõe que a STN efetue a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do art. 2º da mesma Lei. Esse dispositivo introduz uma importante regra para a apuração da contribuição por parte da União e pelos entes que dela recebem recursos: estes (entes receptores) podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União), para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o já reiteradamente mencionado art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.*

20.8. *Tendo em vista toda a explanação acima acerca do tratamento das transferências intergovernamentais, aí englobadas as transferências constitucionais e legais e as transferências voluntárias, consideram-se respondidos os questionamentos da consulente nos itens “r”, “s”, “t”, “u”, “v”, “y”, “z” e “aa”.*

20.9. *Quanto ao item “r”, restam prejudicados os questionamentos que envolvam a classificação da natureza da receita, já que se referem a aspectos estritamente contábeis.*

20.10. *No que se refere aos itens “u” e “z”, ressalta-se que todo e qualquer caso de transferências intergovernamentais, como os apresentados nos itens, deve ser classificado em transferência constitucional e/ou legal ou em transferência voluntária e seguir a regras aplicáveis a cada uma das espécies, conforme já apresentadas.*

20.11. *O art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.715, de 1998, foi acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 12.810, de 2013. Portanto, o questionamento “aa” se refere ao já recorrido dispositivo acrescido à Lei nº 9.715, de 1998.*

FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE EDUCAÇÃO (FUNDEB) E FUNDOS DE SAÚDE

21. *Quanto ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB) e ao Fundo de Saúde (em que são geridos os recursos do Sistema Único de Saúde – SUS), passa-se a analisar ambos quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.*

FUNDEB

21.1. *O FUNDEB está previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e regulado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelo Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007. Ele se constitui de fundos de âmbito estadual e meramente contábeis, ou seja, esses fundos apenas distribuem os recursos a eles aportados.*

21.2. *As fontes de financiamento do FUNDEB compõem-se da parcela de participação dos estados, Distrito Federal e municípios, das receitas listadas no art. 3º da Lei nº 11.494, de 2007, e da parcela de complementação da União prevista no art. 60 do ADCT e no art. 4º do mesmo diploma normativo. Abaixo, apresentam-se os trechos da legislação considerados essenciais para o entendimento da sistemática do fundo:*

ADCT, art. 60

Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições:

I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da

Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil;

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

(...)

IV - os recursos recebidos à conta dos Fundos instituídos nos termos do inciso I do caput deste artigo serão aplicados pelos Estados e Municípios exclusivamente nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

V - a União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o inciso II do caput deste artigo sempre que, no Distrito Federal e em cada Estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado em observância ao disposto no inciso VII do caput deste artigo, vedada a utilização dos recursos a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal;

(...)

VII - a complementação da União de que trata o inciso V do caput deste artigo será de, no mínimo:

(...)

Lei nº 11.494, de 2007

CAPÍTULO II

DA COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

Seção I

Das Fontes de Receita dos Fundos

Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;

III - imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;

IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;

V - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;

VI - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VIII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989; e

IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

(...)

Seção II

Da Complementação da União

Art. 4º A União complementarará os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de

forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT.

(...)

CAPÍTULO III

DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS

Seção I

Disposições Gerais

Art. 8º A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.

21.3. *Em linhas gerais, tanto a participação como a complementação dos recursos do FUNDEB são transferências intergovernamentais constitucionais operacionalizadas de modo indireto, já que é criado um fundo meramente contábil para distribuir recursos a diversas entidades, devendo seguir a regra das transferências constitucionais e/ou legais já exposta nesse trabalho. Portanto, seus recursos devem ser inseridos na base de cálculo do ente receptor (o ente que efetivamente receber as receitas do FUNDEB) e o ente transferidor deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados. Tendo em vista a complexidade da sistemática de transferência dos diversos recursos que compõem o fundo, apresenta-se o tratamento tributário a ser dado para cada espécie de receita do FUNDEB: (grifos não originais)*

Transferências da União a outros entes federativos que compõem a participação do FUNDEB

21.3.1. *As transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB, a exemplo do percentual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), devem ser inseridas na base de cálculo do ente receptor, em razão do inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9715, de 1998. Também por causa da parte final do referido art. 7º, anteriormente comentado, o ente transferidor (no caso, a União) deve excluir os valores repassados de sua base de cálculo; (grifos não originais)*

21.3.2. *Caso a STN retenha alguma dessas parcelas de participação, em razão do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os entes beneficiários, apesar de obrigatoriamente incluírem os montantes recebidos em sua base de cálculo, deverão excluir da contribuição devida tais valores retidos.*

Destarte, como a União já reteve a contribuição sobre tais parcelas, os valores retidos devem ser deduzidos da contribuição devida pelo ente recebedor.

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB

21.3.3. *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. (grifos não originais)*

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 recebedor 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. (grifos não originais)*

Distribuição dos recursos do FUNDEB

21.3.5. *Uma vez distribuídos os recursos dos fundos aos Estados e Municípios, aqui denominados Receitas do FUNDEB, os entes favorecidos deverão incluir em sua base de cálculo a totalidade dos valores recebidos (transferências recebidas), em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Poderá ser deduzido do valor da contribuição devida o valor retido pela STN nas transferências realizadas, em respeito ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, para que se evite a dupla tributação de recursos, vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002. (grifos não originais)*

21.4. *Reitere-se mais uma vez que qualquer receita corrente, transferência corrente e transferência de capital deve compor a base de cálculo dos entes governamentais, considerando as peculiaridades já expostas quanto às transferências intergovernamentais.*

21.5. *Desse modo, tendo em vista os elementos que devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e a classificação dos recursos do FUNDEB, consideram-se respondidos os questionamentos das letras “n”, “o”, “p” e “q”*

relativas ao FUNDEB. Para a solução das indagações, foi exposta toda a sistemática da tributação dos recursos do FUNDEB no que toca à referida contribuição, tema dos questionamentos “n” a “q”, não adentrando em aspectos contábeis. (grifos não originais)

Destaca-se recente decisão da CSRF no mesmo diapasão, proferida no Acórdão nº 9303-003.397, cuja ementa segue abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

*FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS.
TRANSFERÊNCIAS. INCLUSÕES. EXCLUSÕES.
PREVISÃO LEGAL.*

As transferências da União aos Estados a título de parcela de participação do próprio ente federativo no Fundeb integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, excluídas as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Também devem ser excluídas da base de cálculo os valores transferidos pelos Estados ao Fundeb e incluídos os valores deles recebidos. Solução de Consulta nº 278 Cosit/2017.

Destarte, a tributação sobre o FUNDEB recai apenas sobre os recursos efetivamente utilizados pelo ente público, ou seja, tributam-se as transferências recebidas da União, excluem-se os valores transferidos para formação do FUNDEB e tributam-se os valores recebidos do FUNDEB para o município.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a parcela de transferência ao FUNDEB.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado