



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.720397/2018-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.892 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MUNICIPIO DE HORIZONTE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados no processo.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO.

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

PASEP. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS EFETUADAS. FUNDOS SEM PERSONALIDADE JURÍDICA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As transferências destinadas a fundos especiais de natureza contábil não se enquadram na hipótese legal de dedução da base de cálculo da contribuição ao PASEP, por não terem os referidos fundos personalidade jurídica própria, não se podendo equipará-los às entidades mencionadas no artigo 7º da Lei nº 9.715/98.

FNS, FNDE E FNAS - INDEDUTIBILIDADE.

Os recursos recebidos pelo Município do Fundo Nacional de Saúde, Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação (FNDE) e do Fundo Nacional de

Assistência Social (FNAS) integram a base de cálculo de contribuição para o PASEP, por se tratar de transferências correntes.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de Auto de Infração relativo à falta de recolhimento da contribuição para o PASEP, nos períodos de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, fls. 02 a 09, por meio do qual foi constituído o crédito tributário no montante de R\$ 1.281.856,74, somados o principal, multa e juros de mora.

### **Relatório Fiscal:**

Após introdução, o autuante informa o período relativo ao lançamento, seu objeto, passando à análise dos fatos geradores do crédito tributário e de sua fundamentação legal.

Prossegue então, com a descrição dos fatos que redundaram na presente autuação, fls. 11 e 12, que por relevante, reproduzo a seguir na íntegra:

...

**DOS FATOS**

6. O órgão, intimado através do Termo de Início de procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal APRESENTOU a documentação solicitada, sendo que para a apuração do PASEP foram utilizados os arquivos SIM, dos quais foram extraídas as informações necessárias para apuração das Bases de Cálculo do Tributo, a partir das receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas, além das deduções cabíveis, conforme planilha anexa "Apuração da base de cálculo".

6.1 Da contribuição calculada foram deduzimos os valores já retidos pelo Banco do Brasil e o resultado em cada competência foi comparado com as DCTF,s declaradas pelo órgão fiscalizado, lançando-se a Diferença apurada a maior em relação ao tributo declarado, conforme demonstrativo anexo "APURAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS A COBRAR" 6.2 O crédito tributário ora lançado (valor original, juros, multa e correção monetária, quando houver), encontra-se demonstrado no relatório "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA" e é fundamentado na legislação citada neste relatório.

**DOS ELEMENTOS EXAMINADOS**

7. Os elementos que serviram de base ao presente levantamento foram:

- a) Lançamentos contábeis (Arquivos do SIM);
- b) DCTF declaradas;
- c) Consulta às retenções efetuadas pelo Banco do Brasil.

**DAS ALÍQUOTAS APLICADAS**

8. A alíquota aplicada encontra-se descrita na Planilha anexa ao relatório "APURAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS A COBRAR" e corresponde a 1%.

9. Fazem parte integrante do Processo, os seguintes documentos:

- a) AI - AUTO DE INFRAÇÃO;
- b) Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal;
- c) Demonstrativo de Apuração;
- d) Demonstrativo de Multa e Juros de Mora;
- e) Termo de Encerramento Consolidado - TEC;
- f) Orientação ao Sujeito Passivo;
- g) Relatório Fiscal e suas planilhas anexas, já citadas no decorrer do relatório.

**DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS**

10. O órgão deverá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência, apresentar sua defesa, providenciar o recolhimento dos valores apurados ou providenciar o parcelamento sob pena de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa.

...

**Impugnação:**

Cientificado do lançamento em 23/01/2018, a interessada apresentou impugnação tempestiva em 22/02/2018, fls. 133 a 144.

Na impugnação, foi alegada, inicialmente, a nulidade do auto de infração, por ausência de motivação, nos termos do art. 10, inc. III do Dec. Nº 70.235/72, e no art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:

...

*Preliminarmente requer a nulidade do AUTO DE INFRAÇÃO em epígrafe com base no art. 10, inc. III do Dec. Nº 70.235/72, e no art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, ausência de motivação, com clara descrição dos fatos, no caso em comento o Auditor se limitou a citar os dispositivos legais que criaram os tributos.*

*Nesta senda, turma ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade, considerar nulo auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL em face da ausência de motivação do auto de infração que levou o Fisco a glosar determinadas despesas financeiras incorridas pela Contribuinte destacando que “se o auto de infração não indica as circunstâncias de fato que justificam a glosa da despesa, não pode o lançamento ser completado posteriormente, eis que teria nascido sem um dos seus elementos essenciais”(Acórdão nº 1401-002.027).*

*Noutra ocasião o CARF decidiu de forma semelhante ao desconsiderar o lançamento do crédito tributário por vícios na descrição dos fatos e sua consequente motivação, senão vejamos:*

*Processo nº 16024.000441/2007-58*

*Acórdão nº9303-004.582 – 3ª Turma*

*Sessão de 24 de janeiro de 2017*

*Matéria IPI*

*Recorrente CAMPARI DO BRASIL LTDA.*

*Interessado FAZENDA NACIONAL*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material,*

*uma vez que o mesmo não poderá ser convalida do ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento.*

*Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.*

*Recurso Especial do Contribuinte Provido.”*

*Como se vê, no procedimento fiscal ora combatido, não se sabe em que circunstâncias a multa foi aplicada e que fatos foram considerados para a lavratura do mesmo.*

...

No mérito, a interessada apresenta relevantes considerações sobre "Receitas Públicas" e também sobre o "Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação - FUNDEB", fls. 199 a 205.

Faz também uma minuciosa exposição sobre o "Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)", fls. 205 a 207, discordando, ao fim, da direção tomada pelo atuante:

...

*Em direção contrária a regra a ele vinculada foi o nobre Auditor, pois reduziu da base de cálculo do tributo os valores alocados ao Fundeb, conforme demonstrado no Anexo I (Base de cálculo considerada no auto de infração), trazendo erros, dessarte, na apuração do numerário devido.*

...

Ainda em vínculo ao FUNDEB, relaciona, item "D" da impugnação, as receitas do fundo com a apuração da contribuição ao PASEP. Alega que no caso da inclusão das receitas do FUNDEB na base de cálculo da contribuição, "ocorrerá a incidência dupla, o bis in idem, sistemática proibida pelo parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 8/1970", apresentando exemplo numérico para ilustrar seu entendimento (Tabela 1), prosseguindo:

...

*Dos valores totais 20% são destinados para a formação do FUNDEB e para a apuração do PASEP, como já se verificou, a base de cálculo é pelo valor bruto.*

*Portanto, o somatório das bases de cálculo do estado "a" e seus municípios é de R\$ 2.225.000,00. Do valor total das receitas são deduzidos 20% para formação do FUNDEB, ou seja, R\$ 445.100,00. Este valor já foi devidamente tributado pelo PASEP, através das suas receitas originárias e será distribuído ao Estado "a" e seus municípios pelo critério de alunos matriculados no ensino básico da rede Pública, de acordo com a Lei.*

*Quando é distribuído o valor do FUNDEB para os Entes do estado “A”, tais numerários são contabilizados como “transferência do FUNDEB” na rubrica 17.24.01, a qual “registra o valor total dos recursos de transferências recebidos diretamente do FUNDEB, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, independente do valor que foi deduzido no ente para a formação do FUNDEB”(STN,2013).*

*Se o município recolher o PASEP incidente nesse ingresso (1724.01), configurará o bis in idem, porquanto foi recolhido o tributo sobre o valor bruto que deu origem a referida receita do FUNDEB. No entanto, mais uma vez, há o equívoco do nobre auditor em incluir tais receitas na base de cálculo do tributo, contrariando a Lei Complementar N° 8/2070.*

...

Através do item "E" da impugnação, traz seu entendimento relativo à tributação pelo PASEP da complementação da União para o FUNDEB, do FNDE, FNAS e FNS.

Afirma, em relação à complementação do FUNDEB, que tais valores devem ser deduzidos da base de cálculo da contribuição, por serem, na verdade, uma transferência de despesa:

...

*Portanto, fica claro e evidente que as transferências de uma despesa, as quais são contabilizadas pelo município como receitas correntes, devem ser excluídas da base de cálculo para a apuração do Pasep.*

...

Discorda também do novo entendimento trazido pela SC 278/2017, que teria alterado o entendimento presente na SD 12/2011:

...

*A indagação que surge é a seguinte: as receitas do Fundo a Fundo (FNS, FNDE e FNAS) – consideradas fatos geradores no auto de infração – são transferências de uma receita arrecadada que pertence a outro ente federativo? A resposta é óbvia que não.*

*É sabido, no entanto, que na Solução de Consulta 278/2017, publicada em 01/06/2017, mudou o entendimento da SD COSIT N° 12/2011, rezando que tais receitas, inclusive a da complementação da União ao Fundeb, são transferências legais e, portanto, são hipóteses de incidência do Pasep. Tal neófito entendimento (interpretação) só tem efeito vinculante após a data da publicação, conforme a IN RFN N° 1.396/2013, a saber:*

*Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do*

*consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.*

...

Conclui que as transferências de despesas, como são chamadas na SD 12/2011, "que são classificadas como transferências legais, devem compor a base de cálculo do Pasep a partir de 01/06/2017, consoante infere-se na IN 1396/2013, a qual trata sobre as consultas sobre a interpretação da legislação tributária".

Ainda no intuito de reforçar seu entendimento, utiliza-se do item "F" da impugnação para, através da análise de métodos de interpretação da legislação tributária, concluir pela existência de semelhança entre as transferências de recursos que cita, defendendo que as "receitas classificadas na rubrica 1721.33 (Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS – Repasses Fundo a Fundo), 1721.34 (Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS) e 1721.35 (Transferências de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE), devem ser excluídas da base de cálculo de apuração do Pasep":

...

*Mas a complementação da União ao Fundeb há semelhança com os recursos de fundo a fundo do FNS, FNDE e FNS? Há! E Muitos! Senão vejamos as características de todos:*

- 1) São uma transferência de despesa;*
- 2) Não são uma transferência de receita arrecadada que pertencem a outro ente federativo (SD N 12/2011), tais como FPM e FPE (IPI e IT), ICMS (25% pertencem aos municípios), IPI-Exp, IPVA (50% pertencem aos municípios), ITR(50% Pertencem aos municípios);*
- 3) São computados como despesa de saúde, educação e ação social para fins de do mínimo percentual de aplicação que trata a CF para o ENTE TRANSFERIDOR (União);*
- 4) São TRANSFERÊNCIAS CORRENTES vinculadas para determinado tipo de ação (saúde -> atenção básica, assistência farmacêutica, agente de endemias, etc)(ação social -> apoio aos idosos, cadastro bolsa família, etc):  
(educação -> merenda escolar para ed. Infantil, educação para jovens e idosos, transporte escolar, etc);  
(complementação fundeb -> manutenção da educação básica do município);*
- 5) Não entram para o cálculo de gasto com educação, saúde e ação social para fins de cumprimento do mínimo aplicado nessas áreas como emana a Carta Magna para o ente receptor (município) e;*

6) São transferências legais, ou seja, definidos os critérios de distribuição em lei.

*Há inúmeras semelhanças das receitas de Fundo a Fundo (FNS, FNAS e FNDE) com a complementação da União do Fundeb que trata a Solução de Divergência nº 12/2011, portanto o fisco deve adotar a sistemática da analogia tratada no art.*

*108 do CTN.*

*Assim, as receitas classificadas na rubrica 1721.33 (Transferência de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS – Repasses Fundo a Fundo), 1721.34 (Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS) e 1721.35 (Transferências de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação – FNDE), devem ser excluídas da base de cálculo de apuração do Pasep, as quais, equivocadamente, foram inseridas pelo nobre auditor.*

...

Discute também questões relativas às transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, item "G" da impugnação, alegando ter o autuante, considerado "todas as transferências de convênio com o objeto definido na base de cálculo da contribuição devida", especificamente os montantes constantes das contas 1760.00.00 - Transferências de Convênios e 2470.00.00 - Transferências de Convênios, contrariando o constante do § 7º do art. 2º da Lei 9.715/1998.

Ao fim, apresenta sua conclusão:

...

*III. - CONCLUSÃO Por todo o exposto, resulta o auto de infração da contribuição ao Pasep descabido de fundamentação e, conseqüentemente, improcedente também a multa por ilícito formal. Uma vez que há uma série de erros na inserção de fatos geradores na base de cálculo do tributo.*

*Assim, pede seja provida essa impugnação, e cancelado o auto de infração, arquivando-se o procedimento administrativo, do que Pede deferimento.*

...

A 2ª Turma da Delegacia a Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), por meio do Acórdão nº 04-47.418, de 06 de dezembro de 2018, julgou improcedente em parte a impugnação apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

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).

FNS, FNDE E FNAS - INDEDUTIBILIDADE.

Os recursos recebidos pelo Município do Fundo Nacional de Saúde, Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação (FNDE) e do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) integram a base de cálculo de contribuição para o PASEP, por tratarem-se de transferências correntes.

CONVÊNIOS.

As transferências decorrentes de “convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido”, nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devem ser deduzidas da base de cálculo do PASEP a partir de maio de 2013.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na impugnação e requerendo o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser parcialmente conhecido.

### **Preliminar de nulidade do auto de infração**

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade do auto de infração com fundamento no art. 10, inc. III do Dec. Nº 70.235/72, e no art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, alegando a "*ausência de motivação do auto de infração*", afirmando que "*se o auto de infração não indica as*

*circunstâncias de fato que justificam a glosa da despesa, não pode o lançamento ser completado posteriormente, eis que teria nascido sem um dos seus elementos essenciais".*

Não assiste razão à Recorrente.

Como bem colocado pelo acórdão recorrido, todos os requisitos foram cumpridos pela Autoridade Fiscal, não havendo qualquer fundamento para a anulação do auto de infração.

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto.

Com efeito, a descrição dos fatos feita pela Autoridade Fiscal, apesar de sucinta, é clara, contendo a fundamentação legal do lançamento, a descrição dos fatos, a apuração da base de cálculo, além das deduções realizadas. Além disso, todas as informações utilizadas na apuração constam de demonstrativos anexos ao auto de infração. A própria impugnação e o recurso voluntário apresentados demonstram o completo entendimento do feito por parte da Recorrente.

Ademais, o auto de infração foi lavrado por agente competente e os enquadramentos legais do tributo, da multa de ofício e dos juros de mora estão corretamente descritos.

Pelo exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do auto de infração.

### **Mérito**

#### **- FUNDEB**

Grande parte da insurgência da Recorrente reside na não exclusão do FUNDEB da base de cálculo da contribuição.

O FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação foi instituído pela Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007 e se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

No acórdão recorrido, a DRJ adotou os fundamentos expostos na Solução de Consulta COSIT nº 278, de 01/06/2017, em sua integralidade, como razões de decidir, afirmando ainda que *“por se tratar de ato interpretativo, tais normativos jurídicos, ao contrário do entendimento da impugnante, alcançam também períodos pretéritos, inclusive, no presente caso, em benefício do Município”*.

Prosegue o acórdão recorrido esclarecendo que, enquanto os valores do próprio Município transferidos ao fundo não devem constar na base de cálculo do PASEP, as transferências oriundas do FUNDEB, contabilizadas na rubrica 1.7.24.00.00.00 - Transferências de Recursos do FUNDEB, devem ser adicionadas à base de cálculo da contribuição.

Veja-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Posta a questão nessa conformidade, quanto à não inclusão na base de cálculo do PASEP, dos valores próprios do Município transferidos ao fundo (contas constantes do grupo "9"), fica claro, através do item 21.3.3 da citada Solução de Consulta, que tais valores **não devem** constar na base de cálculo do PASEP apurada pelo ente municipal.

Já em relação às transferências oriundas do FUNDEB, contabilizada na rubrica 1.7.24.00.00.00 - Transferências de Recursos do FUNDEB, item 21.3.5 da Solução de Consulta, fica claro que **devem** ser adicionados à base de cálculo da contribuição, fato que não contraria a SD 12/2011.

Com efeito, a sistemática de tributação da Contribuição para o PIS/PASEP faz incidir a contribuição uma única vez sobre todas as receitas do ente público, de modo a evitar a dupla incidência tributária (art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970; art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e art. 2º, inciso III, e art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998 ).

É por essa razão que o Município deverá incluir na base de cálculo da Contribuição para o PASEP os valores recebidos do FUNDEB, haja vista que a incidência da contribuição sequer ocorreu nas movimentações anteriores, quer nos Municípios ou Estados.

Ao fim das contas, as receitas que se destinarão ao FUNDEB sofrerão tributação uma única vez, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 8 de 1970.

Relativamente à ocorrência do **bis in idem**, alegado pela impugnante, após todo o acima descrito, fica claro que a sistemática adotada pelo autuante, que se utilizou das orientações presentes na SC 278/2017, não dá margem a ocorrência da bi tributação. Ainda, é importante salientar que a SC 278/2017 traz um benefício ao município, ao permitir a dedução das transferências efetuadas pelo ente municipal para o FUNDEB (contas iniciadas por "9"), contrariamente ao determinado pela anterior Solução de Divergência 12/2011, cuja ementa, por relevante, reproduzo: (...)

Há inúmeros precedentes do CARF no sentido de que as transferências para entidades sem personalidade jurídica, como o FUNDEB, não se qualificam como hipótese legal de dedução da base de cálculo da contribuição ao PASEP:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

BASE DE CÁLCULO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO.

A base de cálculo do PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno é composta pelo valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebida.

FUNDEB. BASE DE CÁLCULO.

O fundo instituído pela Lei Federal 11.494/2007 não possui personalidade jurídica, não se qualificando como hipótese de dedução da base de cálculo da contribuição.

(CARF, Processo nº 11516.722263/2014-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401003.815 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de junho de 2017)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO.

A Contribuição para o PIS/Pasep mensal, devidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, é calculada mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas apenas as transferências efetuadas a outras entidades públicas com personalidade jurídica própria.

(CARF, Processo nº 10480.723156/2016-36, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301004.991 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2018)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PASEP. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS AO FUNDEB. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) não ostenta personalidade jurídica própria, razão pela qual não pode ser qualificado como “entidade pública” para a finalidade do art. 7º da Lei nº 9.718/98, não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP.”

(CARF, Processo nº 11516.721152/2014-60, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401002.897 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de fevereiro de 2015)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

PASEP. MUNICIPALIDADE. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. VALORES RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA DA UNIÃO E DESTINADOS À COMPOSIÇÃO DO FUNDEB. IMPOSSIBILIDADE.

As transferências recebidas da União e destinadas a compor o Fundo de que cuida a Lei nº 11.494/2007 não são excluídas da base de cálculo da contribuição devida pelos Estados e Municípios por não ter o referido fundo personalidade jurídica própria, não se podendo equiparar às entidades mencionadas no art. 7º da Lei nº 9.715/98.

(CARF, Processo nº 13362.720812/2013-31, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3101-001.785 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de dezembro de 2014)

Como se vê, o entendimento dominante no âmbito deste Conselho é no sentido de que as transferências de receitas correntes a entidades desprovidas de personalidade jurídica não se enquadram na hipótese de dedução prevista no artigo 7º da Lei nº 9.715/98.

Com efeito, o chamado “repasso” ao fundo não consiste em uma efetiva transferência feita pelo Estado, pois estes valores ingressam em suas receitas com um fim específico, mas não para uma outra pessoa jurídica.

O fato de estarem vinculados a um tipo específico de despesa não é bastante e suficiente para mudar a natureza jurídica de receita corrente, sendo necessário que a própria lei instituidora ou outra posterior previsse sua exclusão, o que não ocorre.

Ademais, não possuindo personalidade jurídica própria, o fundo não pode ser sujeito passivo da contribuição, como o são as entidades mencionadas no artigo 7º da Lei 9.715/98. Nesses termos, permitir a exclusão pretendida equivale a conceder isenção sobre aquela parcela das receitas transferidas sem lei que a preveja, o que não se admite em nosso ordenamento jurídico.

#### **- FNS, FNDE e FNAS.**

O Sistema Único de Saúde - SUS, instituído pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelas Leis nº 8.080/1990 e nº 8.142/1990 (Leis Orgânicas da Saúde), compreende todas as ações e serviços de saúde estatal das esferas federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como os serviços privados de saúde contratados ou conveniados.

Quanto a montantes transferidos para a Recorrente, oriundos do SUS, a DRJ mantém a inclusão de tais valores na base de cálculo da contribuição também com base na Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017, já citada anteriormente, se manifesta sobre a questão, conforme trecho do acórdão recorrido abaixo reproduzido:

Quanto a montantes transferidos para o Município, oriundos do SUS, a impugnante não teve sucesso em demonstrar qualquer irregularidade quanto à inclusão de tais valores na base de cálculo da contribuição. A mesma Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017, já citada anteriormente, se manifesta sobre a questão:

...

*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.*

...

*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).*

...

#### *FUNDOS DE SAÚDE*

*22. A organização dos recursos do SUS e sua descentralização são realizadas por meio de Fundos Públicos e são previstos, além dos diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, e na Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990.*

*Vejamos alguns dos principais dispositivos que versam a respeito da questão:*

...

*22.1. Depreende-se da legislação que a gestão dos recursos da saúde é operacionalizada fundo a fundo, por meio de transferências intergovernamentais. Portanto, tendo em vista os comandos constitucionais e legais supra, **os repasses dos recursos do SUS caracterizam-se como transferências intergovernamentais constitucionais e/ou legais e estão submetidas às regras destas.** A Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, firmou o enquadramento das transferências do SUS nessa modalidade de transferência, quando as excluiu do conceito de transferências voluntárias:*

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

*22.2. Porém, o parágrafo único do art. 18 e o parágrafo único do art. 20 da Lei Complementar nº 141, de 2012, dispõem que, em situações específicas, os recursos federais e estaduais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária. Portanto, em tais casos, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, serão utilizadas as mesmas regras das transferências*

*voluntárias para os recursos do SUS, desde que a transferência decorra de “convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido”, nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.*

*22.3. Ressalte-se que os entes transferidores só podem excluir os valores da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais caso estes sejam destinados a outras entidades públicas (art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998). Assim, um hospital que possua personalidade jurídica de direito público, ao receber a transferência de recursos do SUS, sujeita-se à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e deve incluir em sua base de cálculo o valor da transferência recebida, e o ente transferidor deve excluir da base de cálculo dessa contribuição os valores repassados. Caso o hospital não se constitua em entidade pública, ele não se submete à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e não é possível ao ente transferidor a dedução de tais valores da base de cálculo dessa contribuição.*

...

No mesmo sentido, dispõe a publicação sob o título TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - Orientações Fundamentais, elaborada pelo Tribunal de Contas da União, no capítulo II – Transferências Legais, *verbis*:

...

*As transferências legais são regulamentadas em leis específicas que disciplinam os critérios de habilitação, forma de transferência, formas de aplicação dos recursos e prestação de contas.*

*Incluem-se entre as transferências legais as transferências automáticas (na área de educação) e as transferências fundo a fundo referentes ao repasse do SUS e na área de assistência social.*

...

Do exposto resta claro que, ao contrário do alegado pela Impugnante, as transferências referentes ao SUS, são tipos de Transferências Intergovernamentais, classificadas como Transferências Correntes, que compõem a base de cálculo da contribuição para o PASEP.

Depreende-se, que os valores do SUS foram corretamente incluídos na base de cálculo da contribuição para o PASEP, por um lado, por não terem características de convênios e por outro, por não se tratarem de transferências voluntárias e possuírem claras características de Transferências Correntes Constitucionais/Legais.

Os recursos recebidos pelo Município, relativos ao FNDE e FNAS, seguem o mesmo raciocínio já expressado para o SUS, conforme anteriormente explicitado,

sendo caracterizadas como Receitas do município, recebidas por Transferências e, nos termos da legislação do PASEP, compõem a base de cálculo da contribuição.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela interessada, a legislação do PASEP, como acima descrito, trata das receitas recebidas a título dos diversos fundos analisados, conceituando-as, não como transferências de despesas, mas como transferências de receitas próprias do município, que, assim, devem ser tributadas pelo PASEP. Então, não se aplica a interpretação por analogia ou qualquer outro tipo de interpretação constante dos incisos do art. 108 do CTN. No caso, não há a "ausência de disposição expressa" citada, devendo ser aplicado diretamente o previsto no art. 2º da Lei 9.715/1998.

Nada, então, a se modificar no lançamento original, quanto às transferências recebidas do FNS, FNDE e FNAS.

#### - CONVÊNIOS

Em relação às transferências decorrentes de convênios, a Recorrente defende que a Lei nº 9.715/98 estabelece que elas devem ser excluídas da base de cálculo do PASEP e que a Autoridade Fiscal teria considerado todas as transferências de convênio com o objeto definido na base de cálculo da contribuição devida, contrariando a legislação, e que estão contabilizadas nas rubricas 1760.00.00 e 2470.00.00.

Contudo, ao apreciar a irresignação da Recorrente no tocante às transferências decorrentes de convênios, a DRJ lhe deu razão, determinando uma nova apuração da base de cálculo da contribuição ao PASEP, com consequente redução dos valores que deveriam ter sido lançados, conforme trecho do acórdão recorrido abaixo reproduzido:

#### - Convênios.

Quanto a transferências recebidas a título de convênio, a interessada alega que o atuante "*considerou todas as transferências de convênio com o objeto definido na base de cálculo da contribuição devida, ou seja, contrariou a legislação*".

Mais especificamente, reclama da inclusão na base de cálculo da contribuição, dos montantes constantes das contas "*1760.00.00 - Transferências de Convênios*" e "*2470.00.00 - Transferências de Convênios*".

De pronto, cabe esclarecer que, apesar das contas 1760.00.00 constarem efetivamente do demonstrativo de apuração elaborado pelo Fisco, fls. 14 a 79, tais rubricas não possuem valores em nenhum dos períodos autuados.

Quanto à inclusão das contas 2470.00.00, possui razão o contribuinte.

O tratamento jurídico dado aos convênios, contratos de repasse e instrumentos congêneres de objeto definido, vigora a partir de maio de 2013, com a inovação trazida pela Lei 12.810 daquele ano, que incluiu o § 7º, no art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a saber:

...

*Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.*

*(...)*

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

*(...)*

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

...

Veja-se que as aludidas exclusões, restringem-se àquelas que têm por base a voluntariedade das transferências entre entes federativos, ou seja, aquelas que não possuem destinação compulsoriamente vinculada por lei ou pela Constituição Federal. Tal constatação encontra abrigo em uma das principais características dos contratos e convênios administrativos, qual seja, a voluntariedade, o livre acordo de vontades firmado pelos entes signatários. Tais entes assinam convênios ou contratos de repasse de forma voluntária, e não compelidos por atos legislativos.

É o caso dos convênios constantes das contas 2470.00.00. Dessa forma, foi necessária uma nova apuração da base de cálculo da contribuição ao PASEP, com conseqüente redução dos valores que deveriam ter sido lançados, conforme coluna "g" do "Demonstrativo do PASEP Mantido", apresentado a seguir, cujos períodos com valores alterados encontram-se em destaque: (...)

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Voluntário no tocante à insurgência relativa às “transferências decorrentes de convênio”, posto que já acolhida pela decisão de primeira instância, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**