



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.721046/2012-30
ACÓRDÃO	3202-003.878 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE ARAPIRACA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PASEP, devida pelas pessoas jurídicas de direito público, corresponde ao valor mensal das receitas correntes efetivamente arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, excluídas as transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere, desde que possuam objeto definido, ou seja, destinação específica que não constitua receita própria do ente público.

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.

FUNDEB - TRANSFERÊNCIAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS QUE COMPÕEM A PARTICIPAÇÃO DO FUNDEB Parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo do Pasep os valores repassados ao Fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL. ATIVIDADE VINCULADA.

As multas de ofício e de mora possuem previsão expressa em lei e sua aplicação constitui ato vinculado da autoridade fiscal, que está obrigada a lançá-las quando constatada a infração à legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a Contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, decorrente da falta de recolhimento dos valores devidos, apurados nos períodos de Jan/2008 a Dez/2009.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 04-43.810, da 2ª Turma da DRJ/CGE:

Trata-se de Auto de Infração relativo à falta de recolhimento da contribuição para o PASEP, nos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, fls. 04 a 13, por meio do qual foi constituído o crédito tributário no montante de R\$ 1.085.115,01, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

- Relatório Fiscal.

O Autuante traz o relato do andamento da ação fiscal no corpo do Auto de Infração, fls. 06 e 07, que, por relevante, reproduzo a seguir:

...

O presente relatório fiscal refere-se ao débito de contribuições para o PASEP Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, apurado na ação fiscal MPF 0510500.2017.00050, desenvolvida no Município de Ibirapitanga, Prefeitura Municipal.

Foi determinado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itabuna fiscalização no Município de Ibirapitanga, Prefeitura Municipal, conforme cópia do TIPF- Termo de Início de Procedimento Fiscal que segue em anexo ao processo de débito, recebido pelo ente público na data de 07/10/2017.

Diante disto, para realização de auditoria contábil, foi solicitada a apresentação dos balancetes de Receita, informações sobre os gestores do órgão, informações internas relacionadas a recolhimentos e parcelamentos, bem como dados relacionados à retenção de valores no repasse das transferências constitucionais efetuadas pelo Banco do Brasil.

Ficaram constatados, pela apresentação dos documentos solicitados e verificação de outras informações, os seguintes fatos relacionados à apuração do PASEP devido:

- A empresa fiscalizada recolheu, entre as competências 01/2014 a 12/2015, contribuição para o PASEP através de DARF. Referidos valores de DARF recolhidos foram lançados em DCTF como crédito, sendo apropriados durante o processo de fiscalização como pagamento de PASEP.
- Foram efetuadas retenções de PASEP pelo Banco do Brasil durante os anos de 2014 a 2015, diretamente através dos repasses constitucionais. Esses valores foram apurados em uma planilha que segue em anexo.
- Referidos recolhimentos efetuados através de DARF e retenções efetuadas nas transferências e repasses não foram suficientes para alcançar os valores devidos à título de PASEP pelo ente público em várias competências nos anos de 2014 e 2015.
- O PASEP devido mensalmente pelo ente público corresponde, em resumo, a 1% das Receitas Correntes e Transferências Constitucionais recebidas pela Prefeitura Municipal.

Desta forma, para cálculo dos valores devidos à título de PASEP, foram realizados os seguintes procedimentos de auditoria na apuração da base de cálculo:

- Sendo débito de apuração mensal, primeiramente foram somados, competência por competência, os valores recebidos pelo ente público como receitas correntes e transferências correntes. As transferências de capital não foram somadas, pois geralmente são convênios. Com efeito, referidos valores foram extraídos dos Balancetes apresentados pelo ente público em meio digital.

- Foram deduzidos de tais valores as receitas constantes na conta 1.7.24.02.00- transferências de recursos para a complementação da União ao FUNDEB.

Assim, entende-se que sobre tais quantias já houve incidência de tributação do PASEP em oportunidade anterior, motivo pelo qual os valores da complementação do Fundeb são excluídos da base de cálculo.

- Valores de Convênios: foram excluídos da base de cálculo por determinação legal, quando recebidos pelo ente público como receitas ou transferências correntes. Assim referidos valores foram deduzidos da base de cálculo, ressaltando-se que tal previsão encontra-se fundamentada no art. 2, parágrafo sétimo da lei 9.715/98. Quando os convênios foram repassados através de transferências de capital também não foram considerados como base de cálculo.

Após tal dedução de valores, chegamos à base de cálculo de base sobre a qual incide a contribuição de 1%.

Após tal procedimento, foram deduzidos, do montante apurado de PASEP devido, os seguintes montantes já recolhidos:

- valores declarados em DCTF: correspondem aos valores de DARF em que já houve recolhimento.

- valores retidos nas transferências constitucionais efetuadas pelo Banco do Brasil.

Efetuando tais procedimentos de exclusão de valores recolhidos, chega-se ao montante devido à título de PASEP.

Segue em anexo, a ambas as vias do auto, 1 planilha que especificam todos os procedimentos descritos acima, constando da mesma os seguintes itens:

- Competência- mês de apuração dos valores.

- Receitas Correntes/Transferências Correntes- base de cálculo de incidência de PASEP. Valores extraídos dos Balancetes.

- Dedução Complementação do Fundeb- valores deduzidos da base de cálculo pois já houve incidência do tributo.

- Dedução de convênios- valores são deduzidos da base de cálculo pois já houve incidência do tributo.

- DCTF- valores de PASEP recolhidos e declarados pelo contribuinte.

- Retenções- valores de PASEP recolhidos através das retenções pelo Banco do Brasil efetuada nos repasses constitucionais.

- BASE DE CÁLCULO- corresponde ao valor das receitas correntes, excluindo-se convênios e complementação do Fundeb.

- 1% do PASEP - corresponde ao valor de 1% sobre o valor da base de cálculo.

- PASEP devido/débito- valor do PASEP devido, após deduzidos os recolhimentos.

O presente auto também é composto dos seguintes relatórios:

- Capa do Auto de infração: traz informações relacionadas ao local da lavratura, sujeito passivo, demonstrativo do crédito tributário resumido.
- Descrição dos fatos e Enquadramento legal: traz a legislação pertinente ao assunto bem como relatório dos fatos apurados em fiscalização.
- Relatório de Orientação ao Contribuinte- presente apenas na via encaminhada ao ente público, apresenta os dados principais relacionados aos procedimentos de pagamento, parcelamento ou apresentação de defesa do débito apurado pelo contribuinte.
- Demonstrativo de Apuração- traz o PASEP apurado, mês a mês, com valores originários.
- Demonstrativo de Multa e Juros de mora- traz por competência, o valor da multa de 75% cobrada e valores de juros. Inclui o enquadramento legal da multa.
- Planilha de Cálculo do PASEP - Planilha dos valores retidos pelo Banco do Brasil.

Para comprovação dos fatos alegados, foram juntados ao processo a cópia dos balancetes Ressalta-se que a fiscalização foi atendida pelos contadores da Prefeitura Municipal, que prestaram todos os esclarecimentos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos.

...

- Impugnação.

Irresignada, a interessada apresentou impugnação tempestiva em 28/01/2019, fls. 295 a 307.

Após introdução, apresenta sua discordância quanto aos valores apurados a título de exclusão de recursos transferidos da União para a complementação do FUNDEB.

Alega que os valores deduzidos não foram corretamente contabilizados, entendendo ser necessária a realização de perícia contábil para a correta apuração da contribuição:

...

4.1 DOS VALORES INDEVIDOS APURADOS A TÍTULO DE EXCLUSÃO DOS RECURSOS TRANSFERIDOS DA UNIÃO PARA COMPLEMENTAÇÃO DO FUNDEB Inobstante conste no Relatório Fiscal, que foram deduzidos das receitas correntes e transferências intergovernamentais constitucionais e legais, as Processo 10508.720482/2018-06 Acórdão n.º 04-49.839 DRJ/CGE Fls. 5 5 transferências de recursos da União para complementação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação — FUNDEB, cabe destacar os valores deduzidos não foram contabilizados corretamente.

Dessa forma, mister produção de perícia contábil para apuração dos valores efetivamente transferidos com fulcro de apuração da base de cálculo para evitar

excessos com relação aos valores efetivamente devidos, em respeito a supremacia do interesse público.

...

Discorda também, com base na mesma alegação de erro de contabilização, dos valores excluídos a título de convênios:

...

4.2 DOS VALORES INDEVIDOS APURADOS A TÍTULO DE EXCLUSÃO DAS RECEITAS DERIVADAS DE CONVÊNIOS.

De igual forma, não foram contabilizados corretamente os valores relacionados as receitas derivadas dos convênios para efeito de exclusão da base de cálculo do PASEP, motivando a designação de prova técnica contábil para apuração dos valores efetivamente transferidos a título de transferências voluntárias.

...

Aponta que o percentual de 75% da multa de ofício aplicada, afronta o princípio constitucional do não confisco. Defende que, no presente caso, para evitar a violação do princípio citado, com relação às multas moratórias, deve ser aplicado o percentual de no máximo 20%, trazendo diversos excertos de decisões judiciais nesse sentido.

A impugnante é contrária também à cumulação da taxa SELIC com juros de mora de 1% e correção monetária, trazendo decisão do TRF5, que entende reforçar seus argumentos:

...

Com relação aplicação da taxa SELIC (cumulação de juros reais e correção monetária) a Jurisprudência é pacífica no sentido de que a TAXA SELIC não pode ser aplicada de forma cumulada com nenhuma outra espécie de juros, pois nela já encontra incluída a correção e os juros compensatórios.

...

Ao fim, apresenta sua conclusão:

...

5. CONCLUSÃO ANTE O EXPOSTO , tecidas tais ponderações , requer o Município de Ibirapitanga, o recebimento da presente IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA acolhendo a fundamentação supra para determinar que sejam apuradas de forma correta os valores a serem excluídos da base de cálculo do PASEP as receitas derivadas de Convênio , contrato de repasses ou instrumento congênere, bem Processo 10508.720482/2018-06 Acórdão n.º 04-49.839 DRJ/CGE Fls. 6 6 como sejam apuradas corretamente os valores relacionados as transferências de recursos da UNIÃO para complementação do FUNDEB, com fulcro de excluir tais valores da base de cálculo do PASEP, recompondo os cálculos de acordo com as deduções obrigatórias com os respectivos valores devidos.

Outrossim, requer a redução da multa em razão da violação do princípio da razoabilidade e violação ao princípio do não confisco estabelecido no artigo 150 inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Em arremate, requer a Produção de perícia contábil para averiguação do quantum debeat em respeito ao princípio do contraditório e ampla defesa nos termos preconizados na Constituição Federal, art. 5º inciso LV, c/c o disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.212 de 06 de março de 1972, indicando de já o expert Aedo Laranjeiras, brasileiro, casado, contador, com escritório profissional situado nesta cidade de Itabuna-Bahia, requerendo seja designado prazo para apresentar qualificação e comprovante endereço do expert.

...

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2009 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ALEGAÇÕES PROCESSUAIS.

SUSTENTABILIDADE.

CONDIÇÃO DE Alegações processuais desprovidas de prova não elidem o crédito tributário 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.

FUNDEB - TRANSFERÊNCIAS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS QUE COMPÕEM A PARTICIPAÇÃO DO FUNDEB Parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo do Pasep os valores repassados ao Fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual o Recorrente alega, em síntese:

II – DA IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO PELA INSTÂNCIA RECURSAL

Para a surpresa da parte recorrente, ao invés de julgar improcedente a autuação fiscal, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande – MS passou a realizar verdadeira retificação substancial do lançamento tributário impugnado, isto é, refez total e substancialmente a base de cálculo do lançamento, inclusive, para apresentar planilha complementar ao lançamento tributário.

E, sobreleva notar, o Decreto nº 70.235/1972, em sua primitiva redação, prescrevia que a autoridade julgadora, então Delegado da Receita Federal, no julgamento do feito podia inová-lo, eis que ostentava a figura de autoridade administrativa competente para a atividade de lançamento, ao mesmo tempo em que também ostentava competência para a atividade de julgamento.

III – DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS

Como bem sabem os insignes julgadores, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, devida pelas Prefeituras, as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas, incluindo-se nas receitas correntes quaisquer receitas tributárias arrecadadas pelo próprio Município ou, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, podendo ser deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

IV – DA INVALIDADE DA MULTA APLICADA: DA INAPLICABILIDADE E DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÍGNA

Antes de mais nada, é indispensável dizer que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 é aplicável apenas na hipótese de haver tributo não pago enquanto que a multa do art. 32-A da Lei n. 2.212/91 incide ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, desse modo, há de ser aplicada a multa mais benigna, conforme entende a jurisprudência dos tribunais pátrios, *in verbis*:

V - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA: OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE VEDAÇÃO AO CONFISCO

"O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade do trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade."

Com bem sabe V. Exa., a contemporânea doutrina constitucional, capitaneada pelo próprio Supremo Tribunal Federal³, reconhece que não se deve analisar as leis somente sob a ótica do princípio da reserva legal, com efeito, impõe-se ao julgamento da questão a perspectiva do princípio da reserva legal proporcional, aferindo-se não só a legitimidade dos meios e dos fins a serem alcançados, assim a necessidade de utilizar-se de meio menos oneroso ao receptor do gravame para atingir o bem jurídico almejado⁴.

VII – DOS REQUERIMENTOS

Frente à exposição fática, normativa, doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria suscitada neste feito, por honra à legalidade tributária, requer a essa ínclita Câmara Administrativa, *in verbis*:

a) o acolhimento das preliminares suscitadas, para, em apreciando os vícios nelas apontados ter como nulo o processo fiscal em seu todo, via de consequência, decretar a nulidade dos autos de infração ora impugnados;

a) o acolhimento das razões fáticas e meritórias para julgar TOTALMENTE IMPROCEDENTES o Auto de Infração ora vergastado;

b) Subsidiariamente, se esse não for o entendimento de V. Exas, que seja procedida a exclusão da base de cálculo dos transferências do SUS e SUAS, a retificação da multa isolada aplicada e a redução da multa de ofício da base de cálculo do lançamento tributário em tela.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Do pedido de nulidade

O recorrente requer a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que a instância recursal não poderia promover a retificação do lançamento tributário, especialmente quando caracterizada alteração substancial do lançamento originalmente efetuado. Sustenta que houve verdadeira reformulação da base de cálculo do crédito tributário, com seu refazimento total e substancial, inclusive mediante apresentação de planilha complementar ao lançamento originário, circunstância que, em seu entendimento, comprometeria a validade do lançamento e ensejaria sua nulidade.

Para a surpresa da parte recorrente, ao invés de julgar improcedente a atuação fiscal, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande — MS passou a realizar verdadeira retificação substancial do lançamento tributário impugnado, isto é, refez total e substancialmente a base de cálculo do lançamento, inclusive, para apresentar planilha complementar ao lançamento tributário.

E, sobreleva notar, o Decreto nº 70.235/1972, em sua primitiva redação, prescrevia que a autoridade julgadora. então Delegado da Receita Federal, no

juízo de julgamento do feito podia inová-lo, eis que ostentava a figura de autoridade administrativa competente para a atividade de lançamento, ao mesmo tempo em que também ostentava competência para a atividade de julgamento.

(...)

Assim, diante da exposição legal, doutrinária e jurisprudencial acerca do tema ora em comento resta demonstrado que qualquer ilegalidade que venha a ser constatada no lançamento tributário, não poderá ser alterada fora das hipóteses elencadas no art. 145, do CTN, e, caso o fato jurídico de lançamento tributário seja posto à apreciação de autoridade julgadora, o seu exame deve se pautar na confirmação da validade e a perfeição do lançamento tributário, ou, se entender que falta um dos requisitos de validade expressos do art. 142, do CTN, aplicar-se-á a sanção de nulidade in totum, uma vez que a retificação do referido ato foge à esfera de atribuições das esferas de julgamento (administrativos ou judiciais), principalmente quando se está diante de um erro insanável, tal como a manifesta equivocidade do dimensionamento da base de cálculo da autuação, razão pela qual, desde já, postulase a reforma da decisão para julgar totalmente nulo o lançamento tributário impugnado.

No entanto, verifica-se, que não houve juntada à impugnação da documentação necessária à verificação dos valores mensais transferidos ao Fundeb, no período fiscalizado, o que faz dessa uma afirmação sem provas.

Como visto, a matéria tratada na presente lide é, antes de tudo, uma questão de caráter probatório, pelo que é imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de “onus probandi” não significa, propriamente, a obrigação no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se, antes, de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa.

Tampouco a Fiscalização anexou aos autos os documentos utilizados na auditoria fiscal, os quais citou no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal como sendo:

Balancetes Contábeis dos anos de 2008 e 2009. Conclui-se que a autoridade fiscal entendeu suficiente a anexação dos "Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o Pasep", às fls.

15/18, originários da análise da documentação analisada durante a auditoria.

Constata-se que a apuração da diferença de Pasep lançada baseia-se em diferença da apuração entre o levantamento da Fiscalização e o valor declarado em DCTF pela Prefeitura, contudo, pela significativa diferença encontrada e pelos Demonstrativos realizados pela Fiscalização, conclui-se que as diferenças não se deveram unicamente à exclusão dos valores destinados ao Fundeb. O próprio Termo Fiscal indica a infração de falta de recolhimento de Pasep, citando a exclusão dos repasses para o Fundeb como um valor que não poderia ser excluído

da base de cálculo, mas em nenhum momento afirmando que essa foi a única diferença encontrada em seu levantamento fiscal.

Assim sendo, a única documentação acostada na qual é possível se verificar as destinações ao Fundeb (chamadas de Dedução Fundeb) são os extratos do Banco do Brasil da DAF - Distribuição de Arrecadação Federal, anexados ao auto, às fls. 20 a 84.

Dessa forma, realizou-se o levantamento, nos extratos BB anexados, dos valores constantes como Dedução ao Fundeb, com o objetivo de retificar a base de cálculo apurada para o Pasep, com a exclusão das referidas destinações, atendendo, com isso a que não se incida a contribuição para o Pasep duas vezes, quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, nos termos da já citada Solução de Consulta Cosit nº 278.

Como resultado do levantamento realizado, chega-se à Tabela I, a seguir, com os valores das destinações ao Fundeb a serem excluídos da base de cálculo da apuração dessa contribuição em cada período de apuração (mensal).

Ocorre que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim, é de se retomar os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatuta legal aplicável na seara tributária, o Decreto no 70.235/1972, que, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999)

Portanto, não se trata de nulidade, mas sim de apuração de diferença de Pasep lançada com base na divergência entre o levantamento realizado pela Fiscalização e o valor declarado em DCTF pela Prefeitura. Contudo, diante da significativa diferença constatada e dos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, conclui-se que as divergências não decorreram unicamente da exclusão dos valores destinados ao Fundeb. O próprio Termo Fiscal indica a infração consistente na falta de recolhimento de Pasep, mencionando a exclusão dos repasses ao Fundeb como valor que não poderia ser excluído da base de cálculo, sem, contudo, afirmar, em nenhum momento, que essa teria sido a única divergência identificada no levantamento fiscal.

Dessa forma, uma vez comprovado nos autos que a apuração da referida contribuição foi realizada em estrita conformidade com a Lei nº 9.715/1998, e não tendo o recorrente apresentado questionamentos quanto aos aspectos materiais ou formais do lançamento, não há fundamentos que justifiquem sua alteração ou cancelamento, devendo este ser mantido em sua integralidade.

Ademais, foi lavrado contra a Contribuinte Auto de Infração (AI) relativo à contribuição para o Pasep, em decorrência da falta de recolhimento dos valores devidos, apurados nos períodos de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

A despeito das alegações da Contribuinte, constata-se que a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao recorrente os prazos legais para apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; o Auto de Infração foi devidamente motivado e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para formulação de impugnação. Os AIs, às fls. 03/10, bem como o “Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal”, parte integrante do AI, às fls. 11/14, emitidos pela autoridade lançadora, com ciência dada ao sujeito passivo, contêm clara descrição da fundamentação legal, do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável. Assim, não houve qualquer prejuízo aos direitos de defesa e ao contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legais.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade.

Do Mérito

O recorrente defende a exclusão dos valores destinados ao FUNDEB da base de cálculo do Pasep.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, 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 legal, 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.

Assim, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora discutidos, ano-calendário de 2013, a incidência de tal contribuição se efetivou em consonância com as inovações introduzidas pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, com alterações promovidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, e conforme regulamentado pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002

Ou seja, no caso da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, 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.

Nesse sentido, verifica-se que a base de cálculo do Pasep, foi exarada a Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação - Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB)), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

“EMENTA:

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:

a) 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; b) 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. (...)

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 base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos em geral (a partir daqui tratada por Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais), bem como algumas de suas regras específicas, estão estabelecidas na Lei nº 9.715, de 1998, in verbis:

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. (...)

§ 3º Para determinação da base de cálculo, 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. (grifo nosso) (...)

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

Art. 7º Para os 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. (grifo nosso).

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.

As receitas correntes, as transferências correntes e as transferências de capital, elementos que compõem a base de cálculo da supracitada contribuição, estão conceituadas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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 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. (...)

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (...)

§ 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. (...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

14.

Faz-se mais que pertinente recorrer ao conceito de pessoas jurídicas de direito público interno, antes sobre os quais incide a contribuição em análise. Segundo a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), são pessoas jurídicas de direito público interno:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União; II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios; III - os Municípios;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

As transferências ou repasses de recursos entre entes públicos podem derivar de contraprestação em bens ou serviços ou podem possuir natureza meramente financeira (independentem de qualquer tipo de contraprestação).

16.

De outra banda, essas transferências ou repasses podem ocorrer no âmbito do mesmo ente público ou entre entes governamentais distintos. Quando ocorrem no âmbito do mesmo ente federativo, pode-se classificá-los em operações intraorçamentárias e transferências intragovernamentais ; quando ocorrem entre entes federativos distintos, denominam-se transferências intergovernamentais .

OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS 17.

As transferências intergovernamentais compreendem as transferências de um ente público (ente transferidor) a outro (ente receptor).

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 transferências correntes e de capital recebidas e às 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 recebedora 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 recebedora; 12 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 20.2.

públicas Fls. 109 E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades : 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 recebedor.

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 recebedora 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:

...

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. Grifo nosso 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 13 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 ...

20.6.

Fls. 110 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 recebedor (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 recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente recebedor 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).

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 recebedora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.

...

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.

14 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 Fls. 111 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 complementar 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 15 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 Fls. 112 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 16 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 21.3.

Fls. 113 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.

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:

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; (Grifo nosso)

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 receptor.

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB 17 DRJ/CGE Processo 10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 21.3.3.

Fls. 114 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.

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.

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 nosso 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.

...

Conclusão ...

33.

Os recursos do FUNDEB e os recursos do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias, seguindo, nesse caso, a mesma regra dessas.

...

37.

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. Portanto, o ente transferidor não deve 18 DRJ/CGE Processo

10410.721046/2012-30 Acórdão n.º 04-43.810 Fls. 115 excluir de sua base de cálculo os valores repassados, ao passo que os consórcios públicos devem excluir esses valores recebidos da apuração do tributo.

No entanto, conforme demonstrado pela DRJ, verifica-se que, apesar de assistir razão à Contribuinte no que tange a ser pertinente a exclusão dos valores destinados ao FUNDEB da base de cálculo do Pasep, verifica-se, também, que não houve juntada à impugnação da documentação necessária à verificação dos valores mensais transferidos ao Fundeb, no período fiscalizado, o que faz dessa uma afirmação sem provas.

Ou seja, a matéria tratada na presente lide é, antes de tudo, uma questão de caráter probatório, pelo que é imperioso ressaltar que, no que diz respeito ao ônus da prova na relação processual tributária, a idéia de “onus probandi” não significa, propriamente, a obrigação no sentido da existência de dever jurídico de provar, tratando-se, antes, de uma necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível se obter o êxito na causa.

Dessa forma, a única documentação acostada na qual é possível se verificar as destinações ao Fundeb (chamadas de Dedução Fundeb) são os extratos do Banco do Brasil da DAF - Distribuição de Arrecadação Federal, anexados ao auto, às fls. 20 a 84.

Nesse sentido, conforme demonstrado pela DRJ, “realizou-se o levantamento, nos extratos BB anexados, dos valores constantes como Dedução ao Fundeb, com o objetivo de retificar a base de cálculo apurada para o Pasep, com a exclusão das referidas destinações, atendendo, com isso a que não se incida a contribuição para o Pasep duas vezes, quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, nos termos da já citada Solução de Consulta Cosit nº 278”.

Valores em R\$

Isto posto, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, VOTO por julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a impugnação, mantendo parcialmente os débitos principais do Pasep lançados, dos períodos de 01/2008 a 12/2009, sendo mantidos os valores conforme planilha abaixo - coluna "Pasep Mantido". O crédito tributário mantido deverá ter os acréscimos legais calculados na forma do lançamento de ofício original.

PA	Pasep Lançado*	Pasep Mantido*
jan/08	143.002,37	133.748,35
fev/08	113.250,64	103.131,59
mar/08	101.480,43	93.434,86
abr/08	118.367,34	109.103,86
mai/08	115.576,08	105.829,31
jun/08	105.997,79	97.592,03
jul/08	116.190,00	108.580,81
ago/08	177.113,01	167.828,21
set/08	131.114,40	122.917,41
out/08	123.724,27	115.940,52
nov/08	179.100,06	169.219,15

22

Processo 10410.721046/2012-30
Acórdão n.º 04-43.810

DRJ/CGE
Fls. 119

dez/08	178.478,91	168.081,31
jan/09	130.963,30	120.642,06
fev/09	112.235,90	102.666,33
mar/09	141.286,68	133.626,03
abr/09	137.116,79	128.008,19
mai/09	125.573,08	114.730,85
jun/09	137.662,44	128.300,56
jul/09	145.640,61	138.450,78
ago/09	123.849,28	115.513,31
set/09	135.629,14	128.224,28
out/09	133.019,79	124.497,12
nov/09	133.331,61	122.623,59
dez/09	218.353,79	206.850,20

*Valores em R\$

No entanto, o recorrente sustenta que os juros e as multas exigidos seriam desproporcionais e excessivos, pleiteando o cancelamento ou a revisão das penalidades, ao argumento de que tais encargos configurariam efeito confiscatório.

No entanto, em relação ao tema supracitado, destaca-se que essa questão já foi avaliada em diversas oportunidades, tendo inclusive dado ensejo à aprovação da Súmula CARF nº 04, ao qual foi atribuído efeito vinculante à toda a Administração Pública Federal por meio da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018. Veja-se o teor da Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018).

Sobre a multa de ofício aplicada (75%), esta fundamenta-se no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

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

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

Sobre a alegação da natureza confiscatória dos juros e multa, registre-se que não cabe à autoridade administrativa afastar a aplicação de Lei cuja inconstitucionalidade não tenha sido expressamente declarada, consoante análise do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/ 1972. Nesse sentido, o CARF editou a seguinte Súmula:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, uma vez comprovado nos autos que a apuração da referida contribuição foi realizada em estrita conformidade com a Lei nº 9.715/1998, e não tendo o recorrente apresentado questionamentos quanto aos aspectos materiais ou formais do lançamento, não há fundamentos que justifiquem sua alteração ou cancelamento, devendo este ser mantido em sua integralidade.

Diante do exposto, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ, por estar em plena consonância com a legislação de regência e com o entendimento consolidado no âmbito do CARF.

Ademais, à luz da decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à Recorrente o esclarecimento das divergências apontadas pela DRJ, o que de fato não fez. Ao contrário disso, a Recorrente limitou-se em reproduzir as mesmas alegações apresentadas na impugnação.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro