



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.741905/2020-51
ACÓRDÃO	3003-002.637 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICIPIO DE PINDAI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Faltando nos autos a prova da violação às disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão de primeira instância: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

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

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, nos termos do art. 2º, III, da Lei 9.715/98, excluindo-se as transferências efetuadas a outras entidades públicas. deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

O ingresso de valores originários do Fundef (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), ou do Fundeb (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), conta 1724.01.00 -

Transferência do FUNDEF, não integra a base de cálculo para apuração do Pasep devido pelas Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno (Solução de Consulta COSIT nº 278, de 2017).

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa punitiva de 75% estabelecida em lei. O princípio da vedação ao confisco é endereçado ao legislador e não ao aplicador da lei que a ela deve obediência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 101-011.561, de 12/08/2021**, proferido pela 13ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que por unanimidade de votos, julgou Improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Trata-se de auditoria fiscal realizada no ente MUNICIPIO DE PINDAI referente a contribuição social para o PASEP incidentes sobre as receitas mensais das receitas correntes arrecadadas, das receitas de transferências correntes recebidas e das receitas de transferências de capital recebidas.

Do Auto de Infração

Consta do Termo de Verificação Fiscal:

No desenvolvimento da ação fiscal, foi verificado, como já evidenciado, que a empresa, no período de débito, não recolhia as contribuições referentes à Parte Patronal, incidentes sobre a diferença dos valores constantes das contas contábeis 3.1.90.04.00.00 – Contratação por Tempo Determinado e 3.1.90.11.00.00 (Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil), despesas pagas, dentro do sistema SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro da Secretária do Tesouro Nacional (planilhas anexas – <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>), definidos mensalmente pela soma daqueles valores das citadas contas, subtraídas algumas parcelas como salários-família, com o resultado sendo dividido por 13, e os valores declarados em GFIP por intermédio de sistema eletrônico da Receita Federal do Brasil. Foram expurgados os valores de remuneração declarados nas DIRF dos órgãos vinculados no importe anual de R\$ 107.692,72 (2017), R\$ 108.011,31 (2018) e R\$ 115.598,16(2019), obtendo-se, destarte, a maior redução possível, em benefício à empresa – planilhas e Relatório de Análise Conclusiva – Dossiê anexos.

A remuneração referente aos contribuintes individuais foi obtida de forma direta dos valores da conta contábil 3.3.90.36.00.00 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física), despesas pagas, dentro do sistema SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro da Secretária do Tesouro Nacional (planilhas anexas – <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>). A partir daí, foram determinadas as contribuições, incidentes sobre aqueles valores, definidos mensalmente através da divisão dos mesmos por 12, já que não havia valores de remuneração de contribuintes individuais declarados em GFIP, confirmado através de sistema eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Não recolhia também as contribuições referentes à Parte Segurado dos empregados, incidentes sobre as mesmas bases, conforme descrito nos parágrafos anteriores, sendo que, não restou comprovado o desconto das mesmas da remuneração dos respectivos segurados. As referidas contribuições foram calculadas e lançadas aplicando-se a alíquota mínima de 8% para os empregados.

Cabe registrar que na competência 13/2017, além do que já exposto, foram lançados também os valores de contribuições previdenciárias referentes à Parte Patronal e aos Segurados Empregados, sendo que em relação a estes, não restou comprovado o desconto previdenciário em suas remunerações. Tais valores foram calculados como uma média dos valores de remuneração das 12 (doze) competências do ano de 2017 declarados em GFIP.

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PASEP

ANO DE APURAÇÃO	Receitas Correntes (1.0.0.0.00.00.00)	Transferências de Capital Recebidas (2.4.0.0.00.00)	Transferências a outras Entidades de Direito Público Interno (C)	Deduções FUNDEB (D)	Outras Deduções* (E)	Base de Cálculo do PASEP (F=A+B-C-D-E)
2017	35.307.476,98	0,00	0,00	3.245.264,87	0,00	32.062.212,11
2018	40.426.492,39	0,00	0,00	3.808.470,60	2.104.914,35	34.513.107,43
2019	47.658.312,65	163.200,00	0,00	4.449.698,78	1.519.574,88	41.852.238,99

* Sub-contas 1.7.1.8.10.0.0, 1.7.2.8.10.0.0, 1.7.3.8.10.0.0, 2.4.1.8.10.0.0, 2.4.2.8.10.0.0 e 2.4.3.8.10.0.0.

Fonte: SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

Nota: Base de cálculo apurada em consonância com a Solução de Divergência Cosit nº 278 de 01/06/2017

CÁLCULO DO VALOR ESPERADO DO PASEP A LANÇAR

ANO	Base de Cálculo (F=A+B-C-D-E)	Alíquota (G)	Valor devido Apurado 649,78 (H)=(F*G)	PASEP Retido Pela União (I)	PASEP Declarado em DCTF (J)	DARF 3703 VR PRINCIPAL (K)	Saldo Devedor (L)={ (H-I)-(K ou J) }
2017	32.062.212,11	0,01	320.622,12	145.386,00	28.556,56	28.556,52	146.679,60
2018	34.513.107,43	0,01	345.131,07	155.583,34	47.478,19	47.855,38	141.692,35
2019	41.852.238,99	0,01	418.522,39	176.770,63	76.790,16	76.805,42	164.946,34

Fontes: SISBB - Sistema de Informações Banco do Brasil, Dossiê Integrado do Contribuinte

Nota 1: Não foram deduzidos possíveis parcelamentos

Nota 2: Saldo Devedor = Pasep Apurado - Pasep Retido - Maior Valor DCTF ou DARF

Da Impugnação

Na impugnação de fls. 335 a 352, o ente municipal alega, em síntese, que:

1. Da violação do artigo 142 do CTN, vício material, ausência de descrição do fato gerador, nulidade do Auto de Infração.
2. Da multa de ofício, valor confiscatório, violação do artigo 150, IV, da CF.
3. Da inexistência da relação jurídico-tributária.

Da decisão de primeira instância

Analisando as razões de defesa, a 13ª Turma da DRJ em Brasília/DF, julgou improcedente a Impugnação apresentada, afastando a preliminar de nulidade, e no mérito manteve a exigência fiscal, porque, a Autoridade Lançadora deduziu o FUNDEB, de modo que não há como acolher as alegações do Impugnante.

A decisão de primeira instância restou assim emendada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PASEP.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual repete os mesmos argumentos postos em sua Impugnação e acrescenta alegação de nulidade da decisão de primeira instância, em razão de total ausência de análise das razões lançadas em sua defesa inicial.

Ao final requer:

3 - DOS PEDIDOS

À luz de todo o exposto requer que sejam acolhidas as presentes argumentações de defesa, no sentido da improcedência do Auto de Infração 10530-741.905/2020-51, para anular o referido lançamento, reformando o Acórdão 101-011.561 - 13ª TURMA DA DRJ01, uma vez que foi constituído em desacordo com a ordem jurídica nacional.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que o recorrente foi intimado na data de 27/09/2021 (fl.388) e protocolou Recurso Voluntário em 21/10/2021 (fl.391) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado, e por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida:

¹ Decreto nº 70.235/ de 06 de março de 1972

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Preliminarmente, o recorrente alega a nulidade do Auto de Infração, por violação ao art. 142 do CTN, em virtude da ausência pormenorizada dos fatos narrados, levando a impossibilidade de verificação do fato tributável. Nos dizeres do recorrente, “o auto de infração foi nulo por conta da não conceituação devida do pagamento a menor feito pelo contribuinte, sem ao menos verificar as situações fáticas concretas”.

Sem razão o recorrente nesse ponto.

As nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte. Ressalta-se, que a nulidade do ato deve ser vista como impossibilidade do contribuinte se manifestar no processo administrativo fiscal em tempo hábil bem como a impossibilidade de acesso aos motivos pelos quais obteve determinada decisão, o que não ocorreu no presente caso.

Nesse sentido, oportuno ressaltar que a Autoridade Lançadora em primeiro momento, antes do procedimento fiscal final, constatou que o contribuinte não havia recolhido a totalidade da contribuição social – PASEP, segundo o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL às fls.13/15, combinado com o **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO PASEP – RECEITA ORÇAMENTÁRIA – PJ DE DIREITO PÚBLICO** às fls.16/20, em decorrência disso foi iniciado o procedimento fiscal, com o objetivo de verificar a apuração do PASEP, em relação ao período de janeiro/2017 a dezembro/2019, por meio dos termos de fls.21/24, 26/27, 29/30, concluindo com o **RELATÓRIO DE ANÁLISE CONCLUSIVA – DOSSIÊ** às fls.37/43, combinado com os **DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS** às fls.46/83.

Com base nos relatórios de receitas obtidos do SICONFI do Setor Público Brasileiro, do Dossiê Integrado do contribuinte e pelas retenções mensais do Banco do Brasil, a Autoridade Fiscal apurou a base de cálculo do PASEP, através do somatório dos valores escriturados nas **contas 1.0.00.00.00 - Receitas Correntes e 2.4.00.00.00 - Transferência de Capital**, nos termos dos artigos 2º e 7º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998², que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor

² **Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998**

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.

(...)

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**.

Público - PIS/PASEP e artigo 11, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964³ (redação alterada pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982).

Ainda, consta do TVF, “*que foram objeto de dedução da Base de Cálculo, apurada as transferências de recursos da Complementação da União ao FUNDEB, escrituradas na conta 1.7.24.02.00, extraídas dos demonstrativos mensais de receitas, de acordo com item da Solução de Divergência nº 278, COSIT, de 01/06/2017*”.

Portanto, não merece acolhida a preliminar arguida pelo recorrente acerca da nulidade do lançamento, porquanto houve a apuração se deu com base nas declarações produzidas pelo próprio Ente, de acordo com a legislação pertinente, dos fatos aptos à incidência da norma tributária, realizando pela Autoridade Fiscal, nos exatos termos do artigo 142, parágrafo único, do CTN, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, procedendo-se à constituição do crédito tributário e possibilitando-se ao contribuinte o exercício das garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Ainda, pugna pela nulidade da decisão proferida pela DRJ, pois segundo o recorrente “*dá análise dos fundamentos lançados no voto condutor vislumbra-se que as razões lançadas pelo contribuinte não foram analisadas, tendo a supracitada turma julgadora apenas afirmado genericamente que todas as informações fiscais relevantes para o lançamento fiscal foram anexadas nos relatórios fiscais contidos nos autos processuais*”.

No caso, a decisão de primeira instância apesar de sucinta, enfrentou todos os argumentos postos na defesa inicial, transcrevendo-os *ipsis litteris* estando devidamente motivada de forma explícita, clara e congruente, e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada, ou seja, nela está contida todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia, em observância às garantias ao devido processo legal.

No Acórdão recorrido, restou consignado o seguinte: “*Os argumentos do impugnante não procedem, porque, a Autoridade Lançadora deduziu o FUNDEB, como se aferem do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO PASEP – RECEITA ORÇAMENTÁRIA – PJ DE DIREITO PÚBLICO – FLS 16 A 20, combinados com RELATÓRIO FISCAL – FLS. 85 A 89, TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL – FLS. 13 A 15 e o RELATÓRIO DE ANÁLISE CONCLUSIVA – DOSSIÊ - FLS. 37 A 43*”. Contra este fato, o recorrente não se insurgiu, se limitando a alegação de nulidade, que como visto, as decisões proferidas anteriormente contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

Portanto, sob esses aspectos, não há de se falar em nulidade da exigência, razão por que, rejeito a preliminar ora suscitada.

³ Lei 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 20.5.1982)

§ 1º - São **Receitas Correntes** as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos.

III – Do mérito:

(i) Da alegada inexistência da relação jurídico-tributária:

No mérito, a insurgência do Ente recorrente reside a respeito da obrigação tributária e o valor devido a título de PASEP sobre as receitas do FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, instituído pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, que se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que tem como objetivo a distribuição de recursos para toda a Educação Básica dos municípios (incluindo creches, pré-escola, ensinos fundamental, médio e especial, entre outros).

A argumentação do recorrente está sintetizada sob o raciocínio na premissa de que o PASEP deve incidir sobre o valor que recebe do FUNDEB e não sobre o valor alocado, o que levaria a uma retenção indevida pela UNIÃO do tributo, que teria que ter sua base de cálculo reajustada.

Nesse sentido, cito um trecho do recurso:

A controvérsia jurídica em torno do tributo nominado PASEP é histórica, seja pela sua controvertida natureza tributária, seja pela sua base de cálculo.

Assim, merece atenção discutir a controvérsia sobre a sua base de cálculo, quando entra em pauta uma cobrança que leva em consideração receitas destinadas ao FUNDEB, e que, na verdade, não deveriam ser incluídas na base da cobrança.

Aqui, há duas premissas que devem ser seguidas: a primeira, a de que **os valores do FUNDEB que compõem a base de cálculo da contribuição ao PASEP devem ser aqueles efetivamente recebidos e não a quantia alocada quando do repasse de verbas pela União.** Ou seja, **o PASEP deve incidir sobre o valor que o Município recebe do FUNDEB e não sobre o valor alocado,** o que leva a uma retenção indevida pela União do tributo, devendo, por isso, ter sua base de cálculo reajustada.

Portanto, como há incidência do tributo sobre verbas em duplicidade, bem como sobre aquelas que não compõem a base de cálculo legalmente mencionada, uma vez que não se constituem seja receita corrente, seja receita de capital, aludidos valores devem ser glosados da cobrança, quedando, assim, o valor do tributo cobrado.

Nessa linha, na medida em que **a autoridade fazendária apropriou os valores de desconto do PASEP pelo valor bruto da receita, sem deduzir a retenção do FUNDEB, computando, assim, novamente a receita de complementação da União, há incidência dupla do tributo, o que não poderá ser permitido.**

Tal se dá porque o valor do FUNDEB compõe a Receita Corrente Líquida do Município, e cobrar o PASEP do FUNDEB cumulado com a Receita transferida, que se soma à total, significa cobrar o tributo sobre o mesmo montante duas vezes, o

que deverá ser repellido pelo órgão administrativo fazendário competente. (grifou-se)

Ocorre que o fundamento acima não é sustentável em razão da sistemática do FUNDEB, que não obedece à simples equação matemática pretendida pelos municípios.

Como explicitamente abordado no TVF, 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 nos artigos 2º, III, 7º e 8º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que consiste no somatório dos valores nos escriturados nas contas 1.0.00.00.00 - **Receitas Correntes** e 2.4.00.00.00 - **Transferência de Capital** *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.

(...)

§ 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 congêneres 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.

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

(...)

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

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que trata, por sua vez, das normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu artigo 11, com a redação alterada pelo Decreto-Lei no 1.939, de 20 de maio de 1982, define em que consistem as receitas correntes, as transferências correntes e as transferências de capital, elementos que compõem a base de cálculo da supracitada contribuição. Vejamos:

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. (grifou-se)

O Relatório Fiscal no qual está fundamentado o Auto de Infração ora controvertido, deixa claro que as transferências de recursos da Complementação da União ao FUNDEB, escrituradas na conta 1.7.24.02.00, extraída do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO PASEP – RECEITA ORÇAMENTÁRIA – PJ DE DIREITO PÚBLICO (fls.16/20), combinados com RELATÓRIO FISCAL (fls.85/89), TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls.13/15) e o RELATÓRIO DE ANÁLISE CONCLUSIVA – DOSSIÊ (fls.37/43) e com base na Solução de Divergência nº 278, COSIT, de 01/06/2017, foram deduzidas da base de cálculo, conforme Demonstrativo abaixo:

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – FEIRA DE SANTANA/BA										
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO PASEP - RECEITA ORÇAMENTÁRIA - PJ DE DIREITO PÚBLICO										
Razão Social : MUNICÍPIO DE PINDAÍ - PREFEITURA MUNICIPAL						CNPJ nº. 13.982.624/0001-01				
ANO: 2017										
Período de Apuração (A)	Receitas Correntes (1.0.00.00.00) (B)	Transferências de Capital Recebidas (2.4.00.00.00) (C)	DEDUÇÕES		Base de Cálculo do PASEP (F)=(B+C-D-E) (F)	Aliquota (G)	PASEP Apurado (H)=(F*G) (H)	PASEP Retido Pela União (valores originário) (I)	DARF 3703 VR PRINCIPAL (J)	Saldo Devedor (K)=(H-I-J) (K)
			Transferências Recursos da Complementação da União ao FUNDEB (1.7.24.02.00) (D)	Transferências efetuadas a outras Entidades de Direito Público Interno (E)						
Janeiro	4.814.355,31		338.875,74		4.475.479,57	1,00%	44.754,80	12.115,50	2.379,71	30.259,59
Fevereiro	2.665.382,76		246.590,00		2.418.792,76	1,00%	24.187,93	12.115,50	2.379,71	9.692,72
Março	3.079.326,75		263.716,80		2.815.609,95	1,00%	28.156,10	12.115,50	2.379,71	13.660,89
Abril	2.839.369,29		220.041,34		2.619.327,95	1,00%	26.193,28	12.115,50	2.379,71	11.698,07
Mai	2.944.255,62		256.003,38		2.688.252,24	1,00%	26.882,52	12.115,50	2.379,71	12.387,31
Junho	2.796.712,15		229.762,80		2.566.949,35	1,00%	25.669,49	12.115,50	2.379,71	11.174,28
Julho	2.730.833,75		277.132,72		2.453.701,03	1,00%	24.537,01	12.115,50	2.379,71	10.041,80
Agosto	3.016.013,08		314.128,58		2.701.884,50	1,00%	27.018,85	12.115,50	2.379,71	12.523,64
Setembro	2.379.132,19		265.328,31		2.113.803,88	1,00%	21.138,04	12.115,50	2.379,71	6.642,83
Outubro	2.408.823,30		238.085,72		2.170.737,58	1,00%	21.707,38	12.115,50	2.379,71	7.212,17
Novembro	3.598.698,86		328.851,00		3.269.847,86	1,00%	32.698,48	12.115,50	2.379,71	18.203,27
Dezembro	2.034.573,92		266.748,48		1.767.825,44	1,00%	17.678,25	12.115,50	2.379,71	3.183,04
Totais	35.307.476,98	-	3.245.264,87	-	32.062.212,11		320.622,12	145.386,00	28.556,52	146.679,60

(B) – **Receitas correntes:** somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, inclusive dos valores recebidos para o FUNDEB. (Conta 1.0.00.00.00 de acordo com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04/05/2001).

(C) – **Transferências de Capital:** Somatório das transferências recebidas da União e do Estado. (Conta 2.4.00.00.00 de acordo com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04/05/2001).

(D) – **Transferência de Recursos da Complementação do FUNDEB:** Parcela de complementação ao FUNDEB do valor da União (Conta 1.7.24.02.00 de acordo com Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04/05/2001).

(E) – **Transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno:** Somatório das transferências efetuadas pelo município a outras entidades, desde que as mesmas possuam personalidade jurídica própria.

(F) – **Base de Cálculo do PASEP:** Resultado da operação A + B – C – D.

Conforme Manual de Contabilidade Pública, 6ª edição, pág. 198, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de 2014 e Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014, o **Fundeb é contabilizado como dedução da Receita orçamentária, isto é, as transferências recebidas devem ser contabilizadas integralmente, e o repasse ao Fundeb, feito automaticamente pela STN, é contabilizado como dedução:**

As receitas que compõem a base de cálculo do Fundeb (impostos e transferências constitucionais e legais) deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos (não líquidos dos valores destinados ao Fundeb), de acordo com o disposto no Capítulo 6 – Transações Sem Contraprestação da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) deste Manual.

1.4.2. Contabilização das Transferências ao Fundeb

Os valores destinados à formação do Fundeb pelos estados, Distrito Federal e municípios deverão ser registrados patrimonialmente como variação patrimonial diminutiva (VPD) e orçamentariamente como dedução da receita orçamentária realizada.

(...)

O recebimento de recursos do Fundeb deverá ser registrado patrimonialmente como variação patrimonial aumentativa (VPA). Do ponto de vista orçamentário, deverá ser registrada a realização da receita orçamentária utilizando-se as naturezas de receita “1.7.24.01.00 – Transferência de Recursos do Fundeb” ou

“1.7.24.02.00 – Transferência de Recursos da Complementação da União ao Fundeb”, conforme o caso.”

A seguir, transcrevo o item 21.3 da Solução de Consulta Cosit nº 278 de 2017, citada pela Autoridade Fiscal, que em linhas gerais, trata das particularidades do Fundeb e especifica, caso a caso, os critérios que devem ser empregados na apuração da base de cálculo da exação, *in verbis*:

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

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

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

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.

A toda evidência, a conclusão a que chegou a Autoridade Fiscal, de que a Solução de Consulta Cosit nº 278 considerou que os valores repassados ao Fundeb devem ser deduzidos da base de cálculo do Pasep, baseou-se única e exclusivamente nas considerações preliminares do item 21.3, na parte em que explica que os 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. Assim, como no caso do FUNDEB, o valor que foi transferido a outras entidades só pode ser apurado conforme metodologia de cálculo acima, a base de cálculo necessariamente deverá levar em consideração o saldo positivo ou negativo dos valores ao Fundo destinados e dele recebidos.

O relatório no qual está fundamentado o Auto de Infração ora controvertido esclarece os critérios considerados na apuração da base imponible fl.15:

Se houvesse valores para tanto, o que de fato ocorreu, sendo que foram objeto de dedução da Base de Cálculo, apurada as transferências de recursos da Complementação da União ao FUNDEB, escrituradas na conta 1.7.24.02.00, extraídas dos demonstrativos mensais de receitas, de acordo com item da Solução de Divergência nº 278, COSIT, de 01/06/2017, que assim dispõe:

"Logo, se conclui, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União, repasses de valores complementares destinados ao FUNDEF/FUNDEB, efetuados com recursos oriundos das receitas correntes arrecadadas da própria União, não devem incluí-los em suas respectivas bases de cálculos de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque como se afirmou anteriormente, referidos valores já foram submetidos à incidência da mencionada contribuição, pela União, quando da apuração de sua própria base de cálculo mensal, sem a exclusão do citados valores repassados complementarmente."

Ademais, o recebimento de recursos do Fundeb (contas 1724.1 e 1724.2, de acordo com a contabilidade pública), **embora seja classificado como receita corrente no plano de contas público, não se configura como base de cálculo do Pasep por já ter sido tributado por ocasião da transferência corrente recebida, a fim de evitar a bitributação.** Inclusive os valores complementares alocados pela União (art. 4º da Lei 11.494/2009) (contas 1724.2) não compõem a base de cálculo do Pasep, no recebimento pelos Municípios, como de fato aconteceu no presente caso.

Relativamente à ocorrência do *bis in idem*, alegado pelo recorrente, após todo o acima descrito, fica claro que a sistemática adotada pela Autoridade Fiscal, que se utilizou das orientações presentes na SC 278/2017, não dá margem a ocorrência da bi tributação.

Nesse caso, caberia ao recorrente apontar, individualmente, apontar os repasses e transferências decorrentes do FUNDEB que deveriam ser excluídas das bases de cálculos, e se necessário apresentar provas documentais para contestar cada um dos valores relacionados no demonstrativo de fls.16/20, com a finalidade de comprovar que determinadas bases foram incluídas indevidamente no cálculo do Pasep. Mas isto não foi feito, se limitando a repetir *ipsis litteris* os argumentos postos em sua defesa inicial.

Desse modo, nego provimento ao recurso nesse ponto.

(ii) Da multa de ofício:

Quanto à contestação da multa exigida, registre-se que o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, dispõe expressamente que, em se tratando de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% 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.

Quanto à constitucionalidade da norma legal que prevê a multa de 75% em face do princípio do não confisco, esta matéria escapa da competência dos julgadores administrativos conforme determina a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Por tal razão, não merece reforma a decisão recorrida nesse ponto.

IV – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a nulidade arguida e no mérito negar provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green