



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.720563/2019-16
ACÓRDÃO	3101-004.428 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE PREVIDENCIA MUNICIPAL DE CAXAMBU
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PASEP. BASE DE CÁLCULO. AUTARQUIA. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Classificam-se como receitas correntes das Autarquias as transferências recebidas para fazer frente às despesas de manutenção da instituição e da folha de pagamento de aposentados e pensionistas, bem como a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social.

PASEP. BASE DE CÁLCULO. AUTARQUIA. FUNDEB.

Os recursos recebidos do FUNDEB pelo Município não interferem na base de cálculo do PASEP da autarquia previdenciária municipal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pela C. 2ª Turma da DRJ/CGE, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada. E, pela clareza com que expôs os fatos, transcrevo parte do Relatório do acórdão da C. DRJ para melhor compreensão da controvérsia:

“Trata-se de Auto de Infração relativo à falta de recolhimento da contribuição para o PASEP, no período que compreende os meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, fls. 02 a 10, por meio do qual foi constituído o crédito tributário no montante de R\$ 556.792,09, somados o principal, multa e juros de mora.

Relatório Fiscal:

O Fisco apresenta os fatos que redundaram na autuação ora em análise, através do Relatório Fiscal, fls. 14 a 16.

Foi constatada a falta de recolhimento e declaração do PASEP:

...

1.3- Ficou constatada a ausência de recolhimentos do PASEP através de DARF-código 3703 e a falta de apresentação das declarações dos referidos tributos em DCTF.

...

Demonstra o Fisco, ser o Instituto de Previdência de Caxambu uma "autarquia Municipal, contribuinte do PASEP nos termos da Lei nº 9.715/ 1998, em seus artigos 2º, 7º e 8º".

Prossegue ainda, informando que foram analisados e cotejados os balancetes sintéticos mensais das receitas, apresentados pela contribuinte, em atenção ao TIPF, além dos Demonstrativos de Execução Orçamentária do Município, disponíveis no site do TCE-MG, e as DCTF e DARFs de arrecadação do PASEP:

...

4- De posse da documentação acima, foram apuradas diferenças relativa a base de cálculo para a apuração do crédito, no período de 01/2015 a 12/2017 onde aplicamos a alíquota de 1% (hum por cento).

5- Diante do exposto, lavramos o presente Auto de Infração onde foram lançados os valores de PASEP devidos, considerando como base de cálculo os valores contidos nos balancetes apresentados pelo órgão, conforme demonstrado nos ANEXOS I, II e III.

6- Será emitida Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, conforme abaixo discriminado:

- *Representação Fiscal para Fins Penais referente a não inclusão em DCTF de todas as receitas, que compõem a base de cálculo, para apuração das contribuições para o PASEP, previsto no artigo nº 299 do Código Penal.*

7- *Em caso de impugnação, o sujeito passivo deverá apresentar defesa dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados do seu recebimento.*

8- *Uma via do presente relatório juntamente com o auto de infração e anexo, destina-se ao contribuinte.*

...

Ressalto que o resultado da apuração consta dos demonstrativos de fls. 18 a 20.”

Irresignada, a Recorrente apresentou sua Impugnação que, em julgamento, a DRJ julgou parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

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

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

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A parte revertida pela DRJ se refere ao erro na apuração de maio/2015, conforme restou consignado no acórdão, nos seguintes termos:

“Alega a interessada a existência de erro na apuração dos valores relativos à contribuição ao PASEP no mês de maio/2015.

Aqui, possui razão a interessada. Pode-se verificar que o Fisco lançou o valor de R\$ 5.767,21 em duplicidade. Na verdade, o referido valor compreende o PASEP a ser lançado em maio de 2016, tendo sido cobrado também, por erro, em maio de 2015, conforme fragmento do auto de infração transcrito a seguir:

(...)

Assim, reduz-se o valor do PASEP originalmente lançado no mês de maio de 2015 de R\$ 14.422,50 (R\$ 5767,21 + R\$ 8.655,29) para 8.655,29, redundando em uma redução do PASEP lançado para todo o período de R\$ 281.506,88 para R\$ 275.739,67, nos termos requeridos pela impugnante.”

O Recorrente interpôs, assim, seu Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos recursais:

- FATOS NOVOS RELEVANTES – PAGAMENTOS EFETUADOS;
- RECURSOS FINANCEIROS RPPS – NÃO INTEGRA PATRIMONIO DA AUTARQUIA;
- BITRIBUTAÇÃO;
- PRINCÍPIO DA ISONOMIA;
- NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA;
- CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – OPERAÇÕES INTRAORÇAMENTÁRIAS;
- CONCLUSÃO.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 – FATOS NOTOS RELEVANTES – PAGAMENTOS EFETUADOS.

O Recorrente sustenta que existem fatos novos relevantes aptos a afastar a exigência fiscal questionada e na sua “CONCLUSÃO”, fez constar o seguinte:

“1. Que as receitas orçamentárias arrecadadas diretamente pelo IPMCA foram inseridas no memorial de cálculo de recolhimento ao PASEP e devidamente recolhido pela Prefeitura Municipal de Caxambu, sendo que as referidas receitas não constam no Balancete de Receita da Prefeitura Municipal, evidenciando que trata-se de receita exclusiva da Autarquia Municipal;

2. Abatendo o valor já recolhido pela Prefeitura Municipal a título de contribuição ao PASEP das receitas exclusivas do IPMCA no valor de R\$ 167.823,44, restou um

saldo remanescente de R\$ 107.916,23, relativo às receitas intraorçamentárias, não sendo devida o recolhimento por parte desta Autarquia Municipal, haja vista ocorrer a bitributação;”

Afirma, assim, que o Poder Executivo do Município de Caxambu já efetuou recolhimentos de PASEP incidentes sobre receitas arrecadadas pela Autarquia Previdenciária Municipal (Instituto de Previdência Municipal de Caxambu – IPMCA), conforme demonstrativos contábeis e relatórios juntados aos autos (fls. 314/616 e 674/1077).

Segundo expõe, as receitas objeto da controvérsia não integram o Balancete da Receita da Prefeitura Municipal, constando exclusivamente no Balancete da Receita do Recorrente, o que evidenciaria tratar-se de receitas próprias da autarquia, e não de receitas do Poder Executivo. Ainda assim, tais valores teriam sido indevidamente incluídos no memorial de cálculo do PASEP e efetivamente recolhidos pela Prefeitura Municipal, o que afastaria qualquer alegação de inadimplemento.

O Recorrente esclarece que as receitas do IPMCA se referem, essencialmente, a valores destinados ao pagamento de contribuições previdenciárias, finalidade que motivou sua arrecadação. Para comprovar suas alegações, apresentou quadros comparativos entre os Balancetes de Receita do IPMCA e da Prefeitura Municipal, bem como os Relatórios de Receitas do PASEP (Memorial de Cálculo) e os comprovantes de pagamento, inclusive documentos de pagamento por crédito emitidos e encaminhados pela Prefeitura Municipal.

Da análise desses documentos, a Recorrente afirma ser possível verificar que os valores constantes na coluna de apuração do PASEP sobre a receita do IPMCA não constam no Balancete da Receita da Prefeitura Municipal, reforçando que tais ingressos não se qualificam como receitas do Executivo, mas sim como receitas exclusivas da Autarquia Previdenciária.

Sustenta, ainda, que não houve recolhimento de PASEP sobre receitas intraorçamentárias, por não serem consideradas tributáveis, tendo tais valores sido utilizados apenas para fins de controle e comparação nos demonstrativos apresentados. Alega que, ao se proceder ao abatimento dos valores já recolhidos pela Prefeitura Municipal a título de PASEP sobre as receitas exclusivas do IPMCA, restaria apenas um saldo remanescente composto por receitas intraorçamentárias, cujo recolhimento seria indevido.

Nesse contexto, o Recorrente afirma que a manutenção da exigência fiscal implicaria bitributação, uma vez que as receitas do IPMCA já teriam sido oneradas quando do recolhimento realizado pelo Poder Executivo Municipal. Aponta, ainda, que o Fisco não teria considerado adequadamente os valores efetivamente pagos, promovendo deduções parciais ou insuficientes e desconsiderando comprovantes regularmente juntados aos autos.

Por fim, apresenta demonstrativo detalhado, mês a mês, abrangendo o período de janeiro de 2015 a dezembro de 2017, no qual indica os valores apurados, os valores pagos, as deduções efetuadas e as diferenças apontadas, concluindo que não subsiste crédito tributário

válido, uma vez que o PASEP incidente sobre as receitas do IPMCA já foi integralmente recolhido, sendo indevida qualquer cobrança adicional.

Sem razão o Recorrente.

Não obstante o esforço argumentativo do Recorrente e a farta documentação acostada aos autos, entendo que as alegações não são suficientes para afastar a exigência fiscal.

Com efeito, o próprio Recorrente reconhece que as receitas objeto da controvérsia não integram o Balancete da Receita da Prefeitura Municipal, mas constituem receitas próprias do Instituto de Previdência Municipal, autarquia dotada de personalidade jurídica própria, autonomia administrativa, patrimonial e orçamentária. Tal circunstância, longe de afastar a exigência, reforça a sujeição passiva do Instituto de Previdência em relação ao tributo discutido.

Isso porque, à luz do sistema tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária é definido em lei, não sendo juridicamente possível transferir, por via argumentativa, a responsabilidade pelo adimplemento do tributo a outro ente, ainda que integrante da mesma estrutura federativa.

Assim, eventual recolhimento efetuado pela Prefeitura Municipal não tem o condão de extinguir obrigação tributária cujo sujeito passivo seja a Autarquia Previdenciária, sob pena de flagrante violação aos princípios da legalidade e da pessoalidade da obrigação tributária.

Em outras palavras, não pode o Instituto de Previdência invocar, em seu favor, pagamento realizado por terceiro, ainda que se trate do ente instituidor, sobretudo quando expressamente reconhece que as receitas em questão não pertencem ao Poder Executivo Municipal, mas sim à própria Autarquia. A aceitação dessa tese implicaria admitir a extinção de crédito tributário sem identidade entre sujeito ativo, sujeito passivo e fato gerador, hipótese não contemplada pelo ordenamento jurídico.

Ademais, eventual recolhimento indevido ou a maior realizado pela Prefeitura Municipal não se resolve pela exclusão da exigência em face do Instituto, mas sim pelas vias próprias, como pedido de restituição ou compensação formulado por quem efetivamente suportou o ônus financeiro do tributo, observada a legislação aplicável.

Ressalte-se, ainda, que a alegação de bitributação não se sustenta nos autos, uma vez que não há dupla exigência em face do mesmo sujeito passivo, mas, quando muito, a notícia de recolhimento efetuado por pessoa jurídica diversa daquela contra a qual se constituiu o crédito tributário ora examinado.

Dessa forma, ainda que se admita, para fins argumentativos, que a Prefeitura Municipal tenha incluído indevidamente receitas do IPMCA em sua própria base de cálculo do PASEP, tal circunstância não exonera o Recorrente do cumprimento de obrigação tributária própria, nem autoriza a compensação tácita ou o aproveitamento de pagamento realizado por terceiro.

Nego provimento.

2 – RECURSOS FINANCEIROS RPPS – NÃO INTEGRA PATRIMONIO DA AUTARQUIA.

O Recorrente sustenta, em síntese, que as receitas arrecadadas pelo Instituto de Previdência Municipal (RPPS/IPMCA) não integram o patrimônio da Autarquia em sentido tributável, razão pela qual não poderiam compor a base de cálculo da contribuição ao PASEP.

Argumenta que o IPMCA é autarquia municipal instituída especificamente para gerir o Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos, nos termos da Lei Federal nº 9.717/1998 e da legislação municipal de regência, estando suas receitas integralmente vinculadas ao custeio de benefícios previdenciários e às despesas administrativas estritamente autorizadas em lei. Defende que tais valores não constituem acréscimo patrimonial disponível, mas ingressos vinculados, cuja destinação é constitucional e legalmente predeterminada.

Com base nisso, sustenta que não há espaço jurídico para a utilização das receitas do RPPS para fins distintos do pagamento de benefícios previdenciários, sendo vedada, inclusive, sua utilização para o pagamento de tributos como o PASEP. Invoca o art. 1º, inciso III, da Lei nº 9.717/1998, para afirmar que os recursos dos RPPS são destinados exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários, admitindo-se apenas o custeio da taxa de administração, nos limites legais.

O Recorrente fundamenta sua tese em normas infralegais e orientações administrativas, notadamente portarias do então Ministério da Previdência Social, as quais reforçariam a vedação ao uso de recursos previdenciários para fins diversos, bem como decisões judiciais e orientações normativas que afirmariam a natureza vinculada desses recursos e sua exclusão do conceito de receita disponível.

Sustenta, ainda, que o PASEP possui natureza jurídica de contribuição social, incidente apenas sobre receitas correntes arrecadadas e transferências recebidas que representem ingresso definitivo no patrimônio do contribuinte. Alega que as receitas do RPPS não se enquadram nesse conceito, pois são arrecadadas com destinação específica e obrigatória, não se incorporando ao patrimônio da Autarquia, mas sendo integralmente repassadas para pagamento de benefícios previdenciários atuais e futuros.

Nesse sentido, afirma que as contribuições previdenciárias dos servidores, as contribuições patronais, os aportes para cobertura de insuficiência financeira e as compensações previdenciárias não configuram receita nova, nem acréscimo patrimonial, mas simples ingressos transitórios, razão pela qual não poderiam ser tributados pelo PASEP.

O Recorrente também invoca princípios do Direito Financeiro e precedentes do STF e do STJ que distinguem receita de ingresso, defendendo que somente receitas definitivas, livres e disponíveis podem integrar a base de cálculo de tributos incidentes sobre faturamento ou receita, o que não ocorreria no caso do RPPS.

Por fim, alega que a projeção atuarial do regime próprio de previdência demonstra que todas as receitas arrecadadas estão comprometidas com o pagamento de benefícios ao longo do tempo, não havendo saldo financeiro positivo estrutural, o que reforçaria a inexistência de patrimônio disponível e, conseqüentemente, a impossibilidade de incidência do PASEP sobre tais valores.

Não assiste razão à Recorrente.

A tese central da Recorrente consiste em afirmar que as receitas do RPPS não se incorporariam ao patrimônio da Autarquia, por estarem integralmente vinculadas ao custeio de benefícios previdenciários, não configurando acréscimo patrimonial disponível. Todavia, essa construção não se sustenta à luz do ordenamento jurídico.

Com efeito, o fato de determinada receita possuir destinação legal específica não lhe retira a natureza de receita pública, tampouco afasta sua submissão ao regime jurídico-tributário próprio das pessoas jurídicas de direito público interno. A vinculação da receita diz respeito ao modo de aplicação dos recursos, e não à sua qualificação como ingresso definitivo no patrimônio do ente arrecadador.

Nesse sentido, vale a leitura do seguinte trecho do acórdão n.º 3302-015.375, de relatoria da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara:

“Destaca-se que a natureza jurídica do Instituto de Previdência dos Servidores Municipais de Campina Grande – IPSEM é incontroversa nos presentes autos, já que é sustentada pela própria Recorrente. Defende que é pessoa jurídica de direito público interno constituído na forma de autarquia voltada à gestão das receitas previdenciárias e concessão de benefícios previdenciários aos servidores públicos do Município e seus dependentes, nos termos da Lei Complementar Municipal nº 045 de 20 de abril de 2010.

Por fim, no que tange especificamente à exclusão dos valores decorrentes de compensação financeira entre o RGPS e o RPPS, entendeu corretamente a DRJ que o valor decorrente de compensação financeira previdenciária, por ser classificado como uma “receita corrente”, também deveria integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep da autarquia Recorrente.

Como demonstrado, se assim não fosse, as compensações não poderiam constituir dedução do somatório das receitas tratadas pela Lei Complementar 101/2000, para fins de delimitação do conceito de receita corrente líquida:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

[...]

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

(...)

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.”

Constituição Federal

“Art. 201. (...)

§ 9º - Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.”

Dito de outro modo, uma vez que o ente transferidor dos recursos deverá excluir tais valores da base de cálculo da Contribuição ao PASEP por ele devida, não há dúvida de que a Autarquia recorrente, na condição de destinatária do recurso, deverá tributá-los.

Por todo o exposto, entendo que os valores impugnados pelo Recorrente devem ser mantidos na base de cálculo do PASEP.”

A leitura sistemática dos dispositivos destacados no acórdão acima mencionado conduz a uma conclusão inequívoca: as compensações previdenciárias e contribuições somente são excluídas da receita corrente líquida do ente transferidor, justamente porque não representam receita disponível para esse ente. Em contrapartida, o ente destinatário dos recursos – no caso, a Autarquia Previdenciária – passa a deter a titularidade da receita, que se incorpora ao seu patrimônio jurídico-contábil, ainda que com destinação vinculada.

Essa lógica decorre diretamente do art. 201, § 9º, da Constituição Federal, que institui a compensação financeira entre os diversos regimes de previdência social. O mecanismo constitucional pressupõe, necessariamente, que o valor transferido seja receita do regime que o recebe, pois somente assim poderá cumprir sua finalidade de custeio dos benefícios previdenciários correspondentes.

Dito de outro modo, se os valores de compensação previdenciária não integrassem o patrimônio da Autarquia, não haveria razão jurídica para que fossem deduzidos da receita corrente líquida do ente federado transferidor, nos termos da Lei Complementar nº 101/2000. O próprio sistema normativo demonstra que a exclusão em um polo implica, logicamente, a tributação no outro.

Nesse contexto, não prospera a alegação de que a incidência do PASEP violaria a destinação constitucional ou legal dos recursos do RPPS. A Contribuição ao PASEP não desnatura a finalidade previdenciária das receitas, constituindo encargo legal que incide sobre as receitas

correntes arrecadadas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, conforme dispõe a Lei nº 9.715/1998.

Nego provimento.

3 – BITRIBUTAÇÃO.

A Recorrente alega que a exigência de PASEP sobre as receitas arrecadadas pelo Instituto de Previdência Municipal configuraria bitributação, pois tais valores já teriam sido tributados quando do recolhimento efetuado pelo Município. Sustenta que as receitas intraorçamentárias e os recursos previdenciários não constituem ingresso novo ou receita tributável, mas mera movimentação financeira com destinação vinculada ao pagamento de benefícios previdenciários, razão pela qual não poderiam integrar novamente a base de cálculo do PASEP.

E, por concordar também nesse ponto com os termos do acórdão n.º 3302-015.375, de relatoria da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, transcrevo o seguinte trecho de seu voto, cujas razões adoto como minhas:

“Quanto a este ponto o contribuinte aduz que os possíveis repasses previdenciários dos servidores da educação remunerados com verbas do FUNDEB, seriam oriundos de receitas que já teriam sido tributados anteriormente, em sua origem, na formação do fundo, de modo que não poderia sofrer nova tributação.

Sem razão ao Recorrente.

Como bem aborda a DRJ, analisando a base de cálculo apurada pela Fiscalização no Anexo I (fl. 23), verifica inexistir qualquer verba intitulada como receita oriunda do FUNDEB.

Como se sabe, o FUNDEB é um fundo contábil que, nos termos do art. 1º, Lei 11.494/2007, não se constitui em entidade pública nem tem personalidade jurídica, e que tem como objetivo principal o estímulo à educação, vinculado a indicadores que refletem a realidade educacional de cada município. Nos termos do art. 8º, da referida Lei, o valor que o município obtém do fundo, destinado à educação, é diretamente proporcional ao número de alunos em sua rede de ensino básico. Essa variável é a que determinará a quantia repassada a cada um deles.

A sua formação, por sua vez, é estabelecida pelo art. 3º da referida Lei nº 11.494/07, nos seguintes termos:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 61, de 26 de dezembro de 1989 ; e

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

§ 1º Inclui-se na base de cálculo dos recursos referidos nos incisos do caput deste artigo o montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

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

Verifica-se, portanto, que o fundo é mantido por um percentual da receita auferida pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, devendo a União complementar sempre que o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Do ponto de vista da contribuição para o Pasep, destaco o entendimento já adotado na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017:

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

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.

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

21.5. Desse modo, tendo em vista os elementos que devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e a classificação dos recursos do FUNDEB, consideram-se respondidos os questionamentos das letras “n”, “o”, “p” e “q” relativas ao FUNDEB. Para a solução das indagações, foi exposta toda a sistemática da tributação dos recursos do FUNDEB no que toca à referida contribuição, tema dos questionamentos “n” a “q”, não adentrando em aspectos contábeis.

Naquela ocasião, restou consolidado que, enquanto as parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, deveriam ser excluídas de sua base de cálculo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715/1998, a totalidade dos recursos posteriormente repassados aos entes

favorecidos deveriam ser incluídas em sua base de cálculo, em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715/1998.

Dessa forma, apenas as receitas próprias do Município destinados a formação do FUNDEB são excluídas da base de cálculo da contribuição por ele devida, devendo ser tributada a totalidade dos recursos posteriormente repassados.

Nesse contexto, entendeu corretamente a DRJ, ao afirmar que os recursos recebidos do FUNDEB pelo Município de Campina Grande não interferem na base de cálculo do PASEP da autarquia previdenciária municipal (IPSEM).

Eventuais valores, posteriormente transferidos à Autarquia serão deduzidos pelo Município, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.715/1998 e tributados pelo IPSEM como transferências recebidas do Município.

Diante de tais considerações, voto por negar provimento a este ponto.”

Nego provimento.

4 – PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Quanto a essa alegação, o acórdão da DRJ decidiu da seguinte forma:

“Prosseguindo, discorda a interessada do "tratamento tributário desigual e desproporcional entre as entidades previdenciárias privadas em detrimento das de natureza pública, bem como entre as unidades gestoras instituídas sob a forma de autarquia ou de fundação pública, em explícita violação ao primado da isonomia tributária". Entende assim, que não haveria razão para isentar do tributo uma entidade de direito privado, que inclusive pode possuir fins econômicos, no caso da entidade aberta, em detrimento do mesmo tratamento dispensado a uma entidade pública, que faz a gerência de recursos totalmente públicos para fins previdenciários, sem fins lucrativos.

Apesar de já ter sido tratado no presente voto, de questões relativas à quebra de princípios, inclusive o da isonomia, cabe destacar que a mesma Solução de Consulta nº 278 de 2017, tece comentários sobre o tema, quando responde ao questionamento constante do item "m":

...

m. O Decreto nº 4.524/2002, em seu art. 28, prevê algumas exclusões da base de cálculo das entidades de previdência privada, será que haveria a possibilidade de se estender também estas exclusões aos RPPS?

...

25.10. Quanto ao item “m”, não há previsão legal para a extensão aos RPPS dos benefícios instituídos às entidades fechadas e abertas de previdência complementar constantes do art. 1º, inciso V, da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, e do art. 3º, § 5º, § 6º, inciso III e § 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, regulados pelo art. 28 do Decreto nº 4.524, de 2002.

...

Assim, não é possível atender ao pleito da interessada, por inexistência de previsão legal que lhe estenda os benefícios atribuídos a entidades de previdência privada, fundações públicas, ou de qualquer outro órgão/pessoa jurídica.

Além disso, como já tratado, não cabe ao julgador administrativo desconsiderar norma legal vigente, como a que prevê a apuração da base de cálculo de tributo. Incidindo o sujeito passivo na norma legal, cabe à autoridade administrativa, simplesmente sua aplicação.”

Por concordar integralmente com os fundamentos adotados no acórdão recorrido, e considerando que o Recurso Voluntário não logrou rebater as conclusões alcançadas pela DRJ, adoto-os como razões de decidir, nos termos do art. 114, § 12, do Regimento Interno do CARF.

Nego provimento.

5 – NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O Recorrente sustenta que a contribuição para o pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos possui natureza jurídica de contribuição social previdenciária, nos termos do art. 149 da Constituição Federal, estando inserida no âmbito da seguridade social. Afirma que tais contribuições têm finalidade específica e vinculada, qual seja, o custeio do regime próprio de previdência dos servidores públicos titulares de cargos efetivos.

Invoca precedentes do Supremo Tribunal Federal para afirmar que a previdência social se distingue de outras prestações estatais, pois as contribuições previdenciárias se destinam exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários, não se confundindo com a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos ou farmacêuticos.

Alega, ainda, que a Constituição atribui à União competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, destacando que o regime previdenciário não se confunde com essas outras modalidades contributivas.

Por fim, conclui que a contribuição previdenciária possui caráter contributivo e contraprestacional, havendo relação direta entre a arrecadação das contribuições e o pagamento

futuro de benefícios, de modo que os recursos arrecadados devem ser integralmente destinados ao custeio das prestações previdenciárias, não podendo ser utilizados para finalidades diversas.

Reportando-me às razões dos tópicos anteriores, reforço que a tese recursal não merece prosperar.

A natureza previdenciária e a destinação vinculada das contribuições arrecadadas pelo Instituto de Previdência Municipal não afastam a sua qualificação como receitas da Autarquia, tampouco a incidência da Contribuição ao PASEP, cujo fato gerador é o ingresso de receitas correntes no patrimônio do contribuinte, nos termos da legislação de regência.

A vinculação legal dos recursos ao custeio de benefícios previdenciários diz respeito à sua aplicação, e não à sua exclusão do conceito de receita tributável. Ademais, eventual recolhimento efetuado pelo Município não tem o condão de extinguir obrigação tributária própria da Autarquia, pessoa jurídica distinta.

Nego provimento.

6 – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – OPERAÇÕES INTRAORÇAMENTÁRIAS.

O Recorrente sustenta que a contribuição previdenciária patronal e os aportes realizados pelo ente instituidor ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) não configuram receita tributável, mas ingressos vinculados, destinados exclusivamente ao custeio dos benefícios previdenciários e ao equilíbrio atuarial do regime.

Argumenta novamente que tais valores possuem natureza jurídica previdenciária, sendo recolhidos em cumprimento a obrigação legal imposta ao Município como empregador, não representando acréscimo patrimonial disponível à Autarquia Previdenciária. Defende que os aportes financeiros realizados para cobertura de insuficiências atuariais ou financeiras têm caráter meramente compensatório, com finalidade específica, e não se confundem com receitas próprias do Instituto.

Alega, mais um vez, que a legislação previdenciária e as normas que regem o RPPS vedam a utilização desses recursos para finalidades diversas do pagamento de benefícios e das despesas administrativas legalmente autorizadas, o que afastaria sua submissão à incidência do PASEP.

Por fim, a Recorrente conclui que tanto as contribuições patronais quanto os aportes financeiros do ente instituidor não podem integrar a base de cálculo da contribuição ao PASEP, sob pena de violação à destinação constitucional e legal dos recursos previdenciários.

Reportando-me às razões de decidir dos tópicos anteriores, nego provimento.

7 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges