



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

Processo nº 10746.720916/2016-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.995 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrente MUNICÍPIO DE PEQUIZEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Com a correta descrição dos fatos e enquadramento legal, acompanhados de planilhas e demonstrativos, não há de se cogitar em cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PIS/PASEP. MUNICÍPIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. FUNDEB. NÃO CABIMENTO.

Integram as receitas correntes e transferências correntes recebidas pelo município para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep as transferências, ordinárias e complementares, oriundas do FUNDEB.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Marcelo Costa Marques D Oliveira, Salvador Candido Brandão Júnior e Winderley Moraes Pereira, que davam provimento ao recurso voluntário, aplicando a Solução de Consulta Cosit nº 278/2017.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 143 a 146) interposto pelo Contribuinte, em 22 de março de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-63.630 (fls. 120 a 134), de 12 de janeiro de 2017, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação (fls. 110 a 112), mantendo o crédito tributário exigido.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata o presente processo do **Auto de Infração**, lavrado em 15/08/2016, para exigência da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PASEP**, relativa aos **períodos de ago/2011 a dez/2014**, no valor total de **R\$ 282.168,81**, incluindo multa de ofício agravada (112,5%) e juros de mora calculados até **08/2016**, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição. A infração foi enquadrada nos dispositivos legais constantes de e-fls. 04.

De acordo com o Relatório Fiscal, constante do Auto de Infração, a infração foi motivada: **(i)** pela dedução dos valores repassados pelo Município ao FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação), diante da falta de previsão legal; **(ii)** pelo cômputo indevido dos recursos recebidos do mesmo FUNDEB na proporção dos alunos matriculados na educação pública básica presencial, contabilizados na conta de receita orçamentária 1724.01.00.00, pelo fato de já terem sido tributados anteriormente; e **(iii)** pela dedução, anteriormente a maio/2013, dos valores relativos aos convênios, contratos de repasse e instrumentos congêneres de objeto definido, diante da falta de previsão legal.

A fiscalização assim justifica as infrações apuradas:

“3.4 No tocante às deduções legais da base de cálculo da Contribuição para o PASEP, vale mencionar o tratamento jurídico dado às Transferências ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB).

3.5 O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). A dedução de valores transferidos a outras entidades públicas, com personalidade jurídica, prevista no art. 7o, da Lei no 9.715, de 1998, não inclui as transferências ao referido fundo, por falta de amparo

legal, em conformidade com o disposto na Solução de Divergência COSIT no 02, de 10 de fevereiro de 2009, da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (RFB), senão vejamos:

Solução de Divergência no 02, de 10/02/2009 / COSIT.

Revisada pela Solução de Divergência no 12, de 28/04/2011 – COSIT.

(...)

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

*3.6 Portanto, não há amparo legal que se permita deduzir da base de cálculo da contribuição para o PASEP os valores repassados **pelo** município **ao** FUNDEB.*

(...)

*3.9 Ainda referente às deduções legais da base de cálculo da Contribuição para o PASEP, vale ressaltar o tratamento jurídico dado aos **convênios, contratos de repasse e instrumentos congêneres de objeto definido**. Em casos como tais, somente a partir de maio/2013 devem-se excluir da base de cálculo do PASEP os valores de transferências decorrentes dos instrumentos acima mencionados, em razão da inclusão do § 7º, no art.2º, da Lei no 9.715, de 1998, pela Lei no 12.810, de 15 de maio de 2013, a saber:*

Lei no 9.715, de 25 de novembro de 1998.

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

(...)

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

3.10 As exclusões consideradas são aquelas que têm por base a voluntariedade da transferência entre entes federativos, ou seja, aquelas que não possuem destinação vinculada em lei ou na Constituição Federal. Tal afirmação encontra guarida em uma das principais características dos contratos e convênios administrativos, qual seja, a voluntariedade. Um Ente Público assina um convênio ou contrato de repasse de forma voluntária, e não obrigado por um ato legislativo.

3.11 Nesse sentido, o Decreto Presidencial no 6.170, de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências, assim define, conforme art. 1º, § 1º:

Art. 1º Este Decreto regulamenta os convênios, contratos de repasse e termos de execução descentralizada celebrados pelos órgãos e entidades da administração pública federal com órgãos ou entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos, para a execução de programas, projetos e atividades que

envolvam a transferência de recursos ou a descentralização de créditos oriundos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. (Redação dada pelo Decreto no 8.180, de 2013)

§ 1o Para os efeitos deste Decreto, considera-se:

I - convênio - acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação;

II - contrato de repasse - instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União. (Redação dada pelo Decreto no 8.180, de 2013)

III - termo de execução descentralizada - instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática. (Redação dada pelo Decreto no 8.180, de 2013)(Grifou-se)

3.12 Com relação ao **contrato de repasse**, o mesmo Dispositivo o diferencia do convênio pelo fato de a transferência dos recursos financeiros se processar por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União (Decreto no 6.170, de 2007, art.1o, § 1o, inciso II). Porém, aqui também prevalece o caráter voluntário do instituto, a reciprocidade de interesses.

3.13 No que diz respeito aos **instrumentos congêneres de objeto definido**, a própria definição de congênere (do mesmo gênero, da mesma natureza, parecido, semelhante) por si só é o bastante para se concluir que eles devem possuir as características básicas (natureza jurídica) de um convênio ou contrato de repasse, dentre elas, a voluntariedade, característica não presente nos comandos de uma lei, os quais são dotados, dentre outros, de generalidade, abstratividade, imperatividade e coercibilidade, não abrindo espaço para juízo de valor quanto a sua adesão ou cumprimento.

3.14 Portanto, resta impossível o enquadramento de uma lei como instituto congênere a um convênio ou contrato de repasse. Assim, verbas públicas federais transferidas para outro ente público através de lei, como ocorre em grande parte dos casos de repasses fundo a fundo (por exemplo, um repasse do Fundo Nacional de Saúde para um Fundo Municipal de Saúde) **não podem** ser excluídas da base de cálculo do PASEP, uma vez que não se enquadram nas disposições do § 7o do art. 2o, da Lei no 9.715, de 1998, incluído pela Lei no 12.810, de 15 de maio de 2013.

3.15 Além disso, cumpre observar que a Lei no 12.810, de 2013, ao excetuar da base de cálculo do PASEP os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, trouxe verdadeira hipótese de isenção tributária, uma vez que, nas palavras de Antônio Roque Carrazza, Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça. (Carrazza, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 26a Edição, Malheiros Editores, pág. 955).

3.16 Dessa forma, a União, exercendo sua competência tributária constitucionalmente delimitada, instituiu a contribuição para o PASEP através da Lei no 9.715, de 1998. E, através da Lei no 12.810, de 2013, exerceu o seu poder de isentá-la nas hipóteses de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido.

3.17 Logo, não há dúvidas de que o § 7º do art. 2º, da Lei no 9.715, de 1998, incluído pela Lei no 12.810, de 15 de maio de 2013, traz hipótese de isenção tributária, e, como tal, deve ser interpretada literalmente, em atendimento ao que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 1966):[...].

3.18 Portanto, como não há a possibilidade de qualificar os repasses fundo a fundo, com lastro em previsão legal, como sendo instrumento congênere a um convênio ou contrato de repasse, impossível é enquadrá-los na hipótese isentiva trazida pela Lei no 12.810, de 2013, uma vez que a mesma não admite interpretação extensiva. Logo, os repasses fundo a fundo legalmente instituídos, por si só, não podem ser excluídos da base de cálculo do PASEP por falta de previsão legal.

3.19 Assim, pelas razões acima expostas, não foram excluídas da base de cálculo do PASEP as receitas oriundas de repasses fundo a fundo baseados em lei, a exemplo das rubricas 1721.33.00.00 – Transf. Recursos do SUS, 1721.34.00.00 – Transf. Recursos FNAS, 1721.35.00.00 – Transf. Recursos do FNDE e 2421.01.00.00 - Transf. Recursos do SUS.

3.20 Tais deduções, só podem ser aceitas se enquadrarem nos seguintes requisitos: i) recursos recebidos a partir de maio/2013; ii) provenientes de convênios, contratos de repasses ou instrumentos congêneres com objeto definido; iii) foram apresentados cópias de tais instrumentos; iv) houve a demonstração detalhada do recebimento financeiro de cada parcela dos recursos (exemplo: extrato contendo os dados da ordem bancária, como valor e data de pagamento), v) houve a comprovação de que os referidos recursos transitaram pela contabilidade do Município como receitas (exemplo: balancete mensal das receitas contendo de maneira inequívoca e discriminada a contabilização de cada recurso recebido).

3.21 Portanto, são permitidas as seguintes deduções na base de cálculo do PASEP:

1) Transferências de Convênios, contratos de repasses ou instrumentos congêneres com objeto definido a partir de maio/2013 (§ 7º, do art. 2º, da Lei n.º 9.715, de 1998, incluído pela Lei no 12.810, de 2013);

2) *Transferências a outras Entidades de Direito Público Interno (art. 7º, da Lei nº 9.715, de 1998);*

3) *Transferências efetuadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e a outros Municípios, bem como às autarquias dessas entidades (Solução de Consulta RFB nº 31, de 28 de fevereiro de 2013 - 6ª Região Fiscal – D.O.U. 05.03.2013);*

4) *Transferências efetuadas às Instituições Multigovernamentais Nacionais (criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação) de caráter público, criadas por lei. (Solução de Consulta RFB nº 31, de 28 de fevereiro de 2013 – 6ª Região Fiscal - D.O.U.: 05.03.2013);*

5) *Recursos recebidos do FUNDEB pelo município, na proporção dos alunos matriculados na educação pública básica presencial, contabilizados na conta de receita orçamentária 1724.01.00.00.”*

A autoridade fiscal destaca que obteve as receitas que compõem a base de cálculo da contribuição no Sistema Integrado de Auditoria Pública do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (SICAP/TCE-TO), pois a contribuinte não apresentou tais informações, apesar de intimada diversas vezes, tendo sido utilizadas as informações dos Demonstrativos da Receita Corrente Líquida e dos Comparativos da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo 10, da Lei nº 4.320, de 1964), dos exercícios de 2011 a 2014, ambas do SICAP/TCE-TO.

E que, em consulta ao Portal dos Convênios – SICONV e ao Portal Transparência do Governo Federal, foram encontrados alguns convênios e contratos de repasses com transferência de recursos entre maio/2013 e dezembro/2014, cujo tratamento foi dado conforme a tabela seguinte:

Convênio / Contrato de Repasse nº	Valor Recebido	Data do Repasse	Observações e/ou Motivo da Glosa
777745/2012 (construção de um centro de comercialização)	121.875,00	31/12/2014	Valores recebidos após dezembro/2014
781677/2012 (pavimentação asfáltica)	147.650,00	27/06/2014	Contabilizado em julho/2014. Aceito como dedução na base de cálculo.
781986/2012 (recuperação de estradas e construção de pontes e bueiros)	121.875,00	02/07/2014	Contabilizado em julho/2014. Aceito como dedução na base de cálculo.

Obs.: os valores aceitos foram deduzidos da base de cálculo do PASEP, conforme demonstrado no Anexo I.

Ressalta, ainda, que foram deduzidos da base de cálculo os valores recebidos pela contribuinte a título de transferências do FUNDEB (conta de receita orçamentária 1724.01.00.00); bem como que foram deduzidas as retenções na fonte realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme relatório constante do Anexo II – “Relatório de Retenções na Fonte da Contribuição para o PASEP”, assim como o maior valor entre o PASEP declarado na DCTF (DCTF – Anexo III) e o recolhido em DARF com o código de receita 3703 (Anexo IV).

Acerca da multa de ofício, a fiscalização esclarece que foi majorada diante da falta de atendimento às intimações fiscais.

A interessada foi cientificada do auto de infração, por via postal, em 18/08/2016. Em 16/09/2016, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação, dizendo, *in verbis*:

“As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e as pessoas jurídicas a que se refere o §1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 14 de julho de 1991, devem apurar a contribuição para o PIS/PASEP – Faturamento/Receita Bruta, nos termos das Leis no 9.701, no 9.715 e no 9.718, de 17, 25 e 27 de novembro de 1998, e pela Medida Provisória no 1.807, de 29 de janeiro de 1999, e reedições.

Na Administração Pública, são sujeitos passivos da contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre Receitas Governamentais, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, bem como suas respectivas, com exceção das fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público. Assim, qualquer que seja a estrutura organizacional e a forma de contribuição destes entes, são também considerados contribuintes todos os órgãos do Poder Público, incluindo as entidades de caráter público criadas por lei. A contribuição é obrigatória e independe de qualquer ato de adesão ao Programa de Integração Social (PIS) ou ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

Estabelecidos quais sejam os contribuintes, a questão seguinte diz respeito à base de cálculo. De acordo com a Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências:

[transcrição dos arts. 2º e 7º]

Nos termos dos artigos transcritos, para calcular o valor do PASEP, apura-se o valor das receitas totais do mês, deduzidas aquelas que já tiveram o PASEP retido. Assim, as bases de cálculo são os valores mensais: a) das receitas correntes arrecadadas; b) das receitas de transferências correntes recebidas; c) das receitas de transferências de capital recebidas.

A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP está prevista na Lei Federal no 9.715, de 25 de novembro de 1998, e regulamentada pelo Decreto Federal no 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Entretanto, não é possível ao IMPUGNANTE incluir na base de cálculo da contribuição ao PASEP as receitas do FUNDEB, o Fundo, por sua natureza contábil e transitória para o qual contribuem todos os entes da federação destinando parte de seus recursos para sua constituição, estaria fora da base de cálculo da referida contribuição.

Ademais ao creditar tais valores em favor do IMPUGNANTE, a União já faria a dedução para alocação dos recursos ao FUNDEB, bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PASEP.

Planilhas anexas demonstram a correção no recolhimento do PASEP, com dedução dos valores referentes ao FUNDEB.

Diante dos fatos e fundamentos acima expostos e considerando que a obrigação tributária acima detalhada em regular, não há, assim, nenhum débito referente ao PASEP em face do IMPUGNANTE, pelo que REQUER o cancelamento do referido auto por ser a melhor forma de justiça.

Por fim, o IMPUGNANTE requer sejam individualizadas as contribuições devidas, haja vista que a autuação se deu por amostragem, impossibilitando a defesa do contribuinte (Art. 16, inc. IV, Decreto no 70.235/72), ficando, desde já, qualificado como assistente pericial o contador UENDEL CARLOS RAMOS, CPF: 881.461.971-91, CRC: 2059/O – TO, (63)3427-1184, WCARLOS RAMOS@YAHOO.COM.BR.”(destaques acrescidos)

Tendo em vista a negativa do Acórdão da 11ª Turma da DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário, visando reformar a referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário (fls. 143 a 146) em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-63.630 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção do julgador.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Ante a correta descrição dos fatos e enquadramento legal, acompanhados de planilhas e demonstrativos, não há de se cogitar em cerceamento do direito de defesa.

PIS/PASEP. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. (I) BASE DE CÁLCULO. MUNICÍPIO PERÍODO ANTERIOR A MAIO/2013. DEDUÇÃO. CONVÊNIOS, CONTRATOS DE REPASSE E INSTRUMENTOS CONGÊNERES DE OBJETO DEFINIDO. (II) MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO AGRAVADA.

Considera-se preclusa e incontroversa a matéria em relação a qual a contribuinte, a despeito de regularmente notificada, deixa de apresentar a respectiva impugnação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PIS/PASEP. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

PIS/PASEP. MUNICÍPIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. FUNDEB. NÃO CABIMENTO.

Integram as receitas correntes e transferências correntes recebidas pelo município para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep as transferências, ordinárias e complementares, oriundas do FUNDEB (antigo FUNDEF).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Contribuinte solicitou que fossem individualizadas as contribuições devidas, visto que a autuação se deu por amostragem, e diante da negativa da administração fiscal entende que houve cerceamento de defesa e requer, em preliminar, portanto, a nulidade do acórdão. Indica inclusive profissional como assistente pericial.

No mérito alega que não é possível a inclusão na base de cálculo do PASEP as receitas oriundas do FUNDEB, uma vez que por sua natureza contábil e transitória estaria fora da referida base de cálculo. Aduz ainda que “a União já faria a dedução para alocação dos recursos ao FUNDEB, bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PASEP” (fls. 145). Junta aos autos planilhas com o intuito de demonstrar, de acordo com seu entendimento, o correto recolhimento da contribuição (fls. 147 a 153).

Preliminar

Na análise da preliminar percebe-se que a autoridade administrativa fiscal respeitou-se o estabelecido no art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como o art. 9º do Decreto nº 70.135/1972.

O cerceamento de defesa alegado pelo Contribuinte estaria assente no fato de que a autuação se deu por amostragem, o que não condiz com os fatos, visto que a fiscalização elaborou um conjunto de demonstrativos e planilhas apontando a forma como foi apurado e calculado o crédito tributário, permitindo com isso a defesa acerca da matéria objeto da autuação. Além do aspecto de que esta não se deu por amostragem, o Contribuinte quando da juntada das planilhas sobre o correto recolhimento da contribuição ao PASEP não aponta em nenhum momento alguma incorreção do lançamento, apenas afirma “Baseado nas planilhas, o entendimento será outro e esse órgão acolherá as razões recursais do RECORRENTE”.

Com essas constatações, voto por negar provimento ao recurso quanto a preliminar de cerceamento de defesa.

Mérito

A questão central envolve a inclusão ou não na base de cálculo do PASEP do valor correspondente a parcela destinada ao Município advinda do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Cabe citar o histórico do FUNDEF e FUNDEB, bem como a sua natureza jurídica e tributária formulado pelo il. Conselheiro José Henrique Mauri no Acórdão nº 3301-004.140 que bem contextualiza os fatos e o direito e que servem como razões para decidir:

1.1 HISTÓRICO DO FUNDEF E FUNDEB

A Carta Magna de 1988 fez nascer a obrigatoriedade de se priorizar o sistema educacional brasileiro, razão pela qual foi criado o **Fundef** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), posteriormente substituído pelo **Fundeb** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

A criação do Fundef (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério) em 1996 foi, sem dúvida, uma das mais importantes mudanças ocorridas na política de financiamento da educação no Brasil nas últimas décadas. Seu principal mérito talvez tenha sido o de proporcionar uma melhor redistribuição dos recursos financeiros educacionais, mediante o critério do número de alunos matriculados, com o objetivo de atenuar a enorme desigualdade regional existente no Brasil. Vale ressaltar, também, a contribuição do Fundef quanto ao aperfeiçoamento do processo de gerenciamento orçamentário e financeiro no setor educacional, bem como permitindo uma maior visibilidade na aplicação dos recursos recebidos à conta do Fundo.

[Excerto de artigo extraído da web em 1/7/2017: Texto Fundeb_PROGED.doc - autor não identificado]

O **Fundef** teve como precursor a Emenda Constitucional no 14, de 1996, que alterou o art. 60, do ADCT, nos termos abaixo transcritos, com os destaques adicionados:

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

§ 1º A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil. (Incluído pela Emenda Constitucional no 14, de 1996)

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

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

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

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

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

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

[Destaquei]

Cumprindo o disposto no §7o, suso transcrito, foi editada a Lei no 9.424, de 1996, instituindo o **Fundef** - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (posteriormente substituído pelo **Fundeb** criado pela Lei no 11.494, de 2007), no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, com natureza meramente contábil.

O **Fundef** era formado por 15% dos recursos dos Estados e Municípios decorrentes da arrecadação do ICMS (incluindo as compensações por perdas decorrentes da desoneração de exportações – LC 87, de 1996), do FPE e FPM, do IPI proporcionalmente às exportações, na forma do art. 1o, §§1o e 2o da Lei no 9.424, de 1996¹.

¹ Art. 1o É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, o qual terá natureza contábil e será implantado, automaticamente, a partir de 1o de janeiro de 1998. (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

§ 1o O Fundo referido neste artigo será composto por 15% (quinze por cento) dos recursos: (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

I - da parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, devida ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios, conforme dispõe o art. 155, inciso II, combinado com o art. 158, inciso IV, da Constituição Federal; (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

II - do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE e dos Municípios - FPM, previstos no art. 159, inciso I, alíneas a e b, da Constituição Federal, e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966; e (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

III - da parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devida aos Estados e ao Distrito Federal, na forma do art. 159, inciso II, da Constituição Federal e da Lei Complementar no 61, de 26 de dezembro de 1989. (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

§ 2o Inclui-se na base de cálculo do valor a que se refere o inciso I do parágrafo anterior o montante de recursos financeiros transferidos, em moeda, pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, bem como de outras compensações da mesma natureza que vierem a ser instituídas. (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

A União contribuía, por sua vez, complementarmente, na forma do art. 6º da referida lei², de modo a atingir o valor mínimo por aluno definido nacionalmente.

Com o fim do prazo de vigência do **Fundef** [o fundo vigorou por dez anos: 1997 a 2006], foi editado a Lei n. 11.494/07, conversão da MP no 339, de 2006, que, para substituir o **Fundef**, instituiu o **Fundeb** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) que se estenderá até o ano de 2020.

O novo fundo representou um aprimoramento do antigo **Fundef**, especialmente quando ao volume de recursos a ele aportados (a alíquota passou de 15% para 20%, bem assim alargou-se a base de cálculo) e à abrangência do sistema de ensino a ser contemplado, passando a alcançar também o ensino infantil e médio (o **Fundef** beneficiava unicamente o ensino fundamental).

Todavia, foram preservadas, no **Fundeb**, as naturezas jurídica e tributária inerentes ao extinto **Fundef**, razão pela qual os contenciosos tributários constituídos fundam-se em idênticas controvérsias, seja inaugurado sob a égide de um ou de outro fundo, v.r., questiona-se a incidência do Pasep sobre o repasse de recursos ao Fundo, pela União. Portanto, no presente voto far-se-á referência indistintamente ao **Fundef** ou **Fundeb**, independentemente de tratarem-se de fatos ocorridos na vigência temporal ou espacial de um ou de outro.

1.2 DA NATUREZA JURÍDICA E TRIBUTÁRIA

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN – assim dispôs em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos³, ao tratar do **Fundeb**:

“03.01.02.02 NATUREZA DO FUNDEB

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

É importante destacar, no entanto, que a sua instituição é estadual, conforme prevê a Emenda Constitucional no 53, de 19/12/2006, art. 1º.

² Art. 6º A União complementar os recursos do Fundo a que se refere o art. 1º sempre que, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (Vide Medida Provisória no 339, de 2006). (Revogado pela Lei no 11.494, de 2007)

³ https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_III_-_PCE.pdf

[Destaquei]

Ressalte-se que, embora as considerações feitas pela STN refira-se ao **Fundeb**, elas são igualmente aplicáveis ao extinto **Fundef**, pois ambos possuem a mesma natureza, conforme explicitado em tópico precedente.

Ainda quanto à natureza jurídica, o artigo publicado na revista da PGFN⁴ Ano I – Número 1 – 2011 pondera:

“3 A natureza do Fundeb e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

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

*Os fundos de gestão especial subsistem para a execução de programas específicos, mediante capitalização, empréstimos, financiamentos, garantias e avais. Exemplifica-se com o Fundo Constitucional do Centro-Oeste, com o Fundo de Investimento do Nordeste, com o Fundo de Investimento da Amazônia. **Os fundos de natureza contábil** instrumentalizam transferências, redefinem fontes orçamentárias, instrumentalizam a repartição de receitas, recolhem, movimentam e controlam receitas orçamentárias (bem como a necessária distribuição) para o atendimento de necessidades específicas. É o caso do Fundo de Participação dos Estados, do Fundo de Participação dos Municípios e do **Fundeb**, especialmente.*

O fundo é uma mera rubrica contábil. Não detém patrimônio. Não é órgão. Não é entidade jurídica. Não detém personalidade própria. É instrumento. Não é fim. Propicia meios. Eventual inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (no caso de alguns fundos) é determinação que decorre da necessidade da administração tributária deter informações cadastrais.

[Destaquei]

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

Relativamente a sua contabilização, a STN publicou a Portaria no 328, de 2001, na qual explicita os lançamentos contábeis e assim dispôs:

⁴ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/arnaldo.pdf>

Art. 1o Estabelecer, para os estados, Distrito Federal e municípios, os procedimentos contábeis para os recursos destinados e oriundos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF.

Art. 2o As receitas provenientes do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e dos Municípios – FPM, do Imposto sobre a circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação – ICMS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as exportações, na forma da Lei Complementar no 61 e da Desoneração do ICMS, nos termos da Lei Complementar no 87, deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos, em seus respectivos códigos de receitas.

Art. 3o Os quinze por cento retidos automaticamente das transferências citadas no artigo anterior, serão registradas na conta contábil retificadora da receita orçamentária, criada especificamente para este fim, cuja conta será o mesmo código da classificação orçamentária, com o primeiro dígito substituído pelo número 9.

Neste caso, as classificações de receita 1721.01.00 e 1722.01.00 terão como contas retificadoras as contas contábeis números 9721.01.00 e 9722.01.00 – Dedução de Receita para Formação do FUNDEF.

Parágrafo 1o A Proposta Orçamentária conterá a classificação própria da receita com a apresentação da previsão bruta e as deduções para a formação do FUNDEF, ficando a despesa fixada com base no valor líquido da receita prevista.

Parágrafo 2o A contabilidade manterá os registros distintos da receita arrecadada em contas abertas em cada ente da federação que representarão, respectivamente a classificação da receita e a dedução correspondente, na forma definida no caput do artigo.

Art. 4o Os quinze por cento deduzidos ou transferidos pelos Estados e DF do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação para o FUNDEF serão registrados na conta contábil retificadora da receita orçamentária, código 9113.02.00 – Dedução para o FUNDEF, devendo aplicar esta regra de criação de contas retificadoras para as demais receitas.

Art. 5o Os valores do FUNDEF repassados ao Estado, Distrito Federal e Municípios deverão ser registrados no código de receita 1724.01.00- Transferência do FUNDEF.

Parágrafo único – Quando constar do montante creditado na conta do FUNDEF, parcela de complementação de seu valor o mesmo deverá ser registrado destacadamente na conta 1724.02.00 – Transferência de Complementação do FUNDEF.

Art. 6o Os procedimentos de registros contábeis, estabelecidos nesta Portaria, das transferências e as respectivas deduções estão evidenciadas no Anexo I.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se seus efeitos a partir do exercício financeiro de 2002, inclusive no que se refere à elaboração da respectiva lei orçamentária.

[Destaquei]

O Anexo I da referida portaria descreve os lançamentos contábeis atinentes ao **fundo**. Depreende-se que há três lançamentos distintos: (i) o recebimento das transferências correntes dos outros entes públicos, (ii) a dedução para formação do **fundo** e (iii) o recebimento dos recursos do **fundo**.

Relativamente aos Municípios, que é o caso dos presentes autos, deve-se contabilizar, pelo seu valor bruto, os valores das transferências constitucionais **recebidas** da União e dos Estados e, em conta retificadora de receita, o valor relativo aos 15% destinados ao **Fundef** [20% na vigência do **Fundeb**].

Já o recebimento dos **recursos oriundos do Fundef** é contabilizado como transferência corrente recebida, de forma separada, entre os recursos provenientes do **fundo**, distribuídos pelos Estados, e os distribuídos pela União, como complementação para o valor mínimo nacional, referida no §3º do art. 60 do ADCT e no art. 6º da Lei nº 9.424, de 1996.

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

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

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

...

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

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

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

Isto posto acerca do histórico do Fundef e Fundeb e sua natureza jurídica tributária, cabe citar trecho do voto do il. Conselheiro José Henrique Mauri, proferido quando do Acórdão nº 3301-004.140, nesta turma de julgamento, acerca do PASEP e a legislação aplicável, bem como, da incidência da contribuição ao Pasep sobre o FUNDEB:

1.3 DO PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PASEP)

O Pasep constitui contribuição à seguridade social destinada à formação do patrimônio do servidor público, instituída pela Lei Complementar nº 8/70 e, a partir

da Constituição Federal de 1988, art. 239, fixou-se que os recursos advindos de tal tributo iriam financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

Constituição Federal de 1988

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar no 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Lei Complementar no 8/70

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

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

I - União:

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

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

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

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

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

Relativamente à questão tributária, a contribuição para o PASEP sobre as receitas governamentais encontra-se disposta na Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, que assim dispõe:

“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.

(...)

*§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. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)*

(...)

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.”

[Destaquei]

Portanto, a contribuição para o Pasep sobre as receitas governamentais **incide sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas**. Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

Por oportuno, ressalte-se que a Lei no 12.810, de 2013, alterou a Lei no 9.715, de 1998, para incluir no art. 2º, o § 7º, para permitir a exclusão da base de cálculo do Pasep as transferências recebidas decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, nos seguintes termos:

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

(...)

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

Todavia, referida alteração não alcança o período de que cuida a exigência fiscal ora apreciada, portanto não deve ser considerada para o presente contencioso.

1.4 DA INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE O FUNDEB⁵

Conforme já explicitado em tópico precedente, a base de cálculo da contribuição para o Pasep, devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno, será apurada com base no valor mensal 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(art. 7º).

A Lei no 12.810, de 2013, alterou a Lei no 9.715, de 1998, para incluir no art. 2º, o § 7º, alterando a base de cálculo do Pasep, permitindo, em sua apuração, a exclusão de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. Porém, o novo dispositivo somente se aplica a partir de 15 de maio de 2013, início da vigência da Lei, não alcançando assim os fatos geradores do presente processo, 2008 e 2009.

A receita do ente municipal é alimentada não só pelas denominadas receitas tributárias próprias, mas também pelas transferidas pelos demais entes federados. Argumentam os municípios que, ao lhes creditar tais valores, a União já faria a

⁵ Para a elaboração do presente tópico utilizou-se de fundamentos buscados no artigo "O FUNDEB como base de cálculo da contribuição ao PASEP", de autoria de Ana Cristina Leão Nave Lamberti, pesquisado na web em 1/8/2017:

http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9743

dedução para alocação dos recursos ao **Fundef/Fundeb**⁶, bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PASEP.

Ocorre que, no entender de alguns entes municipais, haveria dúvida na base de cálculo do PASEP em relação a tais receitas, na medida em que os valores vertidos aos entes federados, pela União, não guardariam consonância com os valores efetivamente recebidos pelos mesmos, em decorrência dos critérios de distribuição estabelecidos pela Lei n. 11.494/2007.

Advogam esses Municípios 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.

O ente municipal calca todo seu raciocínio na premissa de que o PASEP deve incidir sobre o valor que recebe do **fundo** 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.

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

É fato que o valor vertido ao **fundo** guarda relação com o montante repassado pela União, de forma a compor a base de cálculo do PASEP, alimentada pelos recursos auferidos pelo ente público, seja via arrecadação, seja por transferência. Porém, não há correspondência, por obviedade matemática, entre o valor alocado, que o é genericamente por todos os municípios, e o valor recebido por cada ente municipal, proporcional ao número de alunos.

Há de se esclarecer que o **Fundeb** tem como escopo o fomento da educação, guardando relação com índices que refletem justamente a situação educacional do município. Foi esse o critério utilizado pelo legislador no momento de distribuir os recursos do fundo em questão, entre os entes municipais.

Nos ditames da Lei no 11.494/07, em seu art. 8º, o valor que o Município recebe do **fundo**, que será destinado à educação, depende diretamente do número de alunos que possui em sua rede de educação básica. É esta grandeza que irá mensurar a fatia do **Fundeb** que cada município irá receber.

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.

Assim, irá contribuir mais com o PASEP o ente que receber maiores recursos da União, alargando a base de cálculo da indigitada contribuição. De outra banda, o município que recebe poucos recursos da UNIÃO, terá baixa retenção ao PASEP. Contudo, isso não irá refletir necessariamente o *quantum* o ente efetivamente receberá da parcela dos recursos do **Fundeb**.

Verifica-se a situação posta porque o parâmetro utilizado para o rateio do **Fundeb** a cada Município é diverso de mero cálculo aritmético encontrado pela quantificação do valor repassado pela União aos entes municipais e que é destinado à constituição do **fundo**. Referido valor é encontrado com base em grandeza trazida pelo texto legal, compondo-se do proporcional número de alunos que dado município possui matriculado nas redes de educação básica pública presencial.

⁶ O mesmo raciocínio aplica-se ao Fundef, nos termos da Lei no 9.424/96, que vigorou até 2006 e a seu sucessor, o Fundeb, nos termos da Lei no 11.494/2007, com vigor até 2020.

Portanto, um Município que recebe grande quantidade de recursos da União irá contribuir sobremaneira para o **Fundeb**, deduzindo a União tal fatia dos recursos que transfere ao ente municipal, e já retendo o percentual ao Pasep, mas, por possuir, p.ex., poucos alunos em sua rede de ensino, receberá uma pequena parcela dos recursos existentes no **Fundeb**.

Ao contrário, pode-se vislumbrar o seguinte quadro: um município que recebe menor quantidade de recursos da União irá contribuir menos com o Pasep, mas poderá receber uma quantia maior dos recursos do **Fundeb** por ter maior número de alunos em sua rede de ensino. Eis o parâmetro eleito pela lei para a distribuição do **Fundeb** a cada município.

Pode-se verificar na situação descrita uma eficiente forma de distribuição de renda, de maneira que municípios que recebem mais recursos federais, detendo potencialmente melhor situação educacional, contribuem mais para o **Fundeb**, sendo tal Fundo, por sua vez, objeto de distribuição em maiores proporções aos entes municipais com deficiência em recursos para verter em educação.

O intuito da norma que cuida do critério de distribuição do **Fundeb** a cada Município é justamente amparar a educação básica, de forma a socorrer aqueles entes municipais com potencial deficiência educacional.

De qualquer forma, a base de cálculo do PASEP há de ser o valor da receita transferida ao Município pela União e destinada ao **Fundeb**, por imediata dedução, por compor a definição legal da base de cálculo do referido tributo, e não o valor que efetivamente recebe o ente municipal, quando do rateio do Fundo, que guarda relação com outra grandeza, conforme delineado.

Os destaques relativos aos valores repassados ao Fundeb ou Fundef, nas transferências constitucionais, efetuadas pela União ou pelo Estado, possuem a mesma natureza das próprias transferências, ou seja, devem ser oferecidas à tributação da contribuição, pelo Município, sem prejuízo, do aproveitamento, se for o caso, da retenção pela STN, no caso das transferências recebidas da União.

Esse entendimento alinha-se com a RFB, nos termos da Solução de Divergência no 12, de 2011, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Base de cálculo de Município.

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

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

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de

cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar no 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei no 9.715, de 1998.

Quando ficar comprovado que houve a retenção pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte, à alíquota de 1%, incidente sobre o total dos valores transferidos pela União, poderão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios excluir de suas respectivas bases de cálculos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores recebidos a título de transferências constitucionais relativas ao FPE e ao FPM, inclusive os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB.

Dispositivos Legais: Lei Complementar no 8, de 1970; e Lei no 9.715, de 1998, (art. 2º, inciso III, e § 6º e arts. 7º e 8º).

Assim, quanto ao recebimento pelo Município das transferências da União e dos Estados, devem ser incluídas na base de cálculo do Pasep, inclusive quanto aos valores destacados para o **Fundef/Fundeb**.

Com esse entendimento, de que as transferências para os fundos de destinação específica integram a base de cálculo da contribuição, e que no presente feito, a autoridade administrativa fiscal aceitou a dedução dos recursos recebidos do FUNDEB pelo Contribuinte, considerando a proporção de alunos matriculados na educação pública básica presencial, que foram contabilizados na conta de receita orçamentária 1724.01.00.00, visto que foram tributados anteriormente, bem como contemplou a contribuição retida na fonte.

Porém, observa-se, conforme visto nos tópicos citados acima, que a exclusão das receitas oriundas do repasse de FUNDEB da base de cálculo de PASEP não só é vedada como acarretaria na dupla dedução da contribuição retida, ou seja, apropriação indébita do município da referida contribuição.

Com isso posto, de acordo com a legislação aplicável ao caso e os autos do processo, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen