



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

Processo nº	10950.002561/2009-12
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-004.141 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	26 de outubro de 2017
Matéria	Contribuição para o Pasep - PJ de Direito Público
Recorrente	Prefeitura Municipal de São Tomé
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2006

Ementa:

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

A base de cálculo do PASEP devido 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.

As alterações promovidas pela Lei nº 12.810, de 2013, não alcançam fatos geradores anteriores a 15 de maio de 2013, início de sua vigência.

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

Os valores destinados pelo município ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (**Fundeb**), bem assim ao seu precursor Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério(**Fundef**) não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep.

Os valores eventualmente retidos na fonte, por parte do órgão originário dos repasses, poderão ser deduzidos do Pasep devido pelo ente público recebedor.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2006

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo manifestar-se em relação às alegações e aos pedidos alternativos com base na ofensa aos princípios constitucionais e, especialmente, quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário, conforme súmula Carf nº 2.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por unanimidade de votos, Negar Provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri (Relator), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Renato Vieira de Avila (Suplente), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen..

Relatório

Por bem representar os fatos, adoto o relatório do Acórdão recorrido.

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, ente federativo municipal, foi lavrado o auto de infração de fls. 202/215, por meio do qual se exige o recolhimento de R\$ 92.902,08 de contribuição para o PIS/Pasep e de R\$ 69.676,42 de multa de ofício prevista no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei n.º 7.683, de 02 de dezembro de 1988 e art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos acréscimos legais.

A autuação, científica em 29/05/2009 (fl. 220), ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep relativa aos períodos de apuração 05/2004 a 12/2006, conforme demonstrativo de apuração de fls. 202/205, demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 206/209, descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 212/215, e Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 192/198, tendo como base legal os dispositivos listados à fl. 214.

Segundo o TVF, em razão de intimação o Município apresentou planilhas demonstrativas de apuração mensal do Pasep bem como arquivos digitais. Após a análise pertinente, o Município, na pessoa do Sr Perfeito Municipal, foi cientificado do início do procedimento fiscal e intimado a apresentar esclarecimentos a respeito da origem dos valores declarados nas planilhas apresentadas, além dos documentos pertinentes. Visando atender à intimação, o contribuinte prestou esclarecimentos verbais e apresentou o anexo 10 da Lei nº 4.320, de 1964, relativo ao período. De posse das informações prestadas no anexo 10, foram elaborados os demonstrativos relativos a cada um dos períodos analisados. Nesses demonstrativos constam os valores apurados como devidos. No TVF consta a informação, ainda, de que a ação fiscal foi parcialmente encerrada, sendo que o ano de 2007 será objeto de análise em outro processo administrativo. Consta, também, a informação de que, em atendimento à Portaria RFB nº 665, de 2008, foi efetuada a pertinente representação fiscal para fins penais. Os demonstrativos de apuração da contribuição para o Pasep estão às fls. 196/198.

Em 29/06/2009, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 221/230, instruída com os documentos de fls. 231/382 (cópia de ata, planilhas de cálculo e cópia do anexo 2 - Receita Segundo as Categorias Econômicas' relativo aos períodos analisados), cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após discorrer brevemente sobre a autuação, afirma que os valores de receita constantes do anexo 10 seriam inconsistentes, já que tal anexo teria sido elaborado com base em antigo sistema contábil. Solicita, assim, que sejam considerados os valores constantes do anexo 2 do sistema de informações municipais do Tribunal de Contas do Paraná.

Elabora novas planilhas, inclusive com exclusão dos repasses do Fundef/Fundeb (fl. 228), e conclui que houve lançamento a maior de R\$ 57.577,48, sendo o valor devido de apenas R\$ 35.324,62 a título de Pasep. Pede

o recálculo do débito e que seja relevada a multa aplicada (dada a ocorrência de falhas no seu sistema contábil).

Em decorrência da impugnação parcial apresentada, foi elaborado o demonstrativo de fl. 385. Considerando a inconsistência do levantamento efetuado pelo Município, que apurou a ocorrência de saldos credores em relação a alguns períodos, considerou-se como impugnado o montante de R\$ 34.681,63 a título de Pasep (e seus consectários) e como não-impugnado o montante de R\$ 58.220,45 de Pasep, e seus consectários. O termo de fl. 386 discorre sobre as inconsistências encontradas.

Encaminhado para julgamento (fl. 389), o processo acabou sendo devolvido em diligência para a Seção de Fiscalização da DRF em Maringá para análise dos demonstrativos apresentados pela contribuinte (fl. 390).

Após a análise pertinente, foram elaborados novos demonstrativos, com redução do lançamento (o termo de fls. 392/398, cientificado ao Sr. Prefeito Municipal, detalha os procedimentos adotados).

No prazo de 30 dias concedido ao Município para se manifestar, nada foi apresentado.

Ao apreciar a Impugnação, a 3^a Turma da DRJ/CTA, expediu o Acórdão 06-27.893, de 18 de agosto de 2010, que, por unanimidade de votos votos, acolheu em parte as razões de impugnação, julgando procedente em parte o lançamento impugnado para cancelar a exigência de R\$ 13.487,10 de Pis/Pasep e da multa de ofício de R\$ 10.746,20, além dos acréscimos legais, e manter a exigência de R\$ 21.194,53 de Pis/Pasep, além da multa de ofício (de R\$ 15.264,97) e dos encargos legais respectivos, nos termos do demonstrativo de fls. 405/405-verso, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2006

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PASEP.

Segundo dispõe a legislação de regência, a base de cálculo da contribuição devida ao PASEP pelas pessoas jurídicas de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

REPASSE DO FUNDEF/FUNDEB. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os Municípios ao receberem da União valores relativos ao 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 enquadram-se nas disposições contidas no art. 71 da Lei nº 9.715, de 1998.

MULTA DE OFÍCIO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. MOMENTO DE APLICAÇÃO. ENTENDIMENTO DA COSIT E DA PGFN.

Em razão do posicionamento da Cosit e da PGFN, de que o entendimento firmado no Parecer AGU n.º AC-16/2004 aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua publicação, a multa de ofício, no caso de pessoas jurídicas de direito público, normalmente cobrada por expressa previsão legal quando apurada a falta de recolhimento de PIS/Pasep, é aplicável somente em relação aos fatos geradores havidos a partir de 15/07/2004.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso voluntário, fls. 430/433, sustentando que a parcela de sua receita ou das transferências correntes recebidas, destinadas à formação do Fundef/Fundeb, devem ser excluídas da base de cálculo.

Na forma regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos para admissibilidade do Recurso Voluntário, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração para exigência de contribuição para o Pasep, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2006, contra Pessoa Jurídica de Direito Público Interno por falta/insuficiência de recolhimento da contribuição, com fundamento no art. 1º da Lei Complementar nº 8/1970, e nos arts. 2º, III, 7º e 8º, III da Lei nº 9.715/1998.

A questão posta está centrada no fato de o ente político municipal pretender que o recolhimento da contribuição para o Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), relativamente às suas receitas e às transferências recebidas e destinadas obrigatoriamente à constituição do **Fundeb** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), não incida em relação ao *quantum* vertido para o referido Fundo.

Essa pretensa base de cálculo do Pasep está fundamentada em tese defendida por alguns entes públicos que, de maneira generalizada, buscam redução da base de cálculo da contribuição para, consequentemente, reduzir o montante do tributo a ser recolhido.

Contudo, a base de cálculo¹ apontada pelos municípios não guardam consonância com as normas aplicáveis à matéria, à época dos fatos, conforme veremos na seqüência.

1 Introdução: Contexto Normativo do Fundef e do Fundeb

Antes de adentrarmos no mérito do caso concreto, considerando os recorrentes questionamentos dos Entes Públicos Municipais acerca de eventual bitributação e de erro na apuração da base de cálculo do Pasep, bem assim a coexistência de outros processos, de teor semelhante, de interesse de outros Municípios, também distribuídos ao Conselheiro que subscreve o presente voto, faz-se relevante, nessa oportunidade, apreciarmos a matéria em um contexto mais abrangente, de forma a possibilitar a compreensão do conjunto normativo em que se situa o caso concreto.

¹ 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 após 15 de maio de 2013, data da vigência da Lei, não alcançando assim os fatos geradores do presente processo, 2010 e 2011.

Assim, de início, traça-se o histórico do **Fundeb** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), desde seu precursor **Fundef** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), sua natureza jurídica e tributária e a incidência da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) sobre esses fundos.

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 complementará 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 transscrito, 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 1996²:

² 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)

A União contribuia, por sua vez, complementarmente, na forma do art. 6º da referida lei³, 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 Específicos⁴, ao tratar do **Fundeb**:

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)

³ Art. 6º A União complementará 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)

“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.

[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 PGFN⁵ 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.

⁴ https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_III_- PCE.pdf

⁵ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/arnaldo.pdf>

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 primordialmente dos Estados e Municípios, 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:

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 Custo 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.

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 subseqüentes.

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 subseqüentes;

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 FUNDEB⁶

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, 2006.

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 dedução para alocação dos recursos ao **Fundef/Fundeb**,⁷ bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PASEP.

⁶ 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

⁷ 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.

Ocorre que, no entender dos 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 os 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 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 presencial.

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**.

Feitas essas considerações normativas, voltemos ao caso concreto.

2 Mérito

A lide cinge-se na incidência de Pasep sobre os valores repassados pelo município, ou em nome desse, ao Fundef/Fundeb.

As demais questões tratadas na Impugnação, ou foram lá resolvidas ou não foram contempladas no Recurso Voluntário, ora apreciado, estando portanto preclusas.

A recorrente alega ocorrência de bitributação em relação a inclusão na base de cálculo do Pasep, dos valores repassados ao **Fundeb/Fundeb**. Sustenta que os valores da contribuição já teriam sido retidos nos repasses recebidos, ou seja, os valores que já incidiram a retenção do Pasep na fonte deverão ser excluídos da base de cálculo para que não ocorra a bitributação.

Conforme visto nos tópicos precedentes, a base de cálculo da contribuição ao Pasep é o montante das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

No caso concreto, a fiscalização aplicou o dispositivo legal, considerando-se, na apuração da contribuição, as receitas legalmente previstas, deduzindo-se daquelas já recolhidas, inclusive das retidas na fonte, vejamos excerto da Descrição dos Fatos do Auto de Infração:

[...]

De acordo com os demonstrativos (Anexo 10 da Lei 4320/64), acima citado e consultas aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foram elaboradas planilhas para se obter valores de Contribuição ao PASEP:

[...]

A partir da Base de Cálculo, calculados os valores do tributo (Contribuição para o PASEP), com a aplicação da alíquota de 1%. Do valor do PASEP Apurado foram deduzidos os valores retidos na fonte a título de PASEP bem como os valores recolhidos ou depositados. Como demonstrado nas colunas "Saldo: PASEP" verifica-se que houve falta de recolhimento do tributo, e foram devidamente lançados em Auto de Infração MPF nº 0910500-2009-00133-9.;

[...]

Das planilhas de cálculos, fls. 203/203, (replicadas na informação fiscal de Diligência, fls. 404/410) temos especificamente na coluna "H" os valores de Pasep, retidos na fonte, que foram deduzidos do montante da contribuição apurada pela fiscalização.

Portanto, a eventual exclusão, da base de cálculo do Pasep, da receita oriunda do repasse para formação do Fundef/Fundep, pretendida pela recorrente, não somente é vedada mas, se efetivada, geraria dupla dedução da contribuição retida, caracterizando portanto apropriação indébita, por parte do município.

Com o exposto, tem-se que a base de cálculo considerada na autuação encontra-se legalmente apurada, bem assim que do valor apurada da contribuição foram deduzidos os valores retidos na fonte, nos termos da Lei nº 9.715, de 1998, descaracterizando a bitributação aventureira pela recorrente,

3 Dispositivo

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator