



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720988/2021-66
ACÓRDÃO	3102-002.960 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE CANHOTINHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. TRANSFERÊNCIAS.

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 constitucionais efetuadas a outras entidades públicas.

As transferências voluntárias, estabelecidas mediante convênios, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PASEP do ente recebedor, por serem tributadas na entidade transferidora.

Os valores retidos pela União/Estados, referentes a transferências constitucionais, inclusive os valores destacados para o FUNDEB, à alíquota de 1%, poderão ser excluídos da contribuição devida do município para o PASEP

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

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

LANÇAMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01:

Trata-se de lançamento de contribuições para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, referentes ao período de 01/2017 a 12/2019, conforme a Lei nº 9.715 de 25/11/1998, devidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das Receitas Correntes Arrecadadas, Receitas de Transferências Correntes Recebidas e Receitas de Transferências de Capital Recebidas, no valor de R\$ 2.054.180,05.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 15/21):

Foram observadas divergências entre as receitas "TRANSFERÊNCIAS CORRENTES" (conta 1.7.0.0.00.0.0) nos anos de 2017, 2018 e 2019 informadas nos Balancetes em formato PDF apresentados pelo sujeito passivo e as constantes do Balanço

Orçamentário declarado à Secretaria do Tesouro Nacional, que no acumulado do ano são maiores.

Em razão das divergências constatadas, as receitas de transferências correntes consideradas na apuração das bases de cálculo mensais da contribuição para o PASEP, foram as constantes do Anexo I-C do Balanço Orçamentário informado pelo ente à Secretaria do Tesouro Nacional através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público - SICONFI (<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>).

Após o levantamento da base de cálculo e apuração da contribuição devida, foram abatidos os valores retidos na fonte pelo Banco do Brasil (art. 68 Decreto nº 4.524/2002) e o restante confrontado com os valores declarados em DCTF.

A planilha “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP” apresenta todas as etapas do cálculo do PASEP devido.

Foram deduzidas das Receitas Correntes as Transferências de Convênios (contas 1.7.6.0.00.00.00 e 2.4.7.0.00.00.00 para ano de 2017 e contas 1.7.1.8.10.0.0, 1.7.2.8.10.0.0, 2.4.1.8.10.0.0 e 2.4.2.8.10.0.0 para os anos de 2018 e 2019), quando existentes, não integrando a base de cálculo de incidência da Contribuição para o PASEP.

Foi aplicada a multa de ofício de 75%.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do presente lançamento em 09/12/2021, o Município apresentou defesa (fls. 741/765) em 11/01/2022, em resumo, nos seguintes termos:

DA APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 44, I DA LEI 9.430/1996. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO E DA ADEQUAÇÃO AOS DITAMES CONSTITUCIONAIS.

Restam violados os princípios de individualização da pena, proporcionalidade e isonomia, na medida em que falham em graduar a sanção aplicada aos elementos do caso concreto, aplicando indistintamente ao município que deixa de recolher e à presente municipalidade que não apenas recolheu o montante que entendeu como condizente com sua própria receita, mas ainda diligentemente compareceu aos autos para esclarecimentos, a mesma penalidade.

É incabível a imputação sem qualquer gradação da multa prevista pelo inciso I do artigo 44 da Lei 9430/1996, no caso em comento.

Requer-se o afastamento da penalidade aplicada, em face da inexigibilidade dos valores cobrados; ou se assim não entender, que seja promovida a gradação da multa aplicada com fulcro no inciso I do artigo 44 da Lei 9430/96.

A imposição de multa de 75% tem caráter confiscatório, combinado com o imposto efetivamente devido, alcança parcela significativa do patrimônio do ente federativo municipal, o qual é município do interior, com as dificuldades financeiras inerentes à espécie.

Resta patente o caráter confiscatório da multa aplicada, o que a torna ilegal, além de absurda e desproporcional, pelo que faz mister sua diminuição ao patamar aceitável de 20%, nos termos da Jurisprudência Pátria, desde já requerida.

DAS CONTRIBUIÇÕES MUNICIPAIS AO PASEP E DAS DEDUÇÕES INCIDENTES NA BASE DE CÁLCULO.

Não foram deduzidos a integralidade dos valores repassados pelo Município em decorrência de convênios, contratos de repasse ou instrumento congênere, bem como para composição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação – FUNDEB, nos moldes do art. 2º, §7º da Lei 9.715/1998 c/c Solução de Consulta COSIT nº 278/2017. Ainda, deixaram de ser considerados e deduzidos da base de cálculo os valores que foram retidos nas contas da municipalidade ou recolhidos aos cofres federais, ora comprovadas por documento idôneo acostado à presente defesa.

Dos valores repassados pelo município em decorrência de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido.

A base de cálculo do PASEP é o montante resultante do cálculo de receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. Estão incluídas nessa categoria de deduções os valores repassados para programas de segurança pública, saúde ou educação, já que consistem em instrumento congênere firmado com objeto definido.

Desta feita, requer sejam retirados da base de cálculo a integralidade dos valores enquadrados no §7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98.

Dos valores transferidos para composição do FUNDEB.

Igualmente dedutíveis da base de cálculo do PASEP são os valores recebidos pela Municipalidade para composição do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

Acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta – Cosit nº 278/17, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.396/13, possui efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

Requer sejam retirados da base de cálculo a integralidade dos valores transferidos a título de FUNDEB, nos moldes da Solução de Consulta – Cosit nº 278/17.

Dos valores das transferências correntes e de capital recebidas, se houve retenção na fonte da contribuição incidente sobre tais valores pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

No mesmo sentido, devem ser deduzidos na base de cálculo do PASEP os montantes referentes às transferências correntes e de capital recebidas pela Municipalidade, se esses tiveram a contribuição retida na folha pela Secretaria do

Tesouro Nacional (STN). Essa é a inteligência da Solução de Consulta nº 31, de 28 de fevereiro de 2013.

Acostam-se os extratos das contas que recebem transferências correntes e de capital recebidas pela Municipalidade dos exercícios em referência. Em análise aos documentos, nota-se que houve retenção em folha do PASEP, nominado “RETENCAO PASEP”, a cada montante depositado no FPM, ICMS, ITR e CIDE.

Devem ser deduzidos da base de cálculo do PASEP os montantes recebidos pela municipalidade a título de no FPM, ICMS, ITR e CIDE, haja vista que sobre esses já foi calculado e retido em folha pela STN a contribuição incidente.

DA BASE DE CÁLCULO E DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

Após a contabilização de todas as deduções, na base de cálculo e no montante do tributo, nota-se que a municipalidade não apenas arcou com o montante devido da contribuição; foram recolhidos a maior os valores abaixo discriminados, restando o Ente Municipal como credor da União, e não devedor. É o que se demonstra nas planilhas às fls. 1.429/1.434.

DOS REQUERIMENTOS.

Requer a defendente:

1. Que seja considerada a integralidade da documentação apresentada pela municipalidade, haja vista que a Instrução Normativa SRP nº 12, de 20 de junho de 2006 não mais se encontra vigente, em face da revogação pelo Instrução Normativa RFB nº 1958, de 05 de junho de 2020, afastando-se os critérios limitadores elencados pela referida Instrução revogada; bem como a juntada dos documentos, GFIP, comprovantes e extratos acostados à presente defesa, com vistas a comprovação idônea das despesas dedutíveis da base de cálculo e valores já retidos ou recolhidos pela municipalidade, especificamente os valores de transferências com retenção pela Secretaria do Tesouro Nacional; montantes repassados para composição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação - FUNDEB, nos moldes da Solução de Consulta - Cosit nº 278/17; valores repassados pelo Município em decorrência de convênios, contratos de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, de forma a aceita-las e deduzi-las da Receita Tributável, nos termos do art. 2, inciso III, da Lei nº 9.715/98; e ainda, montantes referentes às transferências correntes e de capital recebidas pela Municipalidade, se esses tiveram a contribuição retida na folha pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), nos termos da Solução de Consulta nº 31, de 28 de fevereiro de 2013;

2. A redução do percentual da multa imputada ao Defendente para 20%, em respeito ao princípio da individualização da pena, proporcionalidade e isonomia, nos termos do art. 5º, caput e em seu inciso XLVI, alínea c, da Constituição Federal, bem como considerando o caráter amplamente

confiscatório do percentual de 75% (setenta e cinco por cento), ora aplicado pelo Auto de Infração impugnado, arbitrando-as conforme os patamares constitucionalmente adequados;

3. Caso assim não entenda, a redução dos valores constantes do auto de infração, em face da diminuição da Receita tributável decorrente da dedução realizada em obediência ao art. 2º, §7º da Lei 9.715/1998 c/c Solução de Consulta - Cosit nº 278/17 c/c Solução de Consulta COS1T nº 278/2017, para que constem:

3.1. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2017, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

3.2. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2017, para o montante de R\$ 144.753,94 (cento e quarenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos);

3.3. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2018, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

3.4. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, para o montante de R\$ 174.969,27 (cento e setenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e vinte e sete centavos);

3.5. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2019, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

3.6. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, para o montante de R\$ 188309,55 (cento e oitenta e oito mil, quinhentos e nove reais e cinquenta e cinco centavos);

3.7. A retificação do montante devido a título de multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9430/96 (75%), para afastar sua incidência, em vista do pagamento a maior da contribuição do PASEP nos exercícios de 2017 a 2019;

3.8. Se assim não entender, a retificação do montante devido a título de multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9430/96 (75%), de forma a registrar o lançamento desta no valor total de R\$ 381.174,60 (trezentos e oitenta e um mil, cento e setenta e quatro centavos).

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01, por meio do Acórdão nº 101-016.309, de 27 de julho de 2022, decidiu, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. TRANSFERÊNCIAS.

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 constitucionais efetuadas a outras entidades públicas.

As transferências voluntárias, estabelecidas mediante convênios, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PASEP do ente recebedor, por serem tributadas na entidade transferidora.

Os valores retidos pela União/Estados, referentes a transferências constitucionais, inclusive os valores destacados para o FUNDEB, à alíquota de 1%, poderão ser excluídos da contribuição devida do município para o PASEP

MULTA DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO.

A multa de ofício lançada à alíquota de 75% tem como fato gerador a mera inadimplência do contribuinte quanto ao pagamento ou recolhimento de tributos ou a omissão ou inexatidão na prestação de declarações, constatados em procedimento de ofício, independentemente da gravidade da infração e da intenção do sujeito passivo, consoante determinação legal.

O princípio da vedação ao confisco é endereçado ao legislador e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O recorrente Município de Canhotinho interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Diante do exposto, requer o Recorrente o acolhimento do presente recurso, promovendo-se a reforma da decisão para:

1. Caso assim não entenda, a redução dos valores constantes do auto de infração, em face da diminuição da Receita tributável decorrente da dedução realizada em obediência ao art. 2º, §7º da Lei 9.715/1998 c/c Solução de Consulta – Cosit nº 278/17 c/c Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, para que constem:

1.1. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2017, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

1.2. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2017, para o montante de R\$ 144.753,94 (cento e quarenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e três reais e noventa e quatro centavos);

1.3. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2018, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

1.4. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, para o montante de R\$ 174.969,27 (cento e setenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e vinte e sete centavos);

1.5. A retificação do montante total do tributo devido, no exercício de 2019, para reconhecer o recolhimento a maior da contribuição ao PASEP;

1.6. Se assim não entender, a retificação do montante total do tributo devido, para o montante de R\$ 188.509,55 (cento e oitenta e oito mil, quinhentos e nove reais e cinquenta e cinco centavos);

1.7. A retificação do montante devido a título de multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9430/96 (75%), para afastar sua incidência, em vista do pagamento a maior da contribuição do PASEP nos exercícios de 2017 a 2019;

1.8. Se assim não entender, a retificação do montante devido a título de multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9430/96 (75%), de forma a registrar o lançamento desta no valor total de R\$ 381.174,60 (trezentos e oitenta e um mil, cento e setenta e quatro centavos).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

Considerando que, em seu Recurso Voluntário, a recorrente reproduz os argumentos expostos na impugnação, e por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Trata-se de lançamento de contribuições para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, referentes ao período de 01/2017 a 12/2019.

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP.

A base de cálculo da contribuição para o PASEP é dada pela Lei nº 9.715/98:

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)

[...]

Art. 7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Alega a impugnante que a fiscalização deixou de deduzir da base de cálculo apurada alguns repasses feitos pelo município em decorrência de convênios; recebimentos para a composição do FUNDEB; e recebimentos a título de FPM, ICMS, ITR e CIDE, que já sofreram a retenção pela STN da contribuição incidente.

Sobre a matéria a Coordenação-Geral de Tributação da RFB (COSIT) se manifestou por meio da Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017, que nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria.

OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS

[...]

19. Nos termos do inciso III do caput do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais corresponde às receitas correntes **arrecadadas** e às transferências correntes e de capital **recebidas** pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

20. Vê-se que a lei adotou uma visão orçamentária para a receita pública, exigindo que os valores sejam incluídos na base de cálculo da entidade que se apropriar dos recursos. Nesse contexto, o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ao referenciar o inciso III do art. 2º dessa mesma Lei, quis especificá-lo quanto a duas situações:

20.1. **Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública:** a primeira parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, veio a esclarecer que a receita tributária, que é espécie das receitas correntes (§ 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964). deve ser alocada a quem de fato ficará com os recursos oriundos da receita. Ora, ele corrobora o inciso III do art. 2º da mesma Lei nº 9.715, de 1998, por isso se remete a ele. Portanto, se um ente federativo arrecadar a receita tributária, mas os recursos forem transferidos a outra entidade por lhe pertencerem, a entidade recebedora dos recursos deve inserir tais valores em sua base de cálculo. Aqui ocorreu nada mais que uma transferência corrente, que o próprio inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, já exige que seja incluída na base de cálculo da contribuição em voga devida pela entidade recebedora;

20.2. E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas: a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução por parte da entidade transferidora dos valores repassados a outros entes, vem a complementar um aspecto operacional do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as transferências correntes e de capital recebidas sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário. Ora, as transferências intergovernamentais ocorrem mediante um ente transferidor que entrega os recursos a outro, o ente receptor. A lei ordena, portanto, que quem recebe as transferências deve inserir os valores em sua base de cálculo (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998) e quem transfere esses recursos deve excluir tais valores para fins de apuração da contribuição. A sistemática vai ao encontro da regulamentação do tributo, pois se a entidade receptora fosse obrigada a incluir os valores das transferências recebidas em sua base de cálculo e a entidade transferidora não pudesse excluir os valores transferidos quando da apuração da exação, a contribuição incidiria duas vezes sobre o mesmo valor, o que não deve ocorrer segundo explicita o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002. reproduzido abaixo:

[...]

20.4. Quanto ao § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ele estabeleceu **uma regra específica em relação à sistemática** já exposta. Para o seu entendimento, cabe conceituarmos mais uma vez as transferências intergovernamentais e especificarmos suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público -MCASP. 2014. 7ª ed.):

[...]

20.5. Pode-se identificar, portanto, dois tipos de transferências intergovernamentais:

20.5.1. **Transferências constitucionais ou legais:** são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente receptor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.

20.5.2. **Transferências voluntárias:** são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. **Essas transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.** A expressão "instrumento congênere com objeto definido" consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. Conforme ressaltou a STN, o ente receptor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade receptora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.

20.6. Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na apuração mensal para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária. Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas. **Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.** pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade recebedora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.

20.7. Quanto ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, este impõe que a STN efetue a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do art. 2º da mesma Lei. Esse dispositivo introduz uma importante regra para a apuração da contribuição por parte da União e pelos entes que dela recebem recursos: estes (entes recebedores) **podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União)**, para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o já reiteradamente mencionado art. 68. parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

[...]

FUNDEB

[...]

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

Transferências da União a outros entes federativos que compõem a participação do FUNDEB

21.3.1. **As transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB**, a exemplo do percentual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), **devem ser inseridas na base de cálculo do ente recebedor**, em razão do inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. Também por causa da parte final do referido art. 7º, anteriormente comentado, o ente transferidor (no caso, a União) deve excluir os valores repassados de sua base de cálculo; (g.n.)

21.3.2. **Caso a STN retenha alguma dessas parcelas de participação**, em razão do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os entes beneficiários, apesar de obrigatoriamente incluírem os montantes recebidos em sua base de cálculo, deverão excluir da contribuição devida tais valores retidos. Destarte, como a União já reteve a contribuição sobre tais parcelas, **os valores retidos devem ser deduzidos da contribuição devida pelo ente receptor.**

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB

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

Transferências da União ao FUNDEB - parcela de complementação

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

Distribuição dos recursos do FUNDEB

21.3.5. Uma vez distribuídos os recursos dos fundos aos Estados e Municípios, aqui denominados **Receitas do FUNDEB**, os entes favorecidos deverão **incluir em sua base de cálculo a totalidade dos valores recebidos (transferências recebidas)**, em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Poderá ser deduzido do valor da contribuição devida o valor retido pela STN nas transferências realizadas, em respeito ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, para que se evite a dupla tributação de recursos, vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002. (g.n.)

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

Compulsando-se os autos, verifica-se que a fiscalização levantou a base de cálculo do PASEP a partir dos Balancetes de Receita apresentados pelo contribuinte e dos Balanços Orçamentários informado à STN, nos quais apurou as receitas correntes, transferências de capital, as deduções em razão de transferências voluntárias recebidas da União e Estado e as retenções de PASEP realizadas em nome do município.

As tabelas apresentadas pela impugnante “CÁLCULO PARA CONTRIBUIÇÃO DO PASEP”, consolidadas anualmente (2017, 2018 e 2019) apontam divergências em relação ao cálculo da fiscalização pelo fato de nelas terem sido inseridas como “deduções” o item “(7) Transferências vindas da União com contribuições

incidentes retidas na fonte pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Solução de Consulta RFB n.º 31, de 28 de fevereiro de 2013 - 6ª Região Fiscal - D.O.U.: 05.03.2013)”, nos valores de R\$ 20.888.878,20 (2017), R\$ 22.450.579,91 (2018) e R\$ 24.790.220,98 (2019) , e o item “(7) Valores transferidos para composição do FUNDEB, nos valores de R\$ 13.843.744,02 (2017), R\$ 14.988.453,58 (2018) e R\$ 16.864.623,82 (2019).

Em relação ao primeiro item, a impugnante trata de supostas transferências que teriam sofrido retenções na fonte pela STN e, portanto, transferências constitucionais. Para tal modalidade de transferência, o § 6º do artigo 2º da Lei nº 9.715/1998 introduziu o mecanismo da retenção da contribuição por parte da União quando das transferências dos valores aos demais entes (Estados e Municípios), que, por sua vez, podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos pelo ente transferidor, o que se justifica para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o artigo 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/2002.

Consta nos autos tabela com as retenções de PASEP realizadas pela União quando das transferências constitucionais ao Município de Canhotinho, às fls. 262/269. Tais retenções foram consideradas pela fiscalização e deduzidas do PASEP devido, conforme consta no “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP” (fls. 22/31), que, diga-se, é o mesmo valor anual apresentado pela impugnante em seu “CÁLCULO PARA CONTRIBUIÇÃO DO PASEP”, no item “III – VALORES RETIDOS DAS CONTRIBUIÇÕES AO PASEP NAS CONTAS MUNICIPAIS PELA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL”.

Aqui convém registrar que a Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017, em seu item 20.7, deixa claro que o valor retido das transferências deve ser excluído da contribuição devida: “estes (entes recebedores) podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União), para evitar a dupla tributação dos recursos”. A impugnante, ao que parece, pretende excluir da base de cálculo da contribuição para o PASEP, supostos valores totais das transferências constitucionais que teriam sofrido retenção da contribuição devida, o que diverge do entendimento da citada solução de consulta, que reforma entendimentos anteriores que lhe sejam contrários.

Dessa forma, não há se falar em dedução da base de cálculo de recebimentos a título de FPM, ICMS, ITR e CIDE, que já sofreram a retenção pela STN da contribuição incidente, conforme alega a impugnante.

*Em relação aos recursos do FUNDEB, o item 21.3.1 Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017 aponta, de forma clara, que as transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios, que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB, **devem** ser inseridas na base de cálculo do ente recebedor. Já os valores próprios do Município transferidos ao fundo, item 21.3.3, **não devem** constar na base de cálculo da contribuição ao PASEP apurada pelo ente municipal.*

A impugnante alega que a integralidade dos valores transferidos a título de FUNDEB deve ser retirada da base de cálculo da contribuição do FUNDEB, o que se mostra equivocado, nos termos da Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017.

Entretanto, há que ser verificado o valor a ser deduzido da base de cálculo do PASEP relativo aos valores próprios do Município destinado à formação do FUNDEB, em atenção ao disposto na Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017.

Informou a autoridade fiscal que utilizou na base de cálculo da contribuição para o PASEP as transferências correntes obtidas da Secretaria do Tesouro Nacional, no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público – SICONFI, conta nº 1.7.0.0.00.00.00.

Consta nos referidos documentos, de fls. 42/53, 108/114 e 201/218, referente às transferências correntes, as receitas brutas realizadas (utilizada pela fiscalização) e, também, as deduções de FUNDEB de R\$ 4.844.833,42 (2017), R\$ 5.297.101,15 (2018) e R\$ 5.803.772,17 (2019), que foram ignoradas no cálculo da contribuição para o PASEP.

Dessa forma, deduzindo-se das bases de cálculo anuais as transferências relativas à formação do FUNDEB, os valores a serem considerados como transferências correntes deverão ser R\$ 44.036,041,17 (2017), R\$ 50.161.362,50 (2018) e R\$ 55.104.114,01 (2019). Ou seja, os mesmos valores que foram declarados pelo município nos Balancetes em formato PDF e apresentados à fiscalização.

Por essa razão, deve ser refeito o cálculo da contribuição para o PASEP com o devido ajuste na informação mensal das transferências correntes, utilizando-se as declarada nos balancetes do município. É o que se demonstra nas tabelas “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP” para o 1º e 2º semestre dos anos de 2017, 2018 e 2019, às fls. 1.757/1.758.

Assim, o crédito de PASEP lançado deve ser retificado da seguinte forma:

Tabela - Lançamento PASEP
(Código de Receita 2999)

	DE (R\$)	PARA (R\$)
01/2017	22.393,20	12.676,08
03/2017	25.012,76	20.589,30
04/2017	22.199,29	14.462,62
05/2017	27.300,02	24.190,46
06/2017	26.210,76	19.989,49
07/2017	19.241,64	18.492,68
08/2017	26.358,16	18.506,14
09/2017	28.503,55	23.365,68
10/2017	26.381,09	18.962,50
11/2017	28.861,14	18.811,55
01/2018	27.690,39	18.827,23
03/2018	29.944,22	19.268,14
04/2018	29.209,79	18.906,31
06/2018	27.657,41	27.323,75
07/2018	26.419,68	20.333,11
08/2018	129.814,00	122.662,58
09/2018	32.709,98	19.936,79
10/2018	30.258,87	21.870,39
11/2018	27.893,94	24.503,36
01/2019	26.801,29	24.091,42
03/2019	34.545,56	23.475,23
04/2019	32.570,71	27.940,25
05/2019	30.232,14	23.784,48
06/2019	33.381,88	24.193,39
08/2019	32.837,06	20.939,94
09/2019	35.366,64	20.062,71
10/2019	36.495,67	24.039,90
11/2019	31.069,98	20.975,01

Em relação às transferências decorrentes de convênios (transferências voluntárias), em que pese a impugnante ter alegado que alguns repasses não foram considerados pela fiscalização, observa-se que os valores por ela apontados na tabela “CÁLCULO PARA CONTRIBUIÇÃO DO PASEP”, consolidados anualmente (2017, 2018 e 2019), são exatamente a soma dos meses apontados pela fiscalização nesses mesmos anos (fls. 22/31). Portanto, não há divergência entre as informações.

DA MULTA DE OFÍCIO.

Alega a impugnante que é incabível a imputação da multa de ofício de 75% sem qualquer gradação e, também, que sua imposição tem caráter confiscatório, o que a torna ilegal. Pede sua diminuição ao patamar de 20%.

A multa de ofício fundamenta-se no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Lei nº 8.212/1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430/1996

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

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

Por se tratar de legislação vigente, a autoridade fiscal está obrigada a aplicá-la, independentemente de avaliações subjetivas, tendo em vista que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do artigo 142 da Lei nº 5.172/1996 (CTN).

No que tange à alegação de que a multa afronta princípios constitucionais, notadamente o do não-confisco, tal questionamento não pode ser recepcionado em sede administrativa. De acordo com o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, considerando que a multa de ofício de 75% foi aplicada com fundamento em legislação vigente, não resta à autoridade administrativa outra alternativa senão a aplicação do “quantum” nela previsto. Portanto, deve ser mantida em sua integralidade.

Frise-se que o Recurso Voluntário apenas reitera os argumentos expostos na impugnação, sem cotejar as razões adotadas no r. *decisum*, o qual, inclusive, reconheceu a procedência parcial da defesa apresentada, reduzindo o crédito tributário lançado.

Assim, tendo sido dada parcial procedência à impugnação apresentada pela recorrente, com a aplicação dos entendimentos vinculantes da Receita Federal defendidos pela própria empresa, e inexistindo argumento contrário às conclusões adotadas no r. *decisum*, entendo que não há qualquer reparo a ser feito no v. acórdão recorrido.

No que se refere à multa de ofício, merece ser afastado o entendimento defendido pela recorrente no sentido de que a Solução de Consulta COSIT nº 233, de 16 de agosto de 2019, permitira o afastamento de multa em decorrência de “avaliações subjetivas”, o que autorizaria o afastamento da multa no presente caso, por analogia. A situação tratada na referida Solução de Consulta se refere à casos de denúncia espontânea, em relação aos quais a responsabilidade pela infração é excluída com base no artigo 138 do CTN, o qual não se aplica no caso em concreto.

Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF no 2:

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

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da

autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Estando previsto na lei a hipótese de aplicação da multa nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuição, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supramencionados.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso quanto às alegações de violação a princípios constitucionais, e, no mérito, para negar-lhe provimento.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de violação a princípios constitucionais, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues