



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

Processo nº 12963.000311/2008-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.722 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria Contribuição para o Pasep - PJ de Direito Público
Recorrente MONTE SANTO DE MINAS PREFEITURA
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 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 transferências decorrentes de convênios, mesmo que com objeto definido, compõem a base de cálculo do PIS/Pasep dos municípios

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, ainda que repassados, pelo remetente, diretamente àquele fundo. Os valores eventualmente retidos na fonte, por parte do órgão originário dos repasses, poderão ser deduzidos do Pasep devido pelo ente público recebedor.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques Doliveira, Salvador Candido Brandão Júnior e Winderley Moraes Pereira, que davam provimento ao recurso voluntário, aplicando a Solução de Consulta Cosit nº 278/2017. O Conselheiro Salvador Candido Brandão Júnior apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandao Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Adota-se o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 09-29708 - 28 Turma da DRJ/JFA (fls. 79/81):

Contra o interessado foi lavrado auto de infração de Pasep no valor total de R\$ 132.488,33 (fls. 42 e seguintes), em função das irregularidades descritas no Termo de Constatação Fiscal de fls. 27/31;

A entidade apresenta impugnação (fls. 52 e seguintes), na qual após discorrer sobre o Fundo de Manutenção e desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF) e a contabilização de suas deduções, alega, em síntese, que:

a) "o valor retido em favor do FUNDEF não tem como destinatário final o fundo de natureza contábil, mas sim o Estado e os respectivos Municípios, os quais são pessoas jurídicas de direito público interno, conforme previsto no art. 41 do Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406/2002)";

b) "assim, devem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições para o PIS-PASEP as retenções em favor do antigo FUNDEF e do atual FUNDEB, pois caberá ao Estado e aos Municípios que receberem a cota do Fundo em função do número de seus alunos o recolhimento da contribuição ao PIS-PASEP sobre a referida receita recebida";

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou o lançamento procedente em parte, com a seguinte ementa (fl. 78):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário : 2003, 2004, 2005, 2006

PASEP.BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do Pasep é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, como consta da legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso voluntário, (fls. 88 e seguintes), sobre as seguintes questões:

2. DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO JULGAMENTO

3. DO FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO FUNDAMENTAL E VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO (FUNDEF).

4. CONTABILIZAÇÃO DAS DEDUÇÕES DO FUNDEF.

5. DA BASE DE CÁLCULO DO PASEP DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO

6. DAS DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO PIS-PASEP DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira - Relatora

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 aos anos calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006, contra Pessoa Jurídica de Direito Público Interno por falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao Pasep.

A Recorrente apresentou preliminar de nulidade do julgamento alegando que na decisão de piso foi apenas analisada a questão da dedução da base de cálculo, sem contudo apreciar questão prévia imprescindível sobre as "receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas". No entanto tratou-se dessa questão na decisão recorrida, de forma sucinta e direta, nos seguintes termos (fls 80/81):

Como se vê, a base de cálculo da contribuição é "o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e **das transferências correntes** e de capital **recebidas**".

A instituição **recebe transferência corrente** relacionada ao FUNDEF, e essa transferência deve ser incluída na base de cálculo do Pasep, como determina o inciso III, acima transcrito.

O que pode ser deduzido da citada base de cálculo, são as "transferências efetuadas a outras entidades públicas". Como a Prefeitura Municipal de Monte Santo de Minas não transfere essa receita a outra entidade, obviamente não pode fazer a dedução que almeja (grifos no original).

Considerando que a decisão recorrida tratou expressamente das "receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas", resta afastada preliminar de nulidade.

Em relação ao mérito, 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, conseqüentemente, 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.

Cumpre mencionar que adotamos nesta decisão entendimento constante do Acórdão no 3301004.141 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro José Henrique Mauri.

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.

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.

*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.*

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 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 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)

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

A União contribuía, 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.*

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**:*

“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

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 complementarará 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)

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

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

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

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 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 conterà 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.

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.

*Da incidência do PASEP sobre o FUNDEB*⁶

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.*

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*

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.

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.

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.

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.

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 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 verificou-se 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.

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-se a a bitributação alegada pela Recorrente.

Dessa forma, a decisão de primeira instância não merece retoques, pelo que faço dela minha razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/98 e § 3º da Portaria MF nº 343/15 (RICARF) e, desta forma, proponho manter a decisão por seus próprios fundamentos.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Declaração de voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

Em que pese a concordância com o voto da ilustre Relatora acerca da essência do mérito, isto é, sobre a incidência da contribuição em análise, penso que uma observação deve ser feita tendo em vista o entendimento manifestado pela própria Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017

Trata-se de Auto de Infração para exigência de contribuição para o Pasep, relativas aos anos calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006, contra Pessoa Jurídica de Direito Público Interno por insuficiência de recolhimento da contribuição ao Pasep.

Na época dos fatos, vigorava a interpretação manifestada no voto da ilustre relatora, na qual entendo, particularmente, ser a interpretação mais correta, no sentido de que 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. Neste sentido, da base de cálculo para a contribuição já foram deduzidos os valores retidos na fonte, nos termos da Lei nº 9.715, de 1998, descaracterizando-se a bitributação.

Ocorre que, recentemente, a Receita Federal manifestou o entendimento abaixo:

Solução de Consulta Cosit nº 278/2017

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUINTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

a)As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;

b)As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

Em relação às transferências intragovernamentais:

c)Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não

terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos;

d)Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais).

Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente recebedor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado.

Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias.

O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.

A contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

As receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das autarquias (§ 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), devendo tais valores ser tributados no ente transferidor, no caso, na União.

As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas devem recolher a contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001.

Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50, IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º. (grifei)

Percebe-se que, a depender de diversas peculiaridades do caso concreto, esta nova interpretação pode gerar uma majoração ou, ao contrário, uma redução da contribuição devida pelo Município. Estamos diante de uma típica modificação de critério jurídico.

A mudança do critério jurídico, conforme ensinamentos do prof. Luís Eduardo Schoueri, consiste em *uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos*⁸. Neste contexto, em nome da Segurança Jurídica para conferir uma maior estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte, com vistas a estabelecer uma maior confiança que este deve depositar nas interpretações e comportamentos da Autoridade Administrativa, o Código Tributário Nacional, no capítulo da constituição do crédito tributário, prevê a impossibilidade de aplicação da nova interpretação jurídica para fatos geradores praticados antes da modificação, *verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O dispositivo supra transcrito foi incluído no Código Tributário Nacional como um escudo de proteção contra as alterações interpretativas do próprio Fisco, em nome da segurança jurídica e da proteção da boa-fé do contribuinte, já que nenhum contribuinte pode ser surpreendido, negativamente, se agiu conforme a própria orientação fazendária.

Rubens Gomes de Sousa⁹, um dos autores do Código Tributário Nacional, sustentava que nos casos em que a Administração tributária, por uma

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6ª Edição. Saraiva: São Paulo, 2016. p. 643

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 108-9.

questão de interpretação jurídica, tenha adotado uma conceituação jurídica certa, mas depois a substitui por outra interpretação igualmente certa, porém mais favorável ao fisco, imprimindo uma maior tributação, este entendimento não poderia ser aplicado para fatos antes da alteração da interpretação. E conclui: "se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária."

Neste diapasão, Leandro Paulsen¹⁰ assim discorre:

O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

Perceba que é o princípio da segurança jurídica quem inspira o art. 146 do CTN, com vistas a, exclusivamente, proteger o contribuinte, a confiança, a previsibilidade na relação Fisco/Contribuinte. Com isso, a manifestação da autoridade fiscal acerca de seu entendimento sobre como uma regra deve ser interpretada a vincula e eventual mudança deste critério jurídico antes manifestado terá aplicação apenas para fatos que ocorrerão após a alteração do critério jurídico.

Assim, Ricardo Lodi Ribeiro¹¹ afirma que esta manifestação da autoridade administrativa pode ser por pareceres normativos e decisões administrativas - como era o caso na época dos fatos geradores aqui discutidos, ou mesmo em casos de solução de consulta, como o é agora:

A tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados (...). Assim, a proteção aplica-se também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.

Percebe-se que o CTN imprimiu, com tintas fortes, uma proteção ao contribuinte, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, para que, diante de uma nova interpretação jurídica manifestada pela Administração, ele, o contribuinte,

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15ª Edição. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2013. p. 1049

¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. in: Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Dialética: São Paulo, out/2007. p. 99

não seja tributado de uma forma mais gravosa por fato gerador praticado antes da modificação do critério jurídico. No entanto, indaga-se: e se a modificação do critério jurídico for benéfica ao contribuinte? Em outras palavras, se a finalidade da norma é a proteção do contribuinte, evitando surpresas que lhe prejudiquem, caso a mudança de critério jurídico lhe seja mais benéfica, trazendo uma tributação mais branda, deve esta modificação de interpretação ter efeitos retroativos?

Entendo que sim, a mudança de critério jurídico que favorece o contribuinte deve ter efeitos retroativos, obrigando a Administração Pública a aplicar este novo entendimento para fatos geradores já praticados e mais, se já houver lançamento, a rever seus lançamentos já efetuados para conferir a nova interpretação. Isso, é claro, repito, se for benéfico ao contribuinte. Neste sentido, não é outro o entendimento do prof. Luciano Amaro:

*Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção do sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar o novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de ideias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. A vedação se reporta “a um mesmo sujeito passivo” (e, portanto, a cada sujeito passivo que estiver na mesma situação), e atém-se a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que **todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançadas de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, em relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério.** (grifei)*

Isto posto, é imprescindível a análise caso a caso. Entendo que a modificação de critério jurídico estampada na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, se trazer uma tributação mais onerosa, deve ter uma aplicação *pro futuro*, apenas para aplicar este entendimento para fatos geradores praticados após sua publicação, em nome da proteção da confiança e por aplicação do art. 146, CTN. Por outro lado, se em algum caso em particular este novo entendimento trazer uma tributação mais favorável, é direito do contribuinte ver aplicado este novo entendimento, inclusive para fatos geradores já ocorridos.

Processo nº 12963.000311/2008-35
Acórdão n.º **3301-004.722**

S3-C3T1
Fl. 127

Portanto, como no caso em análise a Solução de Consulta Cosit nº 278/2017 lhe traz uma tributação mais branda, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Salvador Cândido Brandão Junior