



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

Processo n° 13984.000993/2009-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.987 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrente PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE LAGES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEF/FUNDEB

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 recebidas do FUNDEF e do FUNDEB compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Marcelo Costa Marques D Oliveira, Salvador Candido Brandão Júnior e Winderley Morais Pereira, que davam provimento parcial ao recurso voluntário, aplicando a Solução de Consulta Cosit n° 278/2017.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 347 a 349) interposto pelo Contribuinte, em 10 de setembro de 2012, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-29.662 (fls. 327 a 341), de 31 de julho de 2012, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) – DRJ/FNS – que decidiu, por maioria de votos, julgar improcedente a Impugnação (fls. 301 a 303), mantendo o crédito tributário exigido.

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

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em razão da insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep devida em relação a fatos geradores ocorridos no período 01/2005 a 12/2008. Está sendo exigida, da interessada em epígrafe, a quantia de R\$ 79.388,36, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

Do Relatório Fiscal

Relata a autoridade fiscal que elaborou os documentos "Demonstrativo de Receitas Correntes e Transferências de Capital Contabilizadas - Anos-calendário de 2006 e 2007" e o "Demonstrativo de Apuração do Pasep", que espelham o montante de receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas pela Prefeitura do Município de Lages e a apuração dos montantes devidos, retidos, recolhidos e a pagar do PASEP, tendo por base os Demonstrativos de Receitas segundo as categorias econômicas da Lei nº 4.320/64, fls. 16/197, enviados pela Prefeitura.

Explica que critério adotado na elaboração dos demonstrativos foi o de, primeiro, levar à incidência da contribuição para o PIS/PASEP todas as receitas que compõem a sua base de cálculo, independente de ter havido a retenção de PASEP pelo Tesouro Nacional, e, em seguida, efetuar a dedução dos valores retidos da contribuição. Informa que os valores retidos encontram listados nos relatórios extraídos do sítio da internet do Banco do Brasil (www.bb.com.br), no link "Governo/Poder Executivo Federal/Dispêndios/Repasse de Recursos/Distribuição da Arrecadação Federal, Estadual e Municipal/Prefeitura de Lages", juntados as fls. 03/10. E que houve retenção somente a partir do mês de outubro de 2007, não havendo outros valores retidos de conhecimento do sujeito passivo, que não os citados, conforme se depreende de sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002.

Em relação a alegações trazidas pelo contribuinte, em resposta à intimação fiscal presentes nas folhas 268 e 269, esclarece, que:

1) a receita recebida classificada sob a rubrica "Receita de Capital Recebida" é tributada de acordo com o disposto no art. 70 (caput) do Regulamento do PIS/Pasep e que essa receita, quando recebida de outra entidade de direito público interno, não sofre a dupla tributação no ente recebedor, pois o ente transferidor deduz da base de cálculo do PIS/Pasep o valor dessa transferência, conforme disposto no parágrafo segundo desse art. 70;

2) as receitas arrecadadas e as de transferências correntes e de capital recebidas das Entidades 3, 6, 7, 8, 9 e 11, conforme consta nos demonstrativos consolidados de fls. 16/197, são receitas próprias dessas entidades, portanto sujeitas à tributação do PIS/Pasep conforme prevê o art. 70 (caput) do Regulamento; e que não foram submetidas a tributação as transferências recebidas da União com a função Recursos do SUS, da Entidade 3, e Recursos do Fundo Nacional da Assistência Social, da Entidade 11, tendo em vista analogia que se faz com o entendimento esboçado pela Solução de Consulta SRRF/9aRF/DISIT nº 70, de 30 de abril de 2003;

3) as deduções da base de cálculo do Pasep, praticadas pelo contribuinte, conforme demonstrativos por ele elaborados - fls. 13/15, ou se tratam de receitas próprias (como FPM, Indenizações/Restituições e Receita Dívida Ativa), ou recursos recebidos com a classificação contábil de Transferência Corrente (como: Outras Transferência da União; Transferência Comp. Financ. p/ Expl.; Transf. Recurso do Fdo Nac. Educ; e Transf. de Recursos FUNDEF e Convênios); quanto à tributação das Transferências Correntes, foi adotado o mesmo entendimento já exposto no item 1 acima, ou seja, quando da transferência do recurso, a entidade transferidora deduz da base de cálculo do Pasep o valor da transferência, não se configurando, assim, dupla incidência; em relação aos valores recebidos sob a rubrica "Recursos do Fundeb", cita o entendimento da RFB esboçados na Solução de Divergência nº 2 - Cosit, de 10 de fevereiro de 2009, da Coordenação-Geral de Tributação da RFB e na Solução de Consulta SRRF/9aRF/DISIT nº 70, de 30 de abril de 2003; registra que não há recursos recebidos para o FUNDEB a título de repasses complementares conforme resposta do contribuinte, o que ensejaria a sua dedução da base de cálculo do Pasep, conforme solução de consulta Cosit nº 2.

Informa, por fim, que o "Demonstrativo de Receitas Correntes e Transferências de Capital Contabilizadas - Anos-calendário de 2006 e 2007" traz, no ano calendário de 2006 a dedução da rubrica "Dedução da Receita", contabilizada na conta "9.0.0.0.00.00.00.00 — Deduções da Receita Corrente" que, no ano-calendário de 2007, está contabilizada na conta "9.7.2.x.xx.xx.xxx" como retificadora de cada transferência corrente recebida. E explica que essa exclusão decorre da dedução feita pela União a título de FUNDEB, cujos valores são posteriormente devolvidos de acordo com as normas desse Fundo/Programa, como, também, demonstra a resposta do contribuinte em fls. 268/269.

Da Impugnação

A impugnante contesta o lançamento discordando da metodologia adotada pelos auditores fiscais. Diz que entende que na composição da base de cálculo da contribuição deve ser contemplada a dedução da Transferência Multigovernamental, qual seja, a receita de Transferência de Recursos do Fundef/Fundeb (Receita recebida do Fundef) e não a receita transferida ao Fundo pelo município que é deduzida na fonte quando do recebimento/crédito das Receitas de Transferências constitucionais (FPM, ITR, ICMS, IPVA). A recorrente baseia-se na sua interpretação e entendimento da Solução de Divergência no 2 da Cosit. Nesse sentido afirma:

Acreditamos que a referência se faz [na Solução de Divergência Cosit] ao valor retido do repasse das transferências constitucionais (FPE e FPM) e transferido ao Fundo, o que vem a confirmar o disposto no parágrafo anterior, ou seja: os valores retidos e repassados/alocados para o FUNDEF pelos Municípios, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PASEP.

Assim sendo, a alíquota de 1% para recolhimento da contribuição ao PASEP deve ser aplicada sobre a receita bruta proveniente das Transferências Constitucionais (FPM, ICMS, etc.). O que nos leva ao entendimento de que o Município, ao contabilizar os valores oriundos da receita de Transferência do FUNDEF/FUNDEB, deve deduzi-los de sua base de cálculo para contribuição ao PASEP, pois tais valores já sofreram a incidência da contribuição no Município arrecadador ou em outro ente federativo. Mesmo quando o Município obtém um ganho, em função da arrecadação com o FUNDEF/FUNDEB (valores transferidos/devolvidos pelo Fundo ao Município) ser superior ao valor retido na fonte de suas receitas de transferências constitucionais (valores transferidos ao Fundo pelo Município), entendemos que a referida receita deva ser deduzida da base de cálculo do PASEP, pois tais valores já compuseram a base de cálculo de outro ente federativo.

Registra que no “Demonstrativo de Receitas Correntes e Transferências de Capital Contabilizadas – Anos-Calendários 2006 e 2007”, está contemplado como “deduções da receita”, para fins de composição da base de cálculo do PASEP, os valores retidos das transferências constitucionais decorrentes da dedução feita pela União a título de Fundeb. E acrescenta:

Porém, tal entendimento não vai de encontro com o que prescreve a Solução de Divergência n.º 2 - Cosit, ou seja: "Os valores de suas receitas próprias repassados/alocados, para o FUNDEF/FUNDEB, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal", reforçando que inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB deve ser incluída na base de cálculo.

Note-se que a Solução de Divergência não faz menção aos recursos devolvidos pelo Fundo (FUNDEB) ao Município, porém, ao considerar que os recursos repassados ao FUNDEB pelo Município não podem ser excluídos da base de cálculo do PASEP, incoerente seria se a receita oriunda de recursos devolvidos pelo FUNDEB fizesse parte da composição da base de cálculo, pois evidenciaria dupla incidência da Contribuição ao PASEP.

Tendo em vista a negativa do Acórdão da 4ª Turma da DRJ/FNS, que, por maioria de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário visando reformar a referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 07-29.662 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

PASEP. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEF/FUNDEB.

As transferências recebidas do FUNDEF e do FUNDEB compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A questão no presente processo envolve a inclusão ou não na base de cálculo do Pasep do valor correspondente a parcela destinada ao Município advinda do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

O Contribuinte discorda quanto ao lançamento da autoridade fiscal por ter incluído na base de cálculo do PASEP os valores recebidos do FUNDEB e contabilizados na conta contábil "1.7.2.4.01.00.00.00 — Transf. de Recursos do FUNDEF.

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

1.1 HISTÓRICO DO FUNDEF E FUNDEB

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

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

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

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

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

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

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

§ 3o A União complementarará 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 **Fundef** criado pela Lei no 11.494, de 2007), no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, com natureza meramente contábil.

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

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

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

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

Todavia, foram preservadas, no **Fundeb**, as naturezas jurídica e tributária inerentes ao extinto **Fundef**, razão pela qual os contenciosos tributários constituídos

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

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

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

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

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

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

² 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)

fundam-se em idênticas controvérsias, seja inaugurado sob a égide de um ou de outro fundo, v.r., questiona-se a incidência do Pasesp sobre o repasse de recursos ao Fundo, pela União. Portanto, no presente voto far-se-á referência indistintamente ao **Fundef** ou **Fundeb**, independentemente de tratarem-se de fatos ocorridos na vigência temporal ou espacial de um ou de outro.

1.2 DA NATUREZA JURÍDICA E TRIBUTÁRIA

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

“03.01.02.02 NATUREZA DO FUNDEB

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

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

[Destaquei]

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

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

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

A classificação dos fundos tem sido recorrentemente um problema para a Administração Pública, especialmente no que se refere aos efeitos práticos de qualquer iniciativa definitiva de taxonomia. Em âmbito federal a questão preocupa, principalmente, o Tesouro Nacional, a quem incumbe, efetivamente, o controle dos fluxos dos altíssimos valores envolvidos. Neste sentido, há previsão de fundos de gestão orçamentária, de gestão especial e de natureza contábil. O Fundeb se encontra no último grupo. Ao que consta, os fundos de gestão orçamentária

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

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

realizam a execução orçamentária e financeira das despesas orçamentárias financiadas por receitas orçamentárias vinculadas a essa finalidade. *De acordo com o Tesouro Nacional entre os fundos de gestão orçamentária se classificam o Fundo Nacional da Saúde, o Fundo da Criança e Adolescente e o Fundo da Imprensa Nacional, entre outros.*

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

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

[Destaquei]

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

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

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 **Fundef**].

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

O Pasep constitui contribuição à seguridade social destinada à formação do patrimônio do servidor público, instituída pela Lei Complementar no 8/70 e, a partir da Constituição Federal de 1988, art. 239, fixou-se que os recursos advindos de tal tributo iriam financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

Constituição Federal de 1988

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

Lei Complementar no 8/70

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

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

I - União:

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

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

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

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

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

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

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

(...)

III pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

§6o A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

(...)

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

Art.8o A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

(...)

III um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.”

[Destaquei]

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

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

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

(...)

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

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

1.4 DA INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE O FUNDEB⁵

Conforme já explicitado em tópico precedente, a base de cálculo da contribuição para o Pasep, devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno, será apurada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, nos termos do art. 2º, III, da Lei 9.715/98, excluindo-se as transferências efetuadas a outras entidades públicas (art. 7º).

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

A receita do ente municipal é alimentada não só pelas denominadas receitas tributárias próprias, mas também pelas transferidas pelos demais entes federados. Argumentam os municípios que, ao lhes creditar tais valores, a União já faria a dedução para alocação dos recursos ao **Fundef/Fundeb**⁶, bem como a correlata retenção na fonte da contribuição para o PASEP.

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

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

⁶ O mesmo raciocínio aplica-se ao Fundef, nos termos da Lei no 9.424/96, que vigorou até 2006 e a seu

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

Advogam esses Municípios que os valores do **Fundeb** que compõem a base de cálculo da contribuição ao PASEP devem ser aqueles efetivamente recebidos e não a quantia alocada quando do repasse de verbas pela União.

O ente municipal calca todo seu raciocínio na premissa de que o PASEP deve incidir sobre o valor que recebe do **fundo** e não sobre o valor alocado, o que levaria a uma retenção indevida pela União do tributo, que teria que ter sua base de cálculo reajustada.

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

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

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

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

Art. 8º: A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.

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

Verifica-se a situação posta porque o parâmetro utilizado para o rateio do **Fundeb** a cada Município é diverso de mero cálculo aritmético encontrado pela quantificação do valor repassado pela União aos entes municipais e que é destinado à constituição do **fundo**. Referido valor é encontrado com base em grandeza trazida pelo texto

sucessor, o Fundeb, nos termos da Lei no 11.494/2007, com vigor até 2020.

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.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Base de cálculo de Município.

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

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

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar no 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei no 9.715, de 1998.

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

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

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

Portanto, diante da legislação e dos fatos e com os argumentos acima expostos, compartilho com esse entendimento, de que o recebimento pelos Municípios das transferências da União e dos Estados, no caso os valores do FUNDEB, devem ser incluídas na base de cálculo do PASEP.

Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e a os autos do processo, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, mantendo a decisão ora recorrida.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen