



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

**Processo n°** 14751.000514/2007-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-004.719 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2018  
**Matéria** Contribuição para o Pasep - PJ de Direito Público  
**Recorrente** CONDE PREFEITURA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

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

O ingresso de valores originários do 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), conta 1724.01.00 Transferência do FUNDEF, não integra a base de cálculo para apuração do Pasep devido pelas Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno.

Referidos valores já foram tributados em momento anterior, quando do aporte para o fundo. Portanto eventual tributação dos valores recebidos pelo ente público da parcela que lhe couber do rateio do fundo, ocasionaria bitributação, vedada pela norma de regência.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

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 Morais Pereira, que davam provimento ao recurso voluntário, aplicando a Solução de Consulta Cosit nº 278/2017.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais 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 Morais Pereira.

## Relatório

Adota-se o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no **11-26.545 - 2a Turma da DRJ/REC** (fls. 282 e seguintes):

Contra a Pessoa Jurídica de Direito Público já identificada foi lavrado o Auto de Infração, de fls. 03/06, do presente processo, para exigência dos créditos tributários, adiante especificados, referente aos períodos de apuração constantes do auto de infração do PASEP:

### Valores em Real

<b>Crédito Tributário</b>	<b>PASEP</b>
<b>Contribuição</b>	<b>116.671,99</b>
<b>Juros de Mora</b>	<b>44.668,63</b>
<b>Multa Proporcional</b>	<b>65.423,97</b>
<b>TOTAL</b>	<b>226.764,59</b>

2. De acordo com o autuante, o referido Auto é decorrente da falta / insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, conforme descrito às fls. 04/06 e no "Termo de Verificação Fiscal", fls. 239/259, parte integrante do auto de infração, nos seguintes termos:

*"A Base de Cálculo da contribuição para o PASEP a ser apurada pela Prefeitura, na condição de pessoa jurídica de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas, consoante dispõe o artigo 2º, inciso III, e o artigo 70 da Lei nº9.715, de 25 de novembro de 1998,*

*Os recursos alocados para formação do FUNDEF — Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, definido pelo art. 1º, da Lei nº 9.424, de 1996, correspondente a 15% do FPM, ICMS e IPI, foram deduzidos da base de cálculo. Portanto, os recursos*

*repassados ao FUNDEF pelo Município não se sujeitam à incidência da contribuição para o PASEP.*

*...elaborou-se o levantamento das bases de cálculo da contribuição ora examinada, para o período de 2003 a 2006, onde foram preparadas 03 (três) planilhas (folhas 230 a 232), denominadas de "**Demonstrativo da Base de Cálculo do PASEP**", contendo o seguinte detalhamento, colunas 01 a 08 referem-se à receita corrente, transferência de corrente e de capital, afóra a receita não contabilizada, já as colunas 09 e 10, representam as deduções do FUNDEF (15% do FPM, ICM e IPI)".*

3. Inconformada com a autuação, a contribuinte, pelo seu procurador, instrumento, fl. 238, apresentou a impugnação, de fls. 262/272, anexou cópias de documentos, alegando, em síntese, que:

3.1 — quando foi criado o PASEP, a base de cálculo para os Municípios apenas abrangiam as transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Lei nº 9.715/98 alterou o PASEP para ampliar a base de cálculo relativa à contribuição dos municípios, incluindo todas as transferências correntes e de capital recebidas;

3.2 — em razão da Contribuição PASEP ter sido instituída por Lei Complementar, apenas poderia ser modificada por lei desta espécie, não podendo ser alterada por Lei Ordinária. Desta forma a Lei Federal Ordinária nº 9.715/98 é nula e não gera quaisquer efeitos, tendo em vista que feriu norma constitucional, quando alterou Lei Complementar sem ter esta competência;

3.3 — em razão disto, deve a base de cálculo do PASEP incluir apenas as transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, excluindo todas as demais transferências;

3.4 — a auditoria emitiu parecer contrário a este argumento, dizendo que não tinha competência para analisar a constitucionalidade ou não de uma lei. Ocorre que, a Constituição Federal deve ser cumprida por todos, em especial pelos órgãos integrantes do Governo. Não se quer que a Receita Federal venha declarar a lei flagrantemente inconstitucional;

3.5 - assim, não restam dúvidas que quase que unanimidade entre os juristas o entendimento de que a revogação de uma lei complementar por uma lei ordinária é inconstitucional, sendo este o entendimento da jurisprudência, em especial do STJ, conforme os julgados transcritos. Com supedâneo neste argumentos, deveria o Auditor Fiscal não aplicar a Lei Federal Ordinária nº 9.715/98, no tocante ao que alterou a Lei

Complementar nº 08 de 03 de dezembro de 1970, tendo em vista que a lei ordinária revogou a lei complementar ferindo o princípio da hierarquia das leis;

3.6 - cabe à administração pública o cumprimento da Constituição, se negando a cumprir ou exigir lei flagrantemente inconstitucional, como é o caso da Lei Federal Ordinária nº 9.715/98, que revogou a lei complementar. Deve a base de cálculo do PASEP incluir apenas as transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, excluindo todas as demais transferências, assim como definido pela Lei Complementar nº 08 de 03 de dezembro de 1970;

3.7 - as receitas referentes As transferências correntes e de capital jamais poderiam ser incluídas na base de cálculo do PASEP ou de qualquer outro tributo, tendo em vista que os Municípios apenas gerenciam os recursos, ou seja, os recursos decorrentes das transferências, tais como: convênios e programas, têm destinação específica e vinculada e não integram o patrimônio do Município;

3.8 — vale ressaltar que Com os recursos de tais transferências não podem ser realizadas quaisquer despesas que não previstas no próprio convênio ou programa. Assim, como nos programas e convênios não existe previsão para pagamento de PASEP, não pode o Município ser obrigado a pagar uma contribuição sobre recursos de responsabilidade de terceiros;

3.9 — jamais a Receita Federal poderá cobrar o tributo do Município, eis que há lei federal disciplinando obrigação da União Federal em reter o tributo, sendo este ente da federação o responsável pelo recolhimento do tributo e não o Município. Caso entenda ser devido o PASEP, como exposto no auto de infração, deve a Receita Federal cobrar o tributo da União Federal e não do Município de Conde, tendo em vista a substituição tributária, ficando aquele ente da federação responsável pela quitação do tributo, por força de lei;

3.10 — em razão de tudo o que foi exposto, deve ser excluída da base do PASEP as transferências realizadas pelos Estados e União destinadas a Convênios e Programas, cujas rubricas são específicas e vinculadas, ou caso assim não seja este o entendimento, que seja excluída a responsabilidade do Município de Conde pela quitação do tributo, em razão da substituição tributária imposta pela Medida Provisória nº 2.158/2001.

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. 282):

ASSUNTO: CONTRIBUICAO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

BASE DE CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PASEP.

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

MULTA. ENTES PÚBLICOS.

As pessoas jurídicas de direito público submetem-se As multas por infração à legislação tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo.

Lançamento Procedente

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso voluntário, (fls. 296 e seguintes), no qual reafirma as razões constantes da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira.

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

Trata-se de Auto de Infração para exigência de contribuição para o Pasep, relativas ao período de 01/01/2003 a 31/12/2005, contra Pessoa Jurídica de Direito Público Interno por falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao Pasep.

A Recorrente alega inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, "ao alargar a base de cálculo do PASEP e criar uma nova fonte de custeio da SEGURIDADE SOCIAL, desobedeceu as normas constitucionais acima referidas." No seu entendimento, a alteração da Lei Complementar no 08/70 deveria ter sido feita por lei complementar.

Defende, assim, que "a base de cálculo do PASEP incluir apenas sobre as transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do

Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, excluindo todas as demais transferências".

Defende também que seria impossível instituir tributos sobre a receita de terceiros. Isso porque os recursos decorrentes das transferências, tais como: convênios e programas, têm destinação específica e vinculada e não integram o patrimônio dos entes municipais e assevera:

querer cobrar do Município contribuição sobre transferências destinadas pelos ESTADOS e UNIÃO, seria o mesmo que transferir a responsabilidade destes entes sobre o pagamento de tal tributo para o Município.

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 **Fundef** Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério), 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 cálculo<sup>1</sup> apontada pelos municípios não guarda 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.

*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*

---

<sup>1</sup> 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.

*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 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 **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 1996<sup>2</sup>:*

*A União contribuía, por sua vez, complementarmente, na forma do art. 6º da referida lei<sup>3</sup>, de modo a atingir o valor mínimo por aluno definido nacionalmente.*

---

<sup>2</sup> 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)

<sup>3</sup> 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)

*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 Específicos<sup>4</sup>, 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*

<sup>4</sup> [https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte\\_III\\_-\\_PCE.pdf](https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_III_-_PCE.pdf)

*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 PGFN<sup>5</sup> Ano I – Número 1 – 2011 pondera:*

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

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

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

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

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 de 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*<sup>6</sup>

*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).*

(...)

---

<sup>6</sup> 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](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9743)

*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**,<sup>7</sup> 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 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.*

---

<sup>7</sup> 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.

*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.

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 tributação alegada pela Recorrente.

Quanto à alegada inconstitucionalidade da Lei, cumpre mencionar que, conforme sua Súmula no. 2, " O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

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.

Processo nº 14751.000514/2007-61  
Acórdão n.º **3301-004.719**

**S3-C3T1**  
Fl. 549

---

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

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira