ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720493/2013-64

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

Processo nº	15586.720493/2013-64
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-004.140 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de outubro de 2017
Matéria	Contribuição para o Pasep - PJ de Direito Público
Recorrente	Prefeitura Municipal de Vitória
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

Ementa:

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), ou do **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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator

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

Relatório

Por bem representar os fatos, adoto, essencialmente, o relatório do Acórdão recorrido, até aquele ponto.

Contra a Prefeitura qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 04 a 09 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Pasep no período de 01/01/2010 a 31/12/2010, exigindo-se-lhe contribuição de R$ 1.026.190,14, multa de ofício de R$ 769.642,61 e juros de mora de R$ 280.735,84, calculados até 07/2013, perfazendo o total de R$ 2.076.568,59.

Do Relatório Fiscal, folhas 12 e 20, cabe transcrever o seguinte trecho:

"[...]

3. DO FATO GERADOR.

3.1. O dado correspondente ao fato gerador do presente levantamento é o fato do Município de Vitória ser contribuinte obrigatório do PASEP, referente aos valores incidentes sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, conforme aparato legal referenciado no item 2 (dois). O não recolhimento da Contribuição Devida para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, nem tão pouco a declaração de tal débito em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, afronta totalmente a obrigatoriedade dos dispositivos legais supramencionados.

4. DAS BASES DE CÁLCULO / CRÉDITO.

4.1. As bases de cálculo das contribuições devidas encontram-se expressas, mês a mês, no Auto de Infração lavrado, cuja receita, como também as despesas (transferências a autarquias), estão demonstradas em balancetes fornecidos pelo sujeito passivo, sob o título de balancetes da receitas e de despesas.

4.1.1. Em planilha denominada DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS ANO 2010, anexa ao presente, demonstramos a totalização das receitas tributáveis, mês a mês, conforme rubricas transcritas a seguir:

1	RECEITAS CORRENTES
1.1	Receitas Tributárias
1.2	Receitas de Contribuições
1.3	Receita Patrimonial
1.4	Receita Agropecuária
1.5	Receita Industrial
1.6	Receita de Serviços
1.7	Transferências Correntes
1.9	Outras Receitas Correntes
2	RECEITAS DE CAPITAL
2.4	Transferências de Capital
9	Dedução FUNDEB (Transferências Correntes)
9.7.2.1.01.02	Dedução FUNDEB FPM
9.7.2.1.01.05	Dedução FUNDEB ITR
9.7.2.1.09.01	Dedução FUNDEB L.87/96
9.7.2.2.01.01	Dedução FUNDEB ICMS
9.7.2.2.01.02	Dedução FUNDEB IPVA
9.7.2.2.01.03	Dedução FUNDEB ICMS-FUNDAP
9.7.2.2.01.04	Dedução FUNDEB IPI

4.1.2. Em planilha denominada DEMONSTRATIVO DE TRANSFERÊNCIAS AO IPAMV (AUTARQUIA) ANO 2010, anexa ao presente, demonstramos a totalização das transferências efetuadas ao Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Município de Vitória (Autarquia), que devem ser subtraídas das receitas, mês a mês, conforme rubricas transcritas a seguir:

3	DESPESAS CORRENTES
3.1.91.13.99	Outras Obrigações Patronais
5	TRANSF. EFET. COBERTURA DEFICIT
5.7.77.99.02	Complemento IPAMV - FUEFUM
5.7.77.99.04	Complemento IPAMV - MDE
5.7.77.99.08	Complemento IPAMV - SEMUS
5.7.77.99.10	Complemento IPAMV - SEMAD

4.1.3. Em planilha denominada DEMONSTRATIVO DA RETENÇÃO PASEP NA FONTE BANCO DO BRASIL ANO 2010, anexa ao presente, demonstramos a totalização das retenções efetuadas pelo Banco do Brasil na fonte e transferidas diretamente para o PASEP, sendo essas retenções devidamente abatida dos valores devidos.

4.1.4. Em planilha denominada DEMONSTRATIVO DE DECLARAÇÃO EM DCTF/PAGAMENTOS EM DARF/PARCELAMENTOS, anexa ao presente, demonstramos a totalização dos valores declarados em DCTF, que correspondem perfeitamente ao somatório dos DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) com o Parcelamento existente. Tanto os valores dos DARF, quanto o parcelamento existente, foram também abatidos dos valores devidos, pois correspondem aos os valores declarados em DCTF.

4.1.5. Em virtude do exposto, concluímos que o crédito remanescente devido ao PASEP e que se encontra demonstrado em planilha denominada de APURAÇÃO FINAL DO VALOR DO CRÉDITO DEVIDO, anexo ao presente, e é o somatório de todas as receitas elencadas no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS ANO 2010, subtraídas das transferências contidas no DEMONSTRATIVO DE TRANSFERÊNCIAS AO IPAMV (AUTARQUIA) ANO 2010, dos valores de contribuição declarados no DEMONSTRATIVO DE DECLARAÇÃO EM DCTF/PAGAMENTOS EM DARF/PARCELAMENTOS, e finalmente subtraídos dos valores retidos pelo Banco do Brasil demonstrados no DEMONSTRATIVO DA

RETENÇÃO PASEP NA FONTE BANCO DO BRASIL ANO 2010. Informamos que todos os demonstrativos se encontram anexados ao presente relatório fiscal.

4.2. Ainda em relação ao crédito apurado, em planilha denominada de APURAÇÃO FINAL DO VALOR DO CRÉDITO DEVIDO, temos a acrescentar que os valores que foram apurados por essa auditoria correspondem, conforme quadro abaixo, aos valores devidos ao PASEP sobre as receitas do FUNDEB, subtraídos dos valores declarados a maior em DCTF, conforme constam em planilha fornecida pelo próprio contribuinte, denominada de APURAÇÃO MENSAL DO VALOR DEVIDO AO PASEP, anexo ao presente.

	VALORES APURADOS PELO CONTRIBUINTE				VALORES APURADOS PELO FISCO
A	B	C	D	E	F
COMP	RECEITAS DE TRANSFERENCIA FUNDEB	VALOR DO PASEP SOBRE RECEITAS FUNDEB	VALOR DA DCTF A MAIOR	(VALOR PASEP) - (VALOR DCTF A MAIOR)	DIFRENÇA APURADA PELO FISCO
JANEIRO	8.643.912,06	86.439,12	-	**86.439,12**	**86.439,12**
FEVEREIRO	6.328.026,27	63.280,26	9,15	**63.271,12**	**63.271,12**
MARÇO	9.449.684,77	94.496,85	25,13	**94.471,72**	**94.471,72**
ABRIL	8.492.270,59	84.922,71	22,40	**84.900,30**	**84.900,30**
MAIO	9.763.849,37	97.638,49	17,55	**97.620,95**	**97.620,95**
JUNHO	8.733.931,93	87.339,32	0,52	**87.338,80**	**87.338,80**
JULHO	7.199.091,31	71.990,91	22,74	**71.968,17**	**71.968,17**
AGOSTO	8.432.517,41	84.325,17	2,64	**84.322,54**	**84.322,54**
SETEMBRO	8.005.167,18	80.051,67	58,24	**79.993,43**	**79.993,43**
OUTUBRO	9.112.781,58	91.127,82	21,57	**91.106,24**	**91.106,24**
NOVEMBRO	9.025.553,48	90.255,53	14,51	**90.241,03**	**90.241,03**
DEZEMBRO	9.452.381,91	94.523,82	7,10	**94.516,72**	**94.516,72**
TOTAIS	102.639.167,86	1.026.391,68	201,56	**1.026.190,14**	**1.026.190,14**

4.2.1. Relativamente ao FUNDEF/FUNDEB, esclarecemos que se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Convém esclarecer que o FUNDEB- Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Lei 11.494 de 20/06/2007), sucedeu ao FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento de Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Lei 9.424 de 24/12/1996).

4.2.2. Consoante disposto no art. 7º da Lei n. 9.715 de 1998, somente podem ser excluídos da base de cálculo dessa contribuição as transferências efetuadas a outras entidades públicas. O FUNDEB não é considerado uma entidade pública, portanto os valores que eventualmente forem repassados ou transferências percebidas pelos Municípios, por esse fundo, não devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelo Município.

4.2.3. Corroborando ainda esse nosso entendimento, temos ainda que ressaltar novamente o Art. 67 do Decreto 4.524 de 17/12/2002, aqui se transcreve:

> *Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PÍS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).*

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

5. DA ALÍQUOTA APLICADA.

5.1. A alíquota aplicada foi de 1% (um por cento), conforme determina o aparato legal transcrito no item 2 (dois).

6. DA MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

6.1. Sobre as contribuições apuradas foram aplicadas multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

6.2. Os juros de mora foram aplicados no percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente de acordo com o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

7. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO.

7.1. Comprovada a prática de infração à legislação que instituiu e rege a apuração da Contribuição poro o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e quantificados os valores devidos pelo contribuinte no período abrangido por esse trabalho, cabe a esta fiscalização constituir de ofício o crédito tributário.

7.2. Em face da legislação aplicável, descrita nos enquadramentos legais da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e no item 2 (dois) do presente, que fazem parte integrante deste Auto de Infração, foram apurados os créditos tributários abaixo:

VALORES DEVIDOS	PASEP (em R$)
PRINCIPAL	1.026.190,14
JUROS	280.735,84
MULTA	769.642,61
TOTAL	2.076.568,59

8. Das Informações Diversas.

8.1- Relativamente às contribuições lançadas neste Auto de Infração foi lavrada a Representação Fiscal Para Fins Penais (Crime Contra a Ordem Tributária), Processo nº 15586.720.494/2013-17, com comunicação à Autoridade competente para as providências cabíveis em razão de omissão e/ou informação incorreta das contribuições na DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, e o não recolhimento das contribuições devidas, situação que em tese:

a) Configura a prática de crime previsto no artigo 1º, inciso I da Lei 8.137/90 - Crime contra a Ordem Tributária - relativamente às contribuições lançadas neste Al - Auto de Infração, em favor do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);[...]"

Cientificada em 24/07/2013, a interessada apresentou em 22/08/2013 a impugnação de fls. 7.451 a 7.483, na qual alegou, em síntese, o seguinte:

- Do que se verifica dos autos, os valores registrados como Transferências de Recursos do FUNDEB (código 1.7.24.01.00), referem-se ao retorno do valor repassado ao FUNDEB pelo Município de Vitória, e que regressou aos cofres municipais de

acordo com o percentual do número de alunos matriculados nas escolas do Município, definido pelo Ministério de Educação e Cultura - MEC.

- O FUNDEB foi instituído pela Lei n° 11.494/2007, que já em seu art. 1º o define como um fundo de natureza meramente CONTÁBIL, no qual os recursos retidos dos municípios são redistribuídos aos mesmos de acordo com um percentual definido pelo MEC, advindo do número de alunos matriculados da rede escolar de cada município.

- Assim, quando, da arrecadação das TRANSFERÊNCIAS CORRENTES, registradas pelo valor BRUTO DA ARRECADAÇÃO, o qual é a base de cálculo para as deduções para o FUNDEB (em especial as Cota-parte Fundo de Participação dos Municípios - FPM, Cota-parte Imposto sobre a propriedade Rural-ITR, Transferências Financeiras ao Município LC 87/96, Cota-parte do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, Cota-parte Imposto sobre a propriedade de veículos automotores -IPVA, Cota-parte ICMS FUNDAP e Cota-parte Imposto sobre produtos industrializados -IPI), o valor total (antes de se fazer a dedução do valor devido ao FUNDEB, já foi considerado na composição da base de cálculo para a contribuição para o PASEP - embora não tenha sido efetivamente transferido ao ente público).

- Neste aspecto já se tributa a receita (como base de cálculo do PASEP) uma vez.

- Quando é feito o retorno dos recursos do FUNDEB ao Município seu valor não pode ser considerado e incluído novamente para o cálculo da contribuição, já que, assim teríamos dupla incidência do tributo sobre a mesma receita, já que esta somente é transferida ao Município no retorno dos valores. Os valores estariam sendo considerados duas vezes (uma no cálculo pelo valor bruto e outra quando do retorno dos recursos). Esse foi o entendimento adotado pela fiscalização na lavratura do A.I.

- Verifica-se, assim, uma ambigüidade no comportamento da fiscalização

federal, pois:

- No primeiro momento, quando há a retenção por parte do BANCO DO BRASIL do valor referente ao FUNDEB esses 20% não ingressam no patrimônio do Município. Não são RECEITAS do município. Não são sequer INGRESSOS. Contudo, esse valor é tributado. Para que se considere receita, faz-se necessário o incremento patrimonial do ente (o que não ocorre quando o valor é automaticamente remetido ao FUNDO - FUNDEB).

- Nesse sentido "o conceito de receita, embora fundamentalmente baseado no de ingresso, dele se estrema, pois o ingresso, corresponde também à entrada de dinheiro que ulteriormente será restituído, como ocorre no empréstimo e nos depósitos. Por isso mesmo Aliomar Baleeiro definiu: "receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo' (op. cit., p. 116).".

- Quando há o repasse/retorno do FUNDEB e aí sim há o ingresso ou a transferência, há novamente a tributação quando efetivamente ocorre o fato gerador.

- Ocorre que se o FUNDEB é um fundo meramente contábil, sem personalidade jurídica, não há que se falar em transferência. Caso se admita que há a transferência, o valor originário retido pelo BANCO do BRASIL então, nunca entrou nos cofres do ente público. Ele não ingressa no Município e vai para o FUNDEB. Ele automaticamente é destinado para FUNDEB pela fonte (BANCO DO BRASIL).

- Portanto, ou a primeira tributação com base em 1% sobre o total repassado está errada (já que 20% desse total não ingressam no patrimônio do Município) ou a segunda incidência esta equivocada porque o fundo não tem personalidade jurídica e não pode transferir valores que já eram de titularidade do Município.

- O que afirmamos de forma categórica, é que 02(duas) vezes o tributo não pode incidir quando efetivamente só há 01 (uma) entrada/ingresso/transferência.

- Repita-se: ou se tributa os 20% que ficam retidos, ou se tributa o valor que retorna efetivamente. O que não podemos admitir é que haja a incidência dupla da contribuição quando efetivamente há somente um ingresso /receita transferida.

- Pelos motivos expostos, entendemos que sendo aplicado o entendimento adotado pela fiscalização, estaríamos diante de um bis in idem tributário, já que a mesma renda estaria sendo computada duas vezes na composição da base de cálculo do PASEP. Neste aspecto, também entendemos que o auto lavrado não deve prosperar, devendo assim ser cancelado.

Ao apreciar a Impugnação, a 17ª Turma da DRJ/RJO, expediu o Acórdão 12-68.392, de 11 de setembro de 2014, que, por unanimidade de votos, Julgou-a Improcedente, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

FUNDEB. PASEP. BASE DE CÁLCULO.

Os Municípios ao receberem da União valores relativos as transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para o FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o Pasep.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso voluntário, fls. 627/633, Replisando os argumetnos constantes da Impugnação, dando ênfase à sustentação de que a parcela referente ao Fundeb já foi oferecida à tributação quando de seu repasse ao Fundo, portanto quando do retorno da parcela destinada ao município seu valor não pode ser considerado e incluído novamente para o cálculo da contribuição, já que, assim teríamos dupla incidência do tributo sobre a mesma receita, já que esta somente é transferida ao município no retorno dos valores.

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

É o relatório, em sua essência.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

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

1 Considerações Gerais

Trata-se de Auto de Infração para exigência de contribuição para o Pasep, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2010, contra Pessoa Jurídica de Direito Público Interno por falta/insuficiência de recolhimento da contribuição, com fundamento no art. 1º da Lei Complementar nº 8/1970, e nos arts. 2º, III, 7o e 8º, III da Lei nº 9.715/1998.

A lide cinge-se à inclusão na base de cálculo do Pasep da parcela destinada ao município oriunda do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

Antes de adentrarmos no mérito do caso concreto, considerando os recorrentes questionamentos de alguns 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.

1.1 HISTÓRICO DO FUNDEF E FUNDEB

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

> *A criação do Fundef (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério) em 1996 foi, sem dúvida, uma das mais importantes mudanças ocorridas na política de financiamento da educação no Brasil nas últimas décadas. Seu principal mérito talvez tenha sido o de proporcionar uma melhor redistribuição dos recursos financeiros educacionais, mediante o critério do número de alunos matriculados, com o objetivo de atenuar a enorme desigualdade regional existente no Brasil. Vale ressaltar, também, a contribuição do Fundef quanto ao aperfeiçoamento do processo de gerenciamento orçamentário e financeiro no setor educacional, bem como permitindo uma maior visibilidade na aplicação dos recursos recebidos à conta do Fundo.*
>
> [Excerto de artigo extraído da web em 1/7/2017: Texto Fundeb_PROGED.doc - autor não identificado]

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

> *Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal, **à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental**, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)*
>
> *§ 1º A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um **Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério**, de natureza contábil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)*
>
> *§ 2º O Fundo referido no parágrafo anterior será **constituído por, pelo menos, quinze por cento dos recursos** a que se referem os arts. 155, inciso II; 158, inciso IV; e 159, inciso I, alíneas "a" e "b"; e inciso II, da Constituição Federal, e **será distribuído** entre cada Estado e seus Municípios, **proporcionalmente ao número de alunos** nas respectivas redes de ensino fundamental. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)*
>
> *§ 3º A União complementará os recursos dos Fundos a que se refere o § 1º, sempre que, em cada Estado e no Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)*
>
> *§ 4º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)*

> *§ 5º Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no § 1º será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério.* (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)
>
> *§ 6º A União aplicará na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, inclusive na complementação a que se refere o § 3º, nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal.* (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)
>
> *§ 7º A lei disporá sobre a organização dos Fundos, a distribuição proporcional de seus recursos, sua fiscalização e controle, bem como sobre a forma de cálculo do valor mínimo nacional por aluno.*
>
> [Destaquei]

Cumprindo o disposto no §7º, suso 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[1]:

[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)

A União contribuia, por sua vez, complementarmente, na forma do art. 6º da referida lei[2], de modo a atingir o valor mínimo por aluno definido nacionalmente.

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

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

Todavia, foram preservadas, no **Fundeb**, as naturezas jurídica e tributária inerentes ao extinto **Fundef**, razão pela qual os contenciosos tributários constituídos fundam-se em idênticas controvérsias, seja inaugurado sob a égide de um ou de outro fundo, v.r., questiona-se a incidência do Pasep sobre o repasse de recursos ao Fundo, pela União. Portanto, no presente voto far-se-á referência indistintamente ao **Fundef** ou **Fundeb**, independentemente de tratarem-se de fatos ocorridos na vigência temporal ou espacial de um ou de outro.

1.2 DA NATUREZA JURÍDICA E TRIBUTÁRIA

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN – assim dispôs em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos[3], 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).*

[2] Art. 6º A União complementará os recursos do Fundo a que se refere o art. 1º sempre que, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (Vide Medida Provisória nº 339, de 2006). (Revogado pela Lei nº 11.494, de 2007)

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

> *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[4] 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 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

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

composto por recursos primordialmente dos Estados e Municípios, complementarmente pela União, distribuído pelos Estados e, em carater complementar, pela União, sendo seus recursos aplicados por Estados e Municípios e fiscalizados de forma concorrente pelas três esferas de governo.

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

> *Art. 1º Estabelecer, para os estados, Distrito Federal e municípios, os procedimentos contábeis para os recursos destinados e oriundos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF.*
>
> *Art. 2º **As receitas provenientes** do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e dos Municípios – FPM, do Imposto sobre a circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação – ICMS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre as exportações, na forma da Lei Complementar nº 61 e da Desoneração do ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87, **deverão ser registradas contabilmente pelos seus valores brutos**, em seus respectivos códigos de receitas.*
>
> *Art. 3º Os quinze por cento retidos automaticamente das transferências citadas no artigo anterior, serão registradas na conta contábil retificadora da receita orçamentária, criada especificamente para este fim, cuja conta será o mesmo código da classificação orçamentária, com o primeiro dígito substituído pelo número 9.*
>
> *Neste caso, as classificações de receita 1721.01.00 e 1722.01.00 terão como contas retificadoras as contas contábeis números 9721.01.00 e 9722.01.00 – Dedução de Receita para Formação do FUNDEF.*
>
> *Parágrafo 1º A Proposta Orçamentária conterá a classificação própria da receita com a apresentação da previsão bruta e as deduções para a formação do FUNDEF, ficando a despesa fixada com base no valor líquido da receita prevista.*
>
> *Parágrafo 2º A contabilidade manterá os registros distintos da receita arrecadada em contas abertas em cada ente da federação que representarão, respectivamente a classificação da receita e a dedução correspondente, na forma definida no caput do artigo.*
>
> *Art. 4º Os quinze por cento deduzidos ou transferidos pelos Estados e DF do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação para o FUNDEF serão registrados na conta contábil retificadora da receita orçamentária, código 9113.02.00 – Dedução para o FUNDEF, devendo aplicar esta regra de criação de contas retificadoras para as demais receitas.*
>
> *Art. 5º Os valores do FUNDEF repassados ao Estado, Distrito Federal e Municípios deverão ser registrados no código de receita 1724.01.00- Transferência do FUNDEF.*
>
> *Parágrafo único – Quando constar do montante creditado na conta do FUNDEF, parcela de complementação de seu valor o mesmo deverá ser*

> *registrado destacadamente na conta 1724.02.00 – Transferência de Complementação do FUNDEF.*
>
> *Art. 6º Os procedimentos de registros contábeis, estabelecidos nesta Portaria, das transferências e as respectivas deduções estão evidenciadas no Anexo I.*
>
> *Art. 7° 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, de1996.

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.

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 FUNDEB [5]

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.

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.

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

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.

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**.

Festas essas considerações, passaremos à apreciação dos respectivos Recursos, de Ofício e Voluntário.

2 Do Mérito

Trata-se de inclusão na base de cálculo do Pasep da parcela **destinada ao** município **oriunda do** Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

Coexistem duas espécies de movimentações de recursos entre o município e o Fundeb: (i) relativo ao aporte de recursos por parte do ente público para a formação do fundo e (ii) recebimento pelo ente público da parcela que lhe couber relativo ao rateio do fundo.

Quanto à primeira, não paira dúvidas de que os valores destinados ao Fundef/Fundeb devem ser incluídos na base de cálculo do Pasep por parte do ente público. Disso a própria recorrente concorda.

A celeuma reside na segunda espécie, em relação ao valor recebido pelo ente público, para seu uso, proveniente do rateio, entre os municípios participantes, do montante de recursos disponíveis no fundo, contabilizados na conta 1.7.2.4.01.00, relativo às transferências de Recursos do Fundeb.

Conforme estipulado na Portaria STN nº 328, de 2001, art. 5º, na qual explicita os lançamentos contábeis, Os valores do Fundef (ou Fundeb, conforme o caso) repassados ao Estado, Distrito Federal e Municípios deverão ser registrados no código de receita 1724.01.00- Transferência do FUNDEF:

> *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. 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.

[...]

[Destaquei]

No voto condutor do Acórdão recorrido, o relator dedicou-se a exaustivos fundamentos em relação aos recursos destinados ao fundo, que, frise-se, não é matéria em litígio, nesse processo.

No tocante aos valores recebidos do fundo, é o caso dos autos, aquele Colegiado limitou-se a considerá-los de mesma natureza daqueles valores aportados ao fundo, pelo município, vejamos o fundamento do voto condutor:

> *"Dessa forma, vê-se que o órgão encarregado de resolver divergências entre órgãos julgadores da RFB estabeleceu que nas transferências recebidas da União, aquelas partes destacadas para o FUNDEB devem compor as bases de cálculo do PASEP.*
>
> *De forma idêntica, devem ser tratadas as receitas que a interessada denomina "retorno dos recursos do FUNDEB ao Município", inexistindo previsão legal para sua exclusão das bases de cálculo apuradas."*

Divirjo. entendo diametralmente oposto ao colegiado primário. Não há previsão legal para a inclusão dos valores **retornados do Fundo**, para o Município. Contrariamente, a própria Lei Complementar nº 8/70, instituidora da contribuição, em seu art. 2º, parágrafo único estabeleceu a vedação da tributação por mais de uma vez sobre as mesmas transferências.

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:

[...]

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

Ademais, a prevalecer a decisão recorrida, os municípios teriam que oferecer à tributação do Pasep os valores referentes ao Fundef/Fundeb, tanto quando

aportam sua quota no fundo, tanto quando recebem sua fatia no rateio do mesmo fundo, em franca afronta ao dispositivo legal suso transcrito.

Nesse norte, andou bem a recorrente, em sua peça recursal:

[...]

Os valores registrados na rubrica 1.7.2.4.01.00 - Transferências de Recursos do FUNDEB, referem-se ao retorno do valor repassado ao FUNDEB pelo Município de Vitória, e que retornou aos cofres municipais de acordo com o percentual do nº de alunos matriculados nas escolas do Município, definido pelo Ministério de Educação e Cultura - MEC.

[...]

Assim, quando, da arrecadação das TRANSFERÊNCIAS CORRENTES, registradas pelo valor BRUTO DA ARRECADAÇÃO, o qual é a base de cálculo para as deduções para o FUNDEB (em especial as Cota-parte Fundo de Participação dos Municípios - FPM, Cota-parte Imposto sobre a propriedade Rural-ITR, Transferências Financeiras ao Município LC 87/96, Cota-parte do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, Cota-parte Imposto sobre a propriedade de veículos automotores -IPVA, Cota-parte ICMS FUNDAP e Cota-parte Imposto sobre produtos industrializados -IPI), o valor total (antes de se fazer a dedução do valor devido ao FUNDEB, já foi considerado na composição da base de cálculo para a contribuição para o PASEP - embora não tenha sido efetivamente transferido ao ente público).

Neste aspecto já se tributa a receita (como base de cálculo do PASEP) uma vez.

Quando é feito o retorno dos recursos do FUNDEB ao Município seu valor não pode ser considerado e incluído novamente para o cálculo da contribuição, já que, assim teríamos dupla incidência do tributo sobre a mesma receita, já que esta somente é transferida ao Município no retorno dos valores. Os valores estariam sendo considerados duas vezes (uma no cálculo pelo valor bruto e outra quando do retorno dos recursos). Esse foi o entendimento adotado pela fiscalização na lavratura do A.I.

[...]

Portanto, ou a primeira tributação com base em 1% sobre o total repassado está errada (já que 20% desse total não ingressam no patrimônio do Município) ou a segunda incidência esta equivocada porque o fundo não tem personalidade jurídica e não pode transferir valores que já eram de titularidade do Município.

O que afirmamos de forma categórica, é que 02(duas) vezes o tributo não pode incidir quando efetivamente só há 01 (uma) entrada/ingresso/transferência.

Repita-se: ou se tributa os 20% que ficam retidos, ou se tributa o valor que retorna efetivamente. O que não podemos admitir é que haja a incidência dupla da contribuição quando efetivamente há somente um ingresso /receita transferida.

Assiste razão a recorrente. Quanto ao questionamento suscitado acima, nos termos da Lei Complementar nº 8/1970 e da Lei nº 9.715/1998, art. 2º, inciso III, arts. 7º e 8º, inciso III, consubstanciados nos fundamentos explicitados em tópico precedente "Das Considerações Gerais", a contribuição para o Pasep deverá incidir sobre os 20% destinados ao fundo, não incidindo sobre os valores provenientes do fundo, quando de seu retorno ao município, fruto do rateio.

Resta cristalino que a receita considerada pela fiscalização para fins de incidência do Pasep refere-se ao ingresso de valores originários do Fundef (ou Fundeb, conforme o caso), conta 1.7.2.4.01.00 - Transferência do FUNDEF. Referida conta não deve compor a base de cálculo da contribuição.

3 Dispositivo

Com essas considerações voto por Dar Provimento ao Recurso Voluntário.

.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator