



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000489/2008-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.046 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2021
Recorrente BAURU PREFEITURA MUNICIPAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

PASEP. BASE DE CÁLCULO.

A Contribuição para o Pasep incide sobre receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

ACÓRDÃO RECORRIDO PROLATADO APÓS 360 DIAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Súmula CARF nº 11)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

LEI Nº 9.715/1998. INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Lei válida e vigente deve ser observada pelos Conselheiros do CARF, dada a sua vinculação ao princípio da legalidade. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

MULTA DE OFÍCIO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. APLICABILIDADE.

Anteriormente a 15/07/2004, era incabível a aplicação da multa de ofício em relação a pessoas jurídicas de direito público, situação essa alterada a partir da publicação do Parecer AGU nº 16/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência proposta pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira

Lima; (2) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, (3) no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do auto de infração a parcela da multa de ofício relativa aos fatos geradores anteriores a 15/07/2004, data da publicação do Parecer AGU nº 16/2004. Vencido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava o provimento em maior extensão. Manifestou a intenção de declarar voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado em face do auto de infração lavrado para se exigirem parcelas do Pasep e acréscimos legais, em razão da inclusão nas bases de cálculo da contribuição de todas as receitas correntes arrecadadas, todas as receitas de transferências correntes recebidas e todas as receitas de transferência de capital recebidas.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, aduzindo o seguinte:

a) inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998, por ter estendido a incidência do Pasep sobre todas as transferências correntes, reduzindo a participação dos municípios nas receitas transferidas pelo Estado e pela União e restringindo sua autonomia financeira, em afronta aos arts. 158 e 159 da Constituição Federal;

b) impossibilidade de lei ordinária ou complementar alterar percentuais de transferência de recursos aos municípios fixados na Constituição Federal, em desacordo com o teor da súmula STF 578 e a decisão tomada no julgamento do ADI 1.106/SE;

c) usurpação indireta da União nas transferências constitucionais para os municípios;

d) a Lei Complementar nº 8/1970 não podia ser revogada por meio de medida provisória ou lei ordinária.

O acórdão da DRJ em que se manteve o crédito tributário restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2004 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelos Estados e Municípios é composta pelas receitas arrecadadas e pelas transferências correntes e de capital recebidas.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Merece registro o seguinte apontamento do julgador de primeira instância: “as transferências recebidas para aplicação em programas ou setores específicos da administração pública devem compor a base de cálculo da contribuição, pois apenas são dedutíveis as transferências efetuadas a outras entidades públicas, que seriam outras pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Municípios, Fundações Autarquias)” (fls. 169 a 170).

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/07/2010 (fl. 184), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 05/08/2010 (fl. 198) e requereu, em preliminar, o reconhecimento da nulidade do lançamento por vício formal, dada a inobservância do prazo de 360 dias para julgar a impugnação, prazo esse previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, e, no mérito, o cancelamento do auto de infração ou, alternativamente, o afastamento da multa de ofício quanto ao período de janeiro a julho de 2004, alegando o seguinte:

1) somente compõem a base de cálculo do Pasep as receitas correntes próprias e a transferência constitucional do FPM (Fundo de Participação dos Municípios), não abrangendo as demais receitas correntes e transferências (correntes e de capital);

2) o Recorrente autodeclarara em parcelamento o Pasep devido sobre as receitas correntes próprias e o FPM, alcançando o auto de infração apenas as outras receitas estranhas àquelas reconhecidas pelo Município;

3) a aplicação de multa de ofício (75%) contra uma entidade federada é absolutamente indevida, conforme entendimento pacífico até o advento do Parecer AGU nº 16, de 12/07/2004, quando se alteraram os Pareceres CST nº 2.279/1985, CST/SIPR nº 1.237/1990 e CST nº 93/1996, que dispunham acerca do não cabimento da imposição de multa a pessoa jurídica de direito público, entendimento esse reconhecido na Nota Cosit nº 236, de 20/10/2004, e na Nota PGFN/CAT nº 998/2004;

4) competência do julgador administrativo para apreciar arguições de inconstitucionalidade baseadas em jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (STF);

5) inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998, repisando-se os argumentos encetados na Impugnação;

6) não incidência do Pasep sobre receitas de capital, sobre transferências correntes (exceto FPM) e de capital e nem sobre ingresso estranho a faturamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração lavrado para se exigirem parcelas do Pasep e acréscimos legais, em razão da inclusão nas bases de cálculo da contribuição de todas as receitas correntes arrecadadas, todas as receitas de transferências correntes recebidas e todas as receitas de transferência de capital recebidas.

De início, deve-se destacar que o Recorrente alegou na Impugnação apenas a inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998, vindo no Recurso Voluntário a aduzir outras questões de direito – e somente questões de direito –, nada acrescentado em relação à situação fática dos autos, razão pela qual, em respeito ao princípio da legalidade que vincula o julgador administrativo, todos os argumentos de direito relevantes presentes no Recurso Voluntário serão aqui analisados.

Não se pode perder de vista que o julgador administrativo, no exercício do controle de legalidade, deve observar e aplicar o direito independentemente de alegação específica do Recorrente, pois matérias de direito e de ordem pública (pressupostos processuais, decadência, litispendência, coisa julgada, preempção etc.) não são alcançadas pela preclusão.¹

Por outro lado, os argumentos do Recorrente fundados na Constituição Federal de 1967 e na legislação anterior à Constituição Federal de 1988 não serão aqui apreciados, pois, antes da promulgação da atual Carta Política, a contribuição ao Pasep não era considerada de natureza tributária, situação essa revertida a partir de outubro de 1988, quando a referida contribuição passou a ser obrigatória a todas as pessoas jurídicas de direito público interno.²

Feitas essas considerações, passa-se à análise do recurso.

I. Preliminar de nulidade. Prazo para apreciar a Impugnação.

¹ NEDER, Marcos Vinicius, LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.448 a 449.

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2008, p. 591.

Em preliminar, o Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade do procedimento por vício formal, dada a inobservância do prazo de 360 dias para julgar a impugnação, prazo esse previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, *verbis*:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

No entanto, o Recorrente não se deu conta de que o referido art. 24 se encontra inserido no Capítulo II da Lei nº 11.457/2007, cujo alcance se restringe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

No processo administrativo fiscal federal, a regra a ser observada por este Colegiado é aquela insculpida na súmula CARF nº 11, *verbis*:

Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

II. Inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998.

O Recorrente alega a inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998, aduzindo que ela estendeu a incidência da contribuição para o PASEP a todas as transferências correntes, reduzindo a participação dos municípios nas receitas transferidas pelo Estado e pela União e restringindo sua autonomia financeira, em afronta aos arts. 158 e 159 da Constituição Federal.

Argumenta, ainda, que não era possível uma lei ordinária ou complementar alterar percentuais de transferência de recursos aos municípios fixados na Constituição Federal e que a Lei Complementar nº 8/1970 não poderia ter sido revogada por meio de medida provisória ou lei ordinária.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) já tem jurisprudência assentada acerca da constitucionalidade da referida lei, conforme se pode constatar das seguintes ementas:

CONTRIBUIÇÃO – PIS/PASEP– MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/1995 –LEINº 9.715/1998 – CONSTITUCIONALIDADE – PLENÁRIO – PRECEDENTE. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, a Medida Provisória nº 1.212/1995 e respectivas reedições, assim como a Lei nº 9.715/1998, estão em harmonia com a Constituição Federal. Precedente: ação direta de inconstitucionalidade nº 1.417, Pleno, relator o ministro Octavio Gallotti, acórdão publicado no Diário da Justiça de 23 de março de 2001. (ACO 1057, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 03/10/2019)

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EFEITOS INFRINGENTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP. MP 1.212/95 E REEDIÇÕES. VALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. ADI 1417/DF.LEI9.715/98. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 1417/DF, decidiu que a MP 1.212/95, reeditada dentro de seu prazo de vigência, produz

efeitos desde a sua edição e reedições até transformar-se em lei, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da referida exação. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que é constitucional a Lei 9.715/98, exceto quanto à expressão “aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”. Assim sendo, não houve solução de continuidade normativa durante o processo legislativo. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 927343, 1ª Turma, Min. Rel. Edson Fachin, j. 01/03/2016)

Nesse sentido, mostra-se despidendo adentrar, pormenorizadamente, os argumentos do Recorrente acerca da alegada inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/1998, cuja normatividade alcança todo o período de apuração destes autos (31/01/2004 a 31/12/2005).

Questões relativas à alegada redução dos valores de transferências garantidas pela Constituição Federal, com restrição da autonomia financeira dos municípios, não devem ser aqui analisadas, pois a Lei nº 9.715/1998 é válida e vigente, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, sob pena de responsabilização, cujos comandos não podem ser afastados nesta instância, *ex vi* da súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

III. Base de cálculo da contribuição para o Pasep.

De pronto, deve-se destacar que, aqui, não se controverte acerca da delimitação da base de cálculo do auto de infração no sentido de alcançar apenas os ingressos de recursos que não foram incluídos no parcelamento de débitos ao qual o Recorrente aderiu, pois tal delimitação constou expressamente do auto de infração, tendo o Recorrente a ela se reportado.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 17), consta que o lançamento de ofício se dera sobre as parcelas das receitas correntes arrecadadas, das receitas de transferências correntes recebidas e das receitas de transferência de capital recebidas que não haviam sido consideradas pelo contribuinte em sua apuração.

Nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização (fls. 13 a 15), constam as receitas consideradas na apuração da contribuição para o Pasep, sendo identificadas rubricas como “taxa do poder de polícia”, “receitas imobiliárias”, “receitas de serviços”, “cota petróleo”, “demais transferências da União”, “FNDE”, “FNAS”, “multas e juros de mora”, dentre outras.

No Recurso Voluntário, o Recorrente aduz que o art. 239 da Constituição Federal recepcionou, expressamente, a Lei Complementar nº 8/1970, com *status* de lei ordinária, e que a Lei nº 9.715/1998 prevê a incidência da contribuição para o Pasep sobre receitas “correntes” e não sobre toda e qualquer receita, não alcançando, portanto, as receitas de capital.

Argumenta, ainda, que o Decreto nº 4.524/2002 deve ser interpretado com reservas, pois, ao se referir a receitas arrecadadas, o seu art. 70 não franqueou a tributação sobre receitas de capital, considerando que o art. 71 restringe a tributação às receitas correntes arrecadadas.

Aduz, também, que a contribuição para o Pasep não incide sobre nenhuma transferência, em razão da inexistência de disponibilidade sobre verbas recebidas legalmente ou por meio de convênio, como, exemplificativamente, as verbas recebidas do Fundo Nacional de Saúde (FNS) e do Fundeb, sob pena de se deturparem as destinações dessas verbas.

No que tange à alegação do Recorrente de que o art. 239 da Constituição Federal recepcionou, expressamente, a Lei Complementar nº 8/1970, com *status* de lei ordinária, deve-se destacar, desde logo, que tal se dera em razão do fato de que, à época da promulgação da Constituição, era essa lei que regia a contribuição sob comento, vindo ela a ser alterada por lei superveniente, a Lei nº 9.715/1998, lei essa que deve ser o norte da presente análise.

A incidência da contribuição para o PASEP encontra-se disciplinada na lei nos seguintes termos:

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**.

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 9º À contribuição para o PIS/PASEP aplicam-se as **penalidades e demais acréscimos** previstos na legislação do imposto sobre a renda.

(...)

Art. 11. O processo administrativo de determinação e exigência das contribuições para o PIS/PASEP, bem como o de consulta sobre a aplicação da respectiva legislação, serão **regidos pelas normas do processo administrativo** de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

(...)

Art. 15. A contribuição do Banco Central do Brasil para o PASEP terá como base de cálculo o total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União. (g.n.)

Referidos dispositivos legais vieram a ser regulamentados pelo Decreto nº 4.524/2002, também de observância obrigatória por parte deste Colegiado, merecendo destaque as seguintes prescrições:

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os **Municípios** e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep **incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas** (Lei nº9.715, 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.

(...)

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, 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.** (g.n.)

Art. 71. O Banco Central do Brasil deve apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base no total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União (Lei nº 9.715, de 1998, art. 15).

Considerando os dispositivos normativos supra, destaca-se que a contribuição para o Pasep incide sobre receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, abrangendo as receitas correntes 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.

O Recorrente se contrapõe ao lançamento, argumentando acerca do alcance dos conceitos das “receitas correntes”, “qualquer receita”, “receitas de capital”, “receitas arrecadadas”, “receitas correntes arrecadadas” e “transferência”, não fazendo qualquer correspondência desses conceitos com as rubricas identificadas nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização (fls. 13 a 15), situação em que se inviabiliza a identificação de a que receitas consideradas na autuação, especificamente, ele está se referindo.

O Recorrente faz referência expressa somente às verbas recebidas do Fundo Nacional de Saúde (FNS), ao Fundef e do Fundeb, cuja tributação já se encontra reconhecida como devida em jurisprudência já assentada deste CAREF, conforme se constata das ementas a seguir reproduzidas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS DESTINADAS AO FUNDEB E DAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB.

A base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução

para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos). (Acórdão nº 9303-011.009, de 12/11/2020)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS. INCLUSÕES. EXCLUSÕES. PREVISÃO LEGAL.

As transferências da União aos Municípios a título de parcela de participação do próprio ente federativo no Fundeb integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, excluídas as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Também devem ser excluídas da base de cálculo os valores transferidos pelos Municípios ao Fundeb e incluídos os valores deles recebidos. Solução de Consulta nº 278 - Cosit/2017. (Acórdão nº 9303-011.007, de 12/11/2020) – g.n.

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS. INCLUSÕES. EXCLUSÕES. PREVISÃO LEGAL.

As transferências da União aos Municípios a título de parcela de participação do próprio ente federativo no Fundeb integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, excluídas as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Também devem ser excluídas da base de cálculo os valores transferidos pelos Municípios ao Fundeb e incluídos os valores deles recebidos. Solução de Consulta nº 278 - Cosit/2017. (Acórdão nº 9303-010.144, de 11/02/2020)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2011

PASEP. FUNDEB.

Os valores destinados pelo município ao Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3301-007.290, de 17/12/2019)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/10/2015

PASEP. REPASSES DO SUS. INDEDUTIBILIDADE

Os recursos recebidos pelo Município do Fundo Nacional de Saúde (SUS) integram a base de cálculo de contribuição para o PASEP, por tratarem-se de transferências correntes. (Acórdão nº 3302-009.460, de 23/09/2020)

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**Período de apuração: 01/05/2011 a 30/09/2014**

(...)

TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E/OU LEGAIS (NÃO VOLUNTÁRIAS), VINCULADAS À APLICAÇÃO EM EDUCAÇÃO, SAÚDE, ASSISTÊNCIA SOCIAL OU PARA OUTROS FINS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As receitas decorrentes de transferências recebidas pelo Estado, por determinação constitucional e/ou legal, ainda que vinculadas a determinados fins, são tributáveis, somente podendo ser excluídas da base de cálculo (a partir de 16/05/2013, quando entrou em vigor a Lei nº 12.810/2013, que incluiu o § 7º no art. 2º da Lei nº 9.715/98) as transferências voluntárias decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Acórdão nº 3301-004.720, de 19/06/2018)

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011**

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO.

As pessoas jurídicas de direito público interno devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas 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, comprovadamente e não mero registro contábil. Vide Art. 1º da Lei Complementar nº 8/70, Arts. 2º, inciso III, 7º e 8º, inciso III, da Lei nº 9.715/98 e Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

FUNDEB. VEDADA A DUPLA INCIDÊNCIA.

De acordo com Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017, é vedada a dupla incidência do Pasep nas operações contábeis de formação e repasses do FUNDEB. Assim, todos os repasses ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, seja esta entidade de natureza contábil ou não. Fundamento na legislação correlata e no art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02.

RETENÇÃO NA FONTE. VINCULAÇÃO COM A BASE DE CÁLCULO. EFEITOS NO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP A PAGAR.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão excluir de suas respectivas bases de cálculos mensais da Contribuição para o PASEP os valores recebidos a título de transferências constitucionais relativas ao FPE e ao FPM, inclusive os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB, quando ficar comprovado que houve a retenção, na fonte, à alíquota de 1%, incidente sobre os valores transferidos pela União. Não ocasiona qualquer prejuízo ao sujeito passivo, se for considerado na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PASEP o total das receitas transferidas, desde que deduzidas as retenções na fonte efetuadas. Vide Solução de Divergência COSIT 12/2011 e Nota Técnica nº 1.432/2004/GENOC/CCONT-STN. (Acórdão nº 3201-003.214, de 26/10/2017)

As decisões supra encontram-se em consonância com os termos da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

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

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias: a) **As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;** b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo. A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias. Em relação às transferências intragovernamentais: c) Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos; d) Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais). Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente receptor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado. **Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto.** Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias. **O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.** A contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). As receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das autarquias (§ 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), devendo tais valores ser tributados no ente transferidor, no caso, na União. As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas devem recolher a contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001. Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50,

IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º. (g.n.)

Conforme se verifica do excerto supra, os recursos recebidos pelo ente federado a título de repasses do Fundeb ou do SUS são classificados como transferências intergovernamentais constitucionais ou legais, devendo ser incluídos na base de cálculo da contribuição para o PASEP devida pelo ente beneficiário, no caso, o Município de Bauru/SP, salvo se tiver havido retenção na fonte pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 17) que “[formalmente] intimada via Termo de Solicitação de Esclarecimentos, folha 143, o Município de Bauru informou, folha 151, que não houve retenção da contribuição para o PASEP sobre receitas de transferências correntes recebidas e receitas de transferência de capital recebidas.” (fl. 16)

No Recurso Voluntário, o Recorrente se refere ao Fundeb, ao FNS e ao Fundef nos seguintes termos:

Outra transferência de alta relevância para os Municípios (inclusive a Impetrante), refere-se ao **FUNDEB**. Aliás, **a incidência do PASEP sobre esta transferência é ainda mais absurda.**

Com efeito, o Município contribui com o FUNDEB mediante "retenção" de 15% sobre as transferências que faz jus a título de FPM, quota-parte de ICMS e IPI/exportação, conforme artigo 1º § 1º da Lei nº 9.424/96 (c/c artigo 60, § 2º do ADC'I). Posteriormente, **o FUNDEB transfere recursos para os Municípios que atendem alunos do ensino fundamental em suas respectivas redes de ensino, de acordo com o número de alunos matriculados.**

Ademais, **incidindo sobre o FUNDEB, o PASEP desnatura a finalidade do repasse**, mordendo 1% dos valores que *devem* ser encaminhados à educação, mais especificamente, ao ensino fundamental. Em outras palavras, **a contribuição para o PASEP não pode deturpar o FUNDEF.**

No tocante às demais transferências (correntes e de capital), deve ser utilizado o mesmo raciocínio desenvolvido para o **FNS e FUNDEF**, qual seja: uma vez transferidos para atender uma finalidade específica (custear uma despesa x ou y), **a União não pode utilizar o PASEP como forma de desviar tais recursos e finalidades.** Aliás, é inteiramente cabível e aplicável no caso em apreço a advertência consignada no artigo 25, §2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00) que, apesar de se referir às *transferências voluntárias*, traduz um *princípio* inerente a toda e qualquer receita classificada como "transferência": (fls. 229 a 230 – g.n.)

Conforme se verifica do trecho do Recurso Voluntário acima transcrito, a defesa do Recorrente se restringe a sua contrariedade à incidência do PASEP sobre transferências governamentais, considerada por ele como “absurda” e desnaturada, deturpadora do Fundeb.

Em relação às receitas correntes, previstas no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715/1998, como bem informado pelo Recorrente, elas se encontram conceituadas no § 1º do art. 11 da Lei nº 4.320/1964 da seguinte forma:

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 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 1982)

Nesse sentido, diferentemente da conclusão a que chegou o Recorrente a partir dessa conceituação, o que aqui se conclui é no sentido de que, como receita patrimonial ou de prestação de serviços, encontram-se incluídas as “receitas imobiliárias”, “receitas de serviços”, “alienação de bens imóveis” etc., todas identificadas nos demonstrativos elaborados pela Fiscalização (fls. 13 a 14), rubricas essas, conforme já dito, não enfrentadas de forma isolada e específica pelo Recorrente.

No que tange à alegação do Recorrente de que a contribuição para o Pasep não incide sobre nenhuma transferência, ela não encontra respaldo na Lei nº 9.715/1998, pois, no art. 2º, inciso III, consta expressamente a previsão de tributação das “transferências correntes e de capital recebidas”, situação em que se mostram infundados os argumentos construídos pelo interessado para afastar referida incidência.

Neste ponto, merece destaque que, somente com o advento da Lei nº 12.810/2013, que incluiu o § 7º no art. 2º da Lei nº 9.715/1998 acima transcrito, foi que se passou a prever a exclusão da base de cálculo da contribuição para o Pasep dos valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, sendo que, por não se tratar de lei expressamente interpretativa, tal regra não retroage para alcançar os fatos controvertidos nestes autos³.

Por fim, quanto às alegações de que a contribuição para o Pasep devia incidir apenas sobre o “faturamento” do ente estatal, há que esclarecer que a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, reconhecido pelo STF, não abrange a base de cálculo da contribuição para o Pasep, pois trata-se de lei que rege a tributação apenas da Cofins e do PIS, contribuições essas incidentes sobre o faturamento ou receita bruta das empresas e não sobre receitas governamentais.

IV. Multa de ofício. Ente público.

O Recorrente alega que a aplicação da multa de ofício de 75% contra uma entidade federada é absolutamente indevida, conforme, segundo ele, entendimento que se pacificara até o advento do Parecer AGU nº 16, de 12/07/2004, quando se alteraram os Pareceres CST nº 2.279/1985, CST/SIPR nº 1.237/1990 e CST nº 93/1996, que dispunham acerca do não cabimento da imposição de multa a pessoa jurídica de direito público, entendimento esse reconhecido na Nota Cosit nº 236, de 20/10/2004, e na Nota PGFN/CAT nº 998/2004.

Desde logo, deve-se informar que, em consultas efetuadas na internet, não se localizaram os referidos pareceres e notas indicados pelo Recorrente, salvo o Parecer AGU nº 16, de 12/07/2004, cujo teor é o seguinte:

³ CTN (...)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Parecer AGU nº 16 de 12/07/2004

Norma Federal - Publicado no DO em 15 jul 2004

Dispõe sobre aplicabilidade de multas às pessoas jurídicas de direito público.

Adoto nos termos do Despacho do Consultor-Geral da União, para os fins do art. 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, o Anexo PARECER Nº AGU/GV-01/04, de 18 de fevereiro de 2004, da lavra do Consultor da União, Dr. GALBA MAGALHÃES VELLOSO, e submeto-o ao EXCELENTÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DA REPÚBLICA, para os efeitos do art. 40 da referida Lei Complementar.

Brasília, 12 de julho de 2004.

ALVARO AUGUSTO RIBEIRO COSTA

Advogado-Geral da União

(*) A respeito deste Parecer o Excelentíssimo Senhor Presidente da República exarou o seguinte despacho: "Aprovo. Em 12 de julho de 2004".

Despacho do Consultor-Geral da União nº 418/2004

Processo nº 46010.001869/2002-23

Procedência: Presidência da República

Interessado: Controladoria Geral da União

Assunto: Pedido de revisão do Parecer CGR L-038/1974

Senhor Advogado-Geral da União,

1. O Sistema constitucional de imunidades das pessoas jurídicas de direito público tem por finalidade pô-las a salvo da ação fiscal ou administrativa de qualquer outro quando no desempenho lícito ou regular de seus próprios encargos. O mesmo não se haverá de afirmar quando desgarrados da legalidade, ou pela mora ou pela inadimplência, puderem ser penalizados. A imunidade pressupõe logicamente a legalidade de ação estatal, sem o que fica aberta à sanção administrativa tal qual o particular infrator. A imposição de penalidades e fiscalização do cumprimento das regras administrativas revelam a prevalência do interesse ou necessidade pública ao que inclusive o administrador está sujeito. Assim, a multa como expressão do poder de polícia tão facilmente visível quando endereçada ao particular, em face do administrador - não tanto como resultado do ato de polícia senão como conformação do próprio administrador ao princípio da legalidade que lhe cabe de ofício respeitar - revela-se perante o Poder Público como instrumento de auto controle e auto tutela em favor de interesses maiores constitucionalmente previstos.

2. Estou de acordo, nesta linha, com o Parecer AGU/GV-01/2004, de modo a propor a revisão dos Pareceres CGR H-313 de 1966, H-717 de 1968, H-782 de 1969 e L-038 de 1974, fazendo prevalecer o entendimento ora afirmado de que os órgãos e/ou autoridades públicas estão sujeitas a penalidade administrativa correspondente, em caso de mora ou infração, em especial no que respeita à fiscalização do trabalho.

À consideração.

Brasília, 22 de junho de 2004.

MANOEL LAURO VOLKMER DE CASTILHO

Consultor-Geral da União

Trata-se de parecer da Advocacia-Geral da União (AGU), aprovado pelo Presidente da República, sendo, portanto, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, *ex vi* da alínea “d” do inciso II do § 1º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF⁴; logo, aqui, se reconhece a possibilidade de se aplicar multa de ofício em desfavor de órgão público a partir de 22/06/2004.

Uma vez não localizados os demais pareceres e notas indicados pelo Recorrente para fundamentar seu argumento de que, anteriormente ao Parecer da AGU supra, havia atos normativos afastando a aplicação de multa a entes federados, dever-se-ia considerar que, por haver previsão legal de aplicação da referida penalidade desde 1998 (art. 9º da Lei nº 9.715/1998, acima transcrito), esta deveria ser considerada devida por força do princípio vinculativo da legalidade.

Contudo, no referido Parecer AGU nº 16/2004, consta que os pareceres anteriores do órgão estavam sendo revistos, dentre os quais os Pareceres H-313/1966, H-717/1968 e H-782/1969, em que se assentou o entendimento de não cabimento da imposição de multa entre pessoas de direito público, tendo sido localizada na internet a seguinte disposição:

MULTA - PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO

- Não cabe imposição de multa entre pessoas de direito público, por inexistência de poder de polícia, em tais casos.
- O pagamento com correção monetária de débitos em atraso, por entidade pública, quando previsto em lei, não tem caráter de penalidade, mas de simples atualização do valor real dos qualitativos.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

Processo PR Nº 7.803/73

Presidência da República - Consultoria-Geral da República - E. M. nº L-038, de 18 de novembro de 1974. "Aprovo. Em 2 de dezembro de 1974."

Assunto: Pareceres H-313/66, H-717/68 e H-782/69, da C.G.R. Inaplicabilidade de multas entre pessoas jurídicas de direito público. Confirmação de entendimento. Art. 295 do Decreto nº 72.771/73. Legalidade.

PARECER Nº L-038

O Exmo. Sr. Ministro da Previdência e Assistência Social propõe a audiência desta Consultoria-Geral para dizer sobre os Pareceres C.G.R. H-313/66, H-717/68

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do acórdão nº 3302-009.796, de 21/10/2020, assim decidiu sobre essa matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

⁴ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

Período de apuração: 28/02/2007 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelos Estados e Municípios é composta pelas receitas arrecadadas e pelas transferências correntes e de capital recebidas.

MULTA DE OFÍCIO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. APLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em relação a pessoas jurídicas de direito público, em face da modificação de entendimento introduzida pelo Parecer AGU nº 16, de 2004, publicado em 15 de julho de 2004, é cabível apenas aos fatos geradores a ele posteriores. (g.n.)

Nesse contexto, quanto a este item, acolhe-se em parte o Recurso Voluntário para excluir a multa de ofício em relação aos fatos geradores anteriores a 15/07/2004, data da publicação do Parecer AGU nº 16/2004.

V. Conclusão.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir do auto de infração a parcela da multa de ofício relativa aos fatos geradores anteriores a 15/07/2004, data da publicação do Parecer AGU nº 16/2004.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Declaração de Voto

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito à posição adotada pelo nobre colega relator, serve esta declaração de voto para registrar a divergência parcial no encaminhamento meritório da presente lide administrativa fiscal. A divergência é direcionada, basicamente, aos seguintes trechos e fundamentos do voto do relator, selecionados e transcritos a seguir:

“O Recorrente faz referência expressa somente às verbas recebidas do Fundo Nacional de Saúde (FNS) e do Fundeb, cuja tributação já se encontra reconhecida como devida em jurisprudência já assentada deste CARF, conforme se constata das ementas a seguir reproduzidas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS DESTINADAS AO FUNDEB E DAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB.

A base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos). (Acórdão nº 9303-011.009, de 12/11/2020)

Aplica a Solução de Consulta – SCCosit nº 278, de 2017, precisa ver se esse caso é exatamente o mesmo ou não.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS. INCLUSÕES. EXCLUSÕES. PREVISÃO LEGAL.

As transferências da União aos Municípios a título de parcela de participação do próprio ente federativo no Fundeb integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, excluídas as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Também devem ser excluídas da base de cálculo os valores transferidos pelos Municípios ao Fundeb e incluídos os valores deles recebidos. Solução de Consulta nº 278 - Cosit/2017. (Acórdão nº 9303-010.144, de 11/02/2020)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2011 PASEP. FUNDEB.

Os valores destinados pelo município ao Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3301-007.290, de 17/12/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/01/2014 a 31/10/2015 PASEP. REPASSES DO SUS. INDEDUTIBILIDADE Os recursos recebidos pelo Município do Fundo Nacional de Saúde (SUS) integram a base de cálculo de contribuição para o PASEP, por tratarem-se de transferências correntes. (Acórdão nº 3302-009.460, de 23/09/2020)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/05/2011 a 30/09/2014 (...)

TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E/OU LEGAIS (NÃO VOLUNTÁRIAS), VINCULADAS À APLICAÇÃO EM EDUCAÇÃO, SAÚDE, ASSISTÊNCIA SOCIAL OU PARA OUTROS FINS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As receitas decorrentes de transferências recebidas pelo Estado, por determinação constitucional e/ou legal, ainda que vinculadas a determinados fins, são tributáveis, somente podendo ser excluídas da base de cálculo (a partir de 16/05/2013, quando entrou em vigor a Lei nº 12.810/2013, que incluiu o § 7º no art. 2º da Lei nº 9.715/98) as transferências voluntárias decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Acórdão nº 3301-004.720, de 19/06/2018)

(...)

No que tange à alegação do Recorrente de que a contribuição para o Pasep não incide sobre nenhuma transferência, ela não encontra respaldo na Lei nº 9.715/1998, pois, no art. 2º, inciso III, consta expressamente a previsão de tributação das “transferências correntes e de capital recebidas”, situação em que se mostram infundados os argumentos construídos pelo interessado para afastar referida incidência.

Não é possível concordar com tais afirmações porque a fiscalização, ao cobrar o Pasep do período de 01/01/2004 a 31/12/2005 (AI de fls. 3), incluiu expressamente as transferências multi-governamentais do FUNDEF na base de cálculo do valor cobrado, conforme *print screen* do próprio demonstrativo da base de cálculo reproduzido a seguir:

Outras Part Rec Estado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	196.154,96	0,00	0,00	129.139,17	0,00	0,00
Transf Multipgov FUNDEF	633.713,64	567.426,65	727.379,31	585.188,95	667.604,29	708.417,59	659.300,79	789.555,26	633.954,49	721.918,67	823.481,77	668.088,39
Outras Tr Pess Fis	181.046,07	296.457,54	287.171,14	318.088,41	268.550,21	147.090,08	518.750,24	524.960,06	413.478,74	498.285,59	487.938,65	63.033,36

Ocorre que o FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação sucedeu o FUNDEF (instituído pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007) e a Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017 é expressa em determinar que não deve haver dupla incidência nos recursos recebidos e transferidos que possuam relação com o FUNDEB. Ou seja, o mesmo raciocínio deve ser aplicado ao FUNDEF, assim como foi no Acórdão nº 3201003.214, precedente que serve como exemplo para o presente caso.

Logo, merece provimento a alegação do contribuinte em excluir da base de cálculo do tributo os repasses ao FUNDEB e demais oportunidades que podem acarretar na dupla incidência do Pasep (situação vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02), conforme muito bem explicitado na Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017, transcrita parcialmente a seguir:

"FUNDEB

21.1. O FUNDEB está previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e regulado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelo Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007. Ele se constitui de fundos de âmbito estadual e meramente contábeis, ou seja, esses fundos apenas distribuem os recursos a eles aportados.

21.2. As fontes de financiamento do FUNDEB compõem-se da parcela de participação dos estados, Distrito Federal e municípios, das receitas listadas no art. 3º da Lei nº 11.494, de 2007, e da parcela de complementação da União prevista no art. 60 do ADCT e no art. 4º do mesmo diploma normativo. Abaixo, apresentam-se os trechos da legislação considerados essenciais para o entendimento da sistemática do fundo:

(...)

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

Transferências da União a outros entes federativos que compõem a participação do FUNDEB 21.3.1. As transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB, a exemplo do percentual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), devem ser inseridas na base de cálculo do ente receptor, em razão do inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9715, de 1998. Também por causa da parte final do referido art. 7º, anteriormente comentado, o ente transferidor (no caso, a União) deve excluir os valores repassados de sua base de cálculo;

21.3.2. Caso a STN retenha alguma dessas parcelas de participação, em razão do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os entes beneficiários, apesar de obrigatoriamente incluírem os montantes recebidos em sua base de cálculo, deverão excluir da contribuição devida tais valores retidos.

Destarte, como a União já reteve a contribuição sobre tais parcelas, os valores retidos devem ser deduzidos da contribuição devida pelo ente receptor.

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

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

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

21.4. Reitere-se mais uma vez que qualquer receita corrente, transferência corrente e transferência de capital deve compor a base de cálculo dos entes governamentais,

considerando as peculiaridades já expostas quanto às transferências intergovernamentais.

21.5. Desse modo, tendo em vista os elementos que devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e a classificação dos recursos do FUNDEB, consideram-se respondidos os questionamentos das letras “n”, “o”, “p” e “q” relativas ao FUNDEB. Para a solução das indagações, foi exposta toda a sistemática da tributação dos recursos do FUNDEB no que toca à referida contribuição, tema dos questionamentos “n” a “q”, não adentrando em aspectos contábeis.”

Assim, deve ser excluída da base de cálculo do tributo os repasses ao FUNDEB e demais oportunidades que podem acarretar na dupla incidência do Pasep (situação vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02), conforme muito bem explicitado na Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017.

Já com relação as demais receitas e transferências correntes, sobre a base de cálculo incide a alíquota de 1% prevista no art. 8.º, III, da mesma Lei nº 9.715/1998, chegando-se ao valor devido, do qual são deduzidos os valores correspondentes às retenções para o PASEP (cf. § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715/1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835/ 2001) e os valores recolhidos mediante DARF.

A Lei nº 9.715, de 1998, faz uso dos conceitos do que sejam ‘receita corrente’, ‘transferência corrente’ e ‘transferência de capital’ contidos na Lei nº 4.320, de 1964 (estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.).

Os conceitos de receitas correntes e de capital estão dispostos no art. 11 da Lei de nº 4.320/64, que dispõe:

"Art. 11 – A receita classificaseá 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)

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)."

Fica evidente que as operações contábeis são complexas e que, o que deve ser evitado, é a dupla incidência do Pasep sobre a mesma base de cálculo.

Em sessão debateu-se a respeito de um dos trechos de uma das respostas à intimação, durante a fiscalização, em que o contribuinte afirmou que não realizou nenhuma transferência de valores, contudo, como registrado no debate, é importante recordar que as transferências de valores da União ao FUNDEB, do FUNDEB ao município, do município de volta ao FUNDEB ou ao FPM – Fundo de Participação dos Municípios e da União ao município (para compor o FPM), formam um emaranhado de operações contábeis, de idas e vindas

contábeis que deveriam ter sido melhores explicadas pela fiscalização, com base no que está disposto no Art. 142 do CTN.

Em que pese existirem diferentes fatos no presente caso, é importante citar que, no julgamento do Acórdão n.º 3201-003.161, por exemplo, com base no Art. 142 do CTN e também em outros fundamentos legais, esta turma de julgamento, em outra composição, cancelou o lançamento em razão da alteração de critério jurídico e da falta de fundamento legal e da ausência de descrição adequada a respeito da cobrança de PASEP realizada sobre as transferências multi-governamentais.

No presente caso não há alteração de critério jurídico e nem mesmo nulidade, contudo, não é adequado concluir que não houveram transferências de valores do município à outras entidades de direito público uma vez que o próprio demonstrativo da base de cálculo, conforme reproduzido no início desta declaração de voto, confirma que a fiscalização cobrou valores relacionados às transferências multi-governamentais.

Mais tarde no processo, já em sede de Recurso Voluntário (fls. 198), o contribuinte registrou as seguintes alegações:

“Outra transferência de alta relevância para os Municípios (inclusive a Impetrante), refere-se ao FUNDEB. Aliás, a incidência do PASEP sobre esta transferência é ainda mais absurda.

Com efeito, o Município contribui com o FUNDEB mediante "retenção" de 15% sobre as transferências que faz jus a título de FPM, quota-parte de ICMS e IPI/exportação, conforme artigo 1º §1º da Lei nº 9.424/96 (c/c artigo 60, §2º do ADC'I). Posteriormente, o FUNDEB transfere recursos para os Municípios que atendem alunos do ensino fundamental em suas respectivas redes de ensino, de acordo com o número de alunos matriculados.

Ademais, incidindo sobre o FUNDEB, o PASEP desnatura a finalidade do repasse, mordendo 1% dos valores que devem ser encaminhados à educação, mais especificamente, ao ensino fundamental. Em outras palavras, a contribuição para o PASEP não pode deturpar o FUNDEF.”

Em recurso o contribuinte informou que reteve 15% do valor recebido a título de Fundeb (equipara-se ao Fundef), ou seja, se reteve 15% é porque os outros 85% foram repassados de volta ao Fundeb ou ao FPM, movimentação contábil esta que, segundo a Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017, não deve compor a base de cálculo do PASEP, porque já havia sido tributada no ingresso/entrada.

A prefeitura, durante a fiscalização, quando mencionou que não realizava nenhum tipo de transferência à outras entidades, pode não ter se atentado que o repasse (ou devolução) do restante do FUNDEB se equivale à transferência à outras entidades públicas e deve ser excluído da base de cálculo.

Em regra, inclusive, o PASEP é normalmente retido na fonte, no momento em que a União creditou tais valores ao Município e, sobre tal retenção, não houve nenhuma efetiva

apuração por parte da fiscalização. Logo, se o município solicitou a dedução do PASEP já retido e das verbas transferidas ao FUNDEB (na formação do FPM), tal solicitação deve proceder.

Dentre as disposições legais sobre a base de cálculo da contribuição ao PASEP, conforme a Lei nº 9.715, de 1998, transcrita a seguir, está expressa a possibilidade de dedução das transferências efetuadas à outras entidades públicas:

“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 2158-35, de 2001)*

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

(...)

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

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.”

Considerando que o art. 7º da Lei nº 9.715/98 determina que podem ser excluídos da base de cálculo dessa contribuição as transferências efetuadas a outras entidades públicas e, considerando que, para todos os efeitos legais e fiscais e com base em diversos precedentes deste Conselho, o FUNDEB é considerado entidade pública, tais transferências multi-governamentais não deveriam ter composto a cobrança constante no Auto de Infração de fls. 3, justamente porque a rubrica mencionada acima engloba valores transferidos ao Fundeb.

Em outros termos, **os valores que eventualmente forem repassados a esse fundo, devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelo Município.**

Assim, deve ser excluída da base de cálculo do tributo as retenções realizadas na fonte (União) e também os repasses ao FUNDEB e demais oportunidades que podem acarretar

na dupla incidência do Pasep (situação vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02), conforme muito bem explicitado na **Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017**.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário em maior extensão.

Declaração de Voto proferida.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima