



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720208/2024-15
ACÓRDÃO	3101-004.192 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE GESTÃO PREVIDENCIÁRIA DO ESTADO DO TOCANTINS – IGEPREV TOCANTINS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2020 a 31/12/2022

MATÉRIA NÃO ENFRENTADA PELA DRJ. APRECIÇÃO ORIGINÁRIA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO. INVIABILIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

A apreciação da matéria que não tenha sido enfrentada no julgamento de primeiro grau caracteriza supressão de instância, o que não se admite no direito processual administrativo tributário. No presente caso, deve ser anulado o Acórdão recorrido, para que a primeira instância analise a procedência ou não das alegações da então Impugnante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar nula a decisão da DRJ, devendo os autos retornarem para novo julgamento pela primeira instância, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosemburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por INSTITUTO DE GESTÃO PREVIDENCIÁRIA DO ESTADO DO TOCANTINS – IGEPREV TOCANTINS, CNPJ/CPF 25.091.307/0001-76, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 4ª TURMA/DRJ05 da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05.

Materializada a decisão no Acórdão nº 105-013.365, o Julgador de primeira instância considerou improcedente a impugnação apresentada contra o auto de infração referente à exigência da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep, apurada mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, relativamente ao período de apuração de 31 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022.

Por bem descrever os fatos até o julgamento de 1ª instância, convém reproduzir o relatório elaborado pelo Julgador de piso:

A seguir apresentamos as principais considerações do Relatório Fiscal do Auto de Infração:

3 – DO IGEPREV 3.1 – A Lei Estadual nº 1.940 de 2008 dispõe sobre a estrutura operacional do Instituto de Gestão Previdenciária do Estado do Tocantins (IGEPREV TOCANTINS). Essa Lei está atualizada pelas Lei 1.979 de 18/11/2008, Lei nº 3.149 de 11/11/2016 e Lei nº 3.698 de 26/06/2020.

(...)

3.2 – Conforme consta do art. 1º e seu parágrafo único, o IGEPREV-TOCANTINS é uma autarquia sob regime especial, que se caracteriza pela autonomia administrativa, financeira, patrimonial e de gestão de recursos humanos e autonomia de suas decisões.

(...)

3.3 – Conforme art. 27 e suas alíneas, o patrimônio gerido pelo IGEPREV-TOCANTINS é autônomo, livre e desvinculado de qualquer fundo do Estado e direcionado exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários e despesas administrativas do órgão gestor do RPPS-TO.

(...)

3.4 – O art. 29 da Lei deixa claro que as receitas de contribuições dos segurados do RPPS-TO e de contribuições patronais, dentre outras, formam os recursos do IGEPREV-TOCANTINS.

(...)

3.5 – De acordo com o art. 17-A da Lei Estadual nº 1.614 de 2005, na redação atual dada pela Lei nº 3.172 de 2016, é instituída a Segregação de Massa composta pela separação dos segurados do RPPS-TO em dois grupos distintos, os quais passam a integrar o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário.

Com isso os recursos do IGEPREV-TOCANTINS passaram a ser segregados em dois fundos contábeis (carteiras), conforme o plano a que o segurado do RPPS esteja vinculado:

a) Fundo Financeiro (Unidade nº 248300) para os segurados do Plano Financeiro;

b) Fundo Previdenciário (Unidade nº 248400) para os segurados do Plano Previdenciário.

(...)

3.6 – Diante de todo exposto acima, concluímos que a autarquia IGEPREV-TOCANTINS é o contribuinte do Pasep sobre as receitas governamentais registradas nos Fundo Financeiro (Unid 248300) e Fundo Previdenciário (Unid 248400).

4 - FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O Pasep

4.1 - As pessoas jurídicas de direito público interno (a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias) são contribuintes da Contribuição para o Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, consoante o disposto no art. 67, do Decreto nº 4.524/2002.

4.2 - O fato gerador do tributo ocorre mensalmente e tem como base de cálculo o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, de acordo com o art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.715/1998, a saber:

(...)

4.3 - Conforme preceituam o art. 7º, da Lei nº 9.715/1998 e o art. 70, § 2º, do Decreto nº 4.524/2002, 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.

(...)

5 – CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA

5.1 – O valor da contribuição para o Pasep é calculado a partir da aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo do tributo, conforme as disposições do art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715/1998:

(...)

5.2 – O contribuinte foi intimado a apresentar o demonstrativo de apuração do Pasep. Em sua resposta, afirma que as receitas do IGEPREV não se enquadram como base de cálculo do Pasep

(...)

5.3 – A fiscalização realizou o cálculo para a contribuição do Pasep do contribuinte pois o sujeito passivo é contribuinte para o Pasep, conforme já descrito no item 03.

5.4 – A fiscalização constatou que não há pagamentos a título de Pasep. Também não há Pasep declarado em DCTF.

5.5 – O contribuinte apresentou suas receitas orçamentárias para fiscalização. Primeiramente ele apresentou ano a ano. Depois apresentou mês a mês.

5.6 – Com base nas informações apresentadas pelo contribuinte, a fiscalização apurou o Pasep devido.

5.7 – Na apuração do Pasep, verificamos as seguintes observações:

- Não foi apresentado arquivo do Fundo Financeiro relativo ao mês 06/2021. Extraímos os valores pela diferença entre o valor acumulado inicial do mês 07/2021 e o valor acumulado final do mês 05/2021;
- No Fundo Financeiro, no mês 07/2020, conta 1922031100, o valor do período não bate com a diferença dos valores acumulados. Foi adotada a diferença dos valores acumulados;
- No Fundo Previdenciário, no mês 09/2022, conta 1321040100, também não bate o valor do período com a diferença dos valores acumulados. Foi adotada a diferença.

5.8 – A Fiscalização elaborou os seguintes anexos:

- O Anexo I demonstra a diferença de contribuição para o Pasep;
- O Anexo II demonstra, com detalhes, a base de cálculo do Pasep.

5.9 – Conforme demonstrado nos anexos, apurou-se INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O Pasep durante o período da fiscalização e procedeu-se o lançamento de Ofício do crédito devido, de acordo com o Demonstrativo de Apuração anexo.

(...)

Cientificada do Auto de Infração, a Contribuinte apresenta impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- O legislador nacional, preocupado com a sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social, após editar a Lei nº 9.715/1998, determinou, inicialmente, por meio do artigo 1º, caput, inciso III, da Lei nº 9.717 de 1998, que as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas somente poderiam ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, bem como que os Regimes Próprios de Previdência Social deveriam, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.
- Determinou, posteriormente, que as contribuições e os recursos vinculados aos referidos Fundos somente poderiam ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art. 6º, inciso VIII, da citada Lei, observados os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais.
- O legislador nacional constitucionalizou, por meio da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, o Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Entes Federativos, conforme redação do caput do artigo 40 da Constituição Federal de 1988.
- Por meio da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, ao dar nova redação ao caput do artigo 40 da Constituição Federal de 1988, manteve, no plano constitucional, o Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Entes Federativos.
- Finalmente, por meio da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, ao definir a redação atual do caput do artigo 40 da Constituição Federal de 1988, também manteve, no plano constitucional, o Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Entes Federativos, além de recepcionar a Lei nº 9.717, de 1998, como Lei Complementar, ao acrescentar o §22 ao artigo 40 da Constituição Federal de 1988 e acrescentar o inciso XII ao artigo 167 da Constituição Federal de 1988.
- Percebe-se que o legislador nacional, por meio dos artigos 2º, caput, inciso III, 7º e 8º, caput, inciso III, da Lei nacional nº 9.715 de 25 de novembro de 1998, alterou a alíquota até então aplicável à contribuição social Pasep, para estabelecer o recolhimento desta mediante a incidência da alíquota de 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, incluindo em tal base de cálculo quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, mas determinando a dedução das transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

- No entanto, posteriormente, preocupado com a sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social, adotou, por meio do artigo 1º, caput, inciso III (e suas alterações) da Lei nº 9.717, de 1998, e, a partir da vigência (13 de novembro de 2019) da Emenda Constitucional nº 103, de 2019, também por meio do artigo 167, caput, inciso XII, da Constituição Federal de 1988, um conceito restritivo de “despesa” para o fim de gastos dos recursos de tais Regimes Previdenciários, excluindo, claramente, dos gastos deles a despesa com “Contribuições” (aqui incluídas as Contribuições Sociais, das quais faz parte a contribuição Pasep), que figura, na verdade, no conceito legal amplo de despesa pública, trazido nos comandos da Lei nº 4.320, de 1964.
- Se o legislador, ao restringir o conceito de “despesa” para o fim de gastos dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social, vedou, excepcionalmente, que esses recursos sejam utilizados para o pagamento da despesa denominada “contribuição social Pasep”, não cabe ao intérprete ampliar tal conceito restrito de “despesa” para obrigar esses Regimes Previdenciários a arcarem com a referida despesa tributária, que é vedada para tais recursos, uma vez que não consta do rol taxativo do artigo 1º, caput, inciso III (e suas alterações) da Lei nº 9.717, de 1998, e do artigo 167, caput, inciso XII (acrescido pela Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, e vigente a partir de 13 de novembro de 2019), da Constituição Federal de 1988.
- Além disso, mesmo que, com fundamento nos ditames da Lei nº 9.715, de 1998, admitíssemos a utilização de recursos do Regime Próprio de Previdência Social tocantinense para o pagamento da despesa tributária “contribuição social Pasep”, o lançamento fiscal em tela ainda seria indevido, ao menos parcialmente, pois, no caso desta Autarquia Previdenciária, as transferências que lhe foram efetuadas pelo Estado do Tocantins (cota patronal da contribuição previdenciária, repasse para cobertura de insuficiência financeira e as contribuições previdenciárias dos servidores ativos), no que tange ao período de 1º de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, não foram deduzidas da base de cálculo da contribuição Pasep recolhida por este último, conforme se pode extrair da análise dos Demonstrativos Mensais de Cálculos deste Instituto (constantes do Processo Administrativo nº 17095.720.208/2024-15) e dos Demonstrativos Mensais de Cálculos da Administração Pública Direta tocantinense concernente a tal período.
- Calha que no lançamento fiscal da contribuição Pasep em discussão as transferências efetuadas pelo Estado do Tocantins (cota patronal da contribuição previdenciária, repasse para cobertura de insuficiência financeira e as contribuições previdenciárias dos servidores ativos) em favor desta Autarquia Previdenciária, no período de 1º de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, foram incluídas na base de cálculo sobre a qual incidiu a alíquota (1%) de tal contribuição social. Isso se deu, certamente, com fundamento na Solução de Consulta nº 278 - Cosit, exarada pela Receita Federal do Brasil em 1º de junho de 2017.

- Todavia, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 09 de abril de 2024, ao analisar, no referendo de tutela provisória de urgência concedida na Ação Civil Originária nº 3669/AL, situação idêntica ao caso em tela, tratou da ampliação da base de cálculo por decisão administrativa, no caso, da inclusão pela Solução de Consulta nº 278 – Cosit da cota patronal e das contribuições dos servidores do RPPS na base de cálculo da contribuição ao Pasep, e assentou que as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública devem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o Pasep, nos termos do art. 7º da Lei 9.715, de 1998.
- Assim, resta cristalino que no lançamento fiscal ora em discussão houve *bis in idem*, que, além de ser vedado expressamente, neste caso, por força dos comandos do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 08, de 1970, não alterados pela Lei nº 9.715, de 1998, é rechaçado, como visto, pelo Plenário do STF.

A 4ª Turma da DRJ 05 proferiu o ACÓRDÃO 105-013.365, em sessão de 16 outubro de 2024, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/01/2020 a 31/12/2022 CONTRIBUIÇÃO PARA O Pasep.

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.

A Contribuição para o Pasep mensal, devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno, é calculada mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão proferida, a municipalidade interpôs recurso voluntário, mediante o qual renova os argumentos apresentados na impugnação, tecendo as seguintes considerações, em síntese:

- O IGEPREV-TOCANTINS fundamenta seu recurso voluntário em duas teses principais que questionam a legitimidade do lançamento fiscal da contribuição para o PASEP. A tese principal sustenta a inexistência da obrigação tributária, enquanto a tese subsidiária alega a ocorrência de *bis in idem* no lançamento fiscal.
- Na argumentação principal, o recorrente defende que a Lei nº 9.717/1998 estabeleceu um conceito restritivo de "despesa" para os recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social, vedando, portanto, que tais recursos sejam utilizados para pagamento de contribuições sociais, categoria na qual se inclui o PASEP. Segundo esta interpretação, o legislador teria criado um rol taxativo de gastos permitidos (benefícios previdenciários e despesas administrativas), excluindo deliberadamente o pagamento de tributos. O

argumento é reforçado pela alegação de que a Emenda Constitucional nº 103/2019 constitucionalizou essa vedação através do artigo 167, inciso XII, da Constituição Federal, elevando a discussão ao plano constitucional e recepcionando a Lei nº 9.717/1998 como lei complementar.

- A tese subsidiária, centra-se na alegação de *bis in idem* sobre os mesmos recursos. O IGEPREV argumenta que as transferências efetuadas pelo Estado do Tocantins (contribuições patronais, repasses para cobertura de insuficiência financeira e contribuições dos servidores ativos) foram incluídas na base de cálculo do PASEP tanto no ente transferidor (Estado) quanto no receptor (IGEPREV), violando o princípio da vedação à bitributação. Esta argumentação encontra respaldo no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 8/1970, que expressamente determina que "não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição".
- O principal fundamento jurisprudencial invocado, relativo à tese subsidiária, é a decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Civil Originária nº 3669/AL, julgada em abril de 2024, que tratou de situação análoga envolvendo o Estado de Alagoas e sua autarquia previdenciária. Neste precedente, o STF assentou que "as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública devem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o PASEP, nos termos do art. 7º da Lei 9.715/98", estabelecendo o entendimento de que deve ser evitada a cobrança dúplice sobre a mesma quantia. O recorrente argumenta que tal decisão superou a interpretação administrativa contida na Solução de Consulta COSIT nº 278/2017, que fundamentou o lançamento fiscal em questão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

Não havendo questões preliminares a serem enfrentadas, avança-se para a análise do mérito.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA DA AUTARQUIA PREVIDENCIÁRIA

Conforme consta no relatório deste voto, a primeira tese apresentada pelo Recorrente é de que existe vedação legação absoluta, aos Regimes Próprios de Previdência Social,

de pagamento de qualquer contribuição social (incluindo PASEP) com seus recursos, com base na Lei nº 9.717/1998 e no art. 167, XII, da CF/88.

Quanto à primeira tese, não procedem as conclusões do Recorrente.

Conforme registra o acórdão recorrido, a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, instituída pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e posteriormente unificada com a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, encontra a sua base de cálculo definida, para as pessoas jurídicas de direito público interno (a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias), nos arts. 2º e 7º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

Tratando-se o Recorrente de autarquia estadual sob regime especial, criada pela Lei nº 72, de 31/07/1989, e vinculada à Secretaria da Administração do Estado do Tocantins, com *“autonomia administrativa, financeira, patrimonial e de gestão de recursos humanos e autonomia de suas decisões”*, conforme consta no Parágrafo Único do art. 1º da Lei nº 1.940, de 1º de julho de 2008, há de se concluir que ele é sujeito passivo da Contribuição para o PASEP.

Compreendo que o julgador de origem foi preciso ao expor a inconsistência do raciocínio empreendido pelo Recorrente, nos seguintes termos:

É incabível a alegação de que a Contribuição para o Pasep não seria devida pela Autuada pelo fato de a referida contribuição não constar taxativamente no artigo 1º, caput, inciso III da Lei nº 9.717, de 1998, e do artigo 167, caput, inciso XII da Constituição Federal de 1988. **Os dispositivos legais acima transcritos não afastam a hipótese de incidência da Contribuição para o Pasep sobre as receitas auferidas pela Autuada.** O fato gerador da Contribuição para o Pasep é a arrecadação mensal das receitas correntes e das transferências correntes e de capital recebidas, e não se confunde com a destinação que será dada às contribuições e recursos do fundo previdenciário, que acontece em momento posterior. [Destaque nosso]

Com relação à segunda alegação apresentada pelo Recorrente em sua defesa, em contexto de argumentação subsidiária, observa-se que ela compromete significativamente a sustentação da primeira alegação, qual seja, de existência de vedação legal, para as autarquias previdenciárias, de pagamento da Contribuição para o Pasep.

O recorrente sustenta, primeiramente, que está legalmente impedido de recolher qualquer contribuição social com recursos previdenciários e invoca, subsidiariamente, a decisão do STF na ACO nº 3669/AL como fundamento para alegação de *bis in idem*.

Ora, se o Supremo Tribunal Federal analisou na ACO nº 3669/AL quais parcelas devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PASEP devida pelas autarquias previdenciárias (para evitar o *bis in idem*), é porque se reconhece como incontroversa sua sujeição à referida contribuição.

Portanto, a decisão judicial mencionada carrega pressuposto inequívoco de que as autarquias previdenciárias são sujeitos passivos legítimos da contribuição, aplicando diretamente os dispositivos da Lei nº 9.715/1998 e concentrando-se exclusivamente nos aspectos técnicos de apuração da base de cálculo.

Ou seja, de acordo com a própria decisão judicial mencionada pelo Recorrente, não há controvérsia constitucional sobre a existência da obrigação da autarquia previdenciária de recolher a Contribuição para o PASEP.

Sem razão, portanto, o Recorrente nessa questão.

DA ALEGAÇÃO DE *BIS IN IDEM*

A segunda alegação do Recorrente diz respeito à ocorrência de *bis in idem*, na hipótese em que se mantenha o lançamento, pois representaria legitimar uma dupla tributação. Alega que as transferências do Estado do Tocantins ao IGEPREV estariam incluídas na base de cálculo do PASEP tanto no ente transferidor quanto no receptor, violando o art. 7º da Lei nº 9.715/1998 e o parágrafo único do art. 2º da LC nº 8/1970.

O Recorrente se ampara em fundamento jurisprudencial representado pela decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Civil Originária nº 3669/AL. Ocorre que, conforme já registrado pelo julgador de piso, além de se tratar de ação em curso, na qual consta ter havido embargos declaratórios questionando aspectos da decisão que deferiu, em parte, o pedido de tutela de urgência, não se observa que o Recorrente seja parte naquele processo.

Portanto, razão não lhe assiste, por esse fundamento.

Nada obstante, há de se considerar que essa matéria (dedução da base de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) devida pelos entes federativos, dos valores por eles repassados às entidades previdenciárias) foi objeto de análise anterior pelo Supremo Tribunal Federal, com entendimento parcialmente condizente com o apresentado pelo Recorrente, em relação ao qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já admitiu a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União.

De fato, ao enfrentar a matéria na ACO nº 3.404/DF, o Supremo Tribunal Federal acolheu os argumentos defendidos pelo ente político, de modo a admitir a exclusão da base de cálculo do seu PASEP dos valores referentes à cota patronal e à cobertura de insuficiência financeira transferidos à entidade previdenciária, nos casos em que essas transferências estivessem incluídas no PASEP da entidade. O acórdão da lavra do Min. Gilmar Mendes restou assim ementado:

Agravo interno na ação cível originária. 2. Direito Constitucional, Administrativo e Tributário.

3. Conflito federativo. Possibilidade de inscrição do ente estadual nos cadastros restritivos federais de inadimplência. Competência do Supremo Tribunal Federal. Art. 102, I, “f”, da CF. 4. Contribuição para o Pasep. Ampliação da base de cálculo por decisão administrativa. 5. Interesse de agir presente em discutir-se em juízo a ocorrência de eventual obrigação tributária. 6. Consulta Cosit 278/2017. **Inclusão da cota patronal e da cobertura das insuficiências financeiras do RPPS na base de cálculo da contribuição ao Pasep do Estado do Rio Grande do Sul.** 7. Mudança de entendimento. Violação aos princípios da isonomia e da legalidade tributária. 8. **As transferências feitas a outras entidades da Administração Pública devem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o Pasep, nos termos do art. 7º da Lei 9.715/98.** 9. Agravo interno desprovido. 10. Majoração dos honorários advocatícios a cargo da União (art. 85, § 11, do CPC). 11. Multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC. 12. Valor inestimável da causa. Art. 81, § 2º, do CPC. Fixação em salários mínimos.

Neste precedente, o STF assentou, portanto, que *“as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública devem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o Pasep, nos termos do art. 7º da Lei 9.715/98”*, estabelecendo o entendimento de que os repasses efetuados pelo ente público à entidade previdenciária, a título de cobertura de insuficiências financeiras do regime próprio e de cota patronal, vinculados à prestação de benefícios previdenciários, constituem *“transferências feitas a outras entidades da Administração Pública”* e, nessa medida, são dedutíveis das bases de cálculo do repassador.

Diante disso, com fulcro no art. 2º, VII, §§ 4º e 5º, I, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e considerando o entendimento consolidado do STF, a Procuradoria da Fazenda Nacional propôs a inclusão da referida tese na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN, no PARECER SEI Nº 6530/2022/ME, nos seguintes termos:

Incidência do PASEP sobre cota patronal e cobertura de insuficiência financeira do RPPS

Resumo: O STF consolidou seu entendimento no sentido de que os repasses de recursos do ente (estadual, municipal ou Distrito Federal), **a título de cobertura de insuficiências financeiras do RPPS e de cota patronal** para os regimes previdenciários próprio e complementar dos servidores, às entidades dotadas de personalidade jurídica distinta do ente, podem ser deduzidos da base de cálculo do seu PASEP, nos casos em que esses recursos sejam ofertados à tributação do PASEP exigido da entidade.

Observação 1: O STF entendeu que os valores repassados encontram abrigo no art. 2º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 8, de 1970 c/c art. 7º da Lei 9.715, de 1998, parte final, por se constituírem *“transferências feitas a outras entidades da Administração Pública”*, estando a dispensa adstrita a essas operações.

Observação 2: Para o STF, a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, entrou em vigor trinta dias após sua publicação (art. 103, II, do CTN) e não se aplica a ato ou

fato pretérito, por não ser meramente interpretativa. Em relação aos fatos geradores posteriores à sua entrada em vigor, a Corte entendeu que a conclusão nela endereçada aos repasses ora julgados, designados como "operações intra-orçamentárias", não possui respaldo jurídico.

Observação 3: O Parecer SEI nº 2088/2019/ME soluciona os casos em que o repasse de recursos do ente destina-se ao RPPS, administrado por fundo desprovido de personalidade jurídica, situação diversa da apreciada na ACO nº 3.404/DF.

Precedente: ACO nº 3.404/DF.[Destaques nossos]

Considerando, portanto, a pacificação da jurisprudência no STF, a tese foi acolhida pela Fazenda Pública Federal.

Em princípio, o reconhecimento da possibilidade de exclusão das referidas receitas pelo ente político não deveria impactar o crédito objeto do presente processo, que tem o Recorrente (Instituto de Previdência) e não o Estado do Tocantins como sujeito passivo. Considere-se que o reconhecimento do direito de excluir os valores repassados foi conferido pelo STF para o estado, não para a autarquia previdenciária, de modo que não houve mudança no polo passivo da relação jurídico-tributária relativa ao PASEP, que continua estabelecida em relação ao Recorrente.

Todavia, no mesmo parecer mencionado, a Procuradoria da Fazenda Nacional admite a realização da referida exclusão de modo inverso, pela autarquia previdenciária, quando demonstrado que o ente político não realizou essa dedução, nos seguintes termos:

25. Desta feita, empregando a interpretação sistemática aos citados textos infraconstitucionais, o Min. Relator afirmou que os repasses efetuados pelo ente público à entidade previdenciária, a título de cobertura de insuficiências financeiras do regime próprio (§ 1º do art. 2º da Lei 9.718, de 1998) e de cota patronal (art. 40, caput e §§ 14 e 22, da CF), vinculados à prestação de benefícios previdenciários, constituem “transferências feitas a outras entidades da Administração Pública”. Enquadram-se, portanto, no art. 2º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 8, de 1970 c/c art. 7º da Lei 9.715, de 1998, parte final, que admitem a sua dedução da base de cálculo do PASEP devido pelo ente, desde que os mesmos integrem a materialidade econômica do PASEP devido pela entidade beneficiada ex vi da autorização prevista no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970.

26. Ao revés, caso esses valores sejam incluídos na base de cálculo do PASEP devido pelo ente repassador, permite-se a dedução legal da mesma contribuição devida a quem recebe aquele numerário. [Destaque nosso]

Em consulta à página da Receita Federal do Brasil da Internet, mais especificamente no link relativo à jurisprudência vinculante¹, consta o referido PARECER SEI Nº 6530/2022/MF, com a seguinte indicação: “O PARECER SEI Nº 6.530/2022/MF foi aprovado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002, por meio do DESPACHO Nº 168/2024/PGFN-MF, de 08/06/2024”. Na mesma página, consta que o referido ato tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil a partir de 10/06/2024.

Desse modo, considerando que o acórdão objurgado pelo recurso voluntário objeto de análise neste julgamento administrativo foi proferido pela Delegacia de Julgamento em 16/10/2024, naquele instante a observância do referido parecer já era obrigatória.

Nesse contexto, deve-se levar em consideração que o referido tema já havia sido abordado expressamente pelo Recorrente em sua peça impugnatória, que assim dispunha:

... as transferências que lhe foram efetuadas pelo Estado do Tocantins (cota patronal da contribuição previdenciária, repasse para cobertura de insuficiência financeira e as contribuições previdenciárias dos servidores ativos), no que tange ao período de 1º de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2022, **não foram deduzidas da base de cálculo da contribuição Pasep recolhida por este último**, conforme se pode extrair da análise dos Demonstrativos Mensais de Cálculos deste Instituto (constantes do Processo Administrativo nº 17095.720.208/2024-15) e dos Demonstrativos Mensais de Cálculos da Administração Pública Direta tocaninense concernente a tal período.[Destaque nosso]

Por conseguinte, à época em que foi proferida a decisão recorrida, impunha-se o enfrentamento das alegações do Recorrente pelo Julgador de 1ª instância à luz das conclusões expostas no referido PARECER SEI Nº 6530/2022/ME. Ou seja, cabia à Delegacia de Julgamento verificar se houvera mesmo ou não a dedução, pelo Estado de Tocantins, das receitas mencionadas no referido parecer.

Por sua vez, o julgamento dessa matéria por este colegiado de segundo grau, sem que tenha sido apreciada em primeiro grau, caracterizaria supressão de instância, inviabilizando a apresentação de contra-argumentos pelo Recorrente em sede recursal na hipótese em que a decisão lhe seja, em algum aspecto, desfavorável.

Para preservação do devido processo legal administrativo e garantia do contraditório, mostra-se imperioso o retorno dos autos à primeira instância para que a autoridade julgadora se manifeste especificamente sobre as circunstâncias apontadas, permitindo ulterior apreciação em sede recursal das suas conclusões (se for o caso) e eventuais contrarrazões que vierem a ser apresentadas pelo Recorrente.

Enfatizando que as considerações ora expostas não representam qualquer antecipação quanto à pertinência das alegações do Recorrente, saliento que, somente após o

¹ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/jurisprudencia-vinculante/pis-cofins>

pronunciamento específico e expresso da primeira instância sobre os elementos fáticos contestados, será possível a adequada análise posterior da questão, se necessária, respeitando-se a sistemática processual administrativa e o direito de defesa do Recorrente.

Compreendo, assim, que se deve anular de ofício a decisão de primeira instância, para que seja proferida nova decisão, contemplando expressamente a análise das alegações da Impugnante/Recorrente à luz das conclusões expostas no PARECER SEI Nº 6530/2022/ME.

Nesse sentido podem ser apontados os seguintes julgados deste CARF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

OMISSÃO DA DECISÃO RECORRIDA. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO. OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE.

A omissão relativa a fato relevante para o deslinde da causa caracteriza cerceamento do direito de defesa, a demandar anulação do acórdão recorrido para que outro seja produzido com apreciação de todas as razões de inconformidade.

(Acórdão nº 3302-011.435, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, Data da sessão: 29/07/2021)

[...]

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2013 a 30/11/2013

DECISÃO CITRA PETITA. NULIDADE.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões. Fundamento: Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal); Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Regimento Interno deste Conselho.

(Acórdão nº 3201-004.049, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção; Data da sessão 23/07/2018)

Convém que se registre, por pertinente, a impossibilidade de aplicação das disposições do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que veda a declaração de nulidade quando for possível “*decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade*”, uma vez que não há nos autos elementos que atestem a efetiva não dedução, por parte do estado do Tocantins, dos valores repassados ao Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar nula a decisão da DRJ, devendo os autos retornarem para novo julgamento pela primeira instância, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA