



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|-------------------|--|
| PROCESSO | 17095.722737/2021-19 |
| ACÓRDÃO | 3102-002.535 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 19 de junho de 2024 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL |
| RECORRIDA | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2018 a 31/12/2020

DESCUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL. INOCORRÊNCIA.

Não sendo o Estado do Mato Grosso do Sul parte na ação anulatória e declaratória de inexistência de relação jurídica, eventual suspensão da exigibilidade do crédito tributário não pode ser alegada em seu favor, não havendo que se falar em descumprimento de ordem judicial.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. INCOMPETÊNCIA. ART. 26-A DO DECRETO Nº 70.235/1972 E SÚMULA Nº 2 DO CARF.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária sob fundamento de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma. Aplicação do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e do entendimento consagrado na Súmula nº 2 do CARF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2018 a 31/12/2020

PASEP. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E DOS SERVIDORES AO RPPS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

As transferências relativas às contribuições dos servidores ao RPPS para Autarquia instituída por lei para gerir o fundo previdenciário devem ser excluídas da base de cálculo do PASEP, tendo em vista que o artigo 2º, inciso IV, alínea “c”, da LC nº 101/2000 as exclui expressamente da receita corrente líquida, base de cálculo da contribuição.

O valor das contribuições dos servidores e do ente patronal ao RPPS, transferidas pelo Estado à Autarquia gestora do fundo previdenciário, deve

ser incluído na base de cálculo do Pasep devido pela Autarquia e ser excluído da base de cálculo do Pasep devido pelo Estado, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.715/98 c/c o artigo 2º, parágrafo único, da LC nº 08/70.

PASEP. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS EFETUADAS. REPASSES AO FUNJECC E AO FECOMP. FUNDOS SEM PERSONALIDADE JURÍDICA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As transferências destinadas a fundos especiais de natureza contábil não se enquadram na hipótese legal de dedução da base de cálculo da contribuição ao PASEP, por não terem os referidos fundos personalidade jurídica própria, não se podendo equipará-los às entidades mencionadas no artigo 7º da Lei nº 9.715/98.

PASEP. BASE DE CÁLCULO. CONVÊNIOS. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS VOLUNTÁRIAS. ÔNUS DA PROVA QUE COMPETE AO CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Embora o artigo 2º, parágrafo 7º, da Lei nº 9.715/98 determine a exclusão dos valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere da base de cálculo da contribuição ao PASEP, o contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova que lhe competia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei, e, na parte conhecida, dar parcial provimento para afastar a exigência da contribuição ao PASEP sobre as contribuições previdenciárias dos servidores e do ente patronal ao RPPS.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02/09) lavrado para exigência da contribuição ao PASEP, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, no valor total de R\$ 205.032.194,73, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2018 a 31/12/2020.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 12/20), o crédito tributário refere-se à contribuição ao PASEP incidente sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas pelo ente.

Analisando balanços orçamentários, balanços financeiros e balancetes contábeis para o período, além de demonstrativos, em arquivo magnético, contendo valores detalhados da Receita Mensal auferida, a Fiscalização constatou que o sujeito passivo recolheu a menor as contribuições ao PASEP.

O recolhimento a menor noticiado deveu-se à dedução, da base de cálculo da contribuição, dos valores referentes à contribuição patronal e dos valores de aportes efetuados para cobertura de déficit atuarial do Regime Próprio de Previdência Social do Estado (MSPREV).

Tais valores eram devidos à Agência de Previdência Social de Mato Grosso do Sul (AGEPREV/MS), entidade autárquica criada pela Lei Estadual nº 3.545/2008, com personalidade jurídica de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, e que tem por finalidade a administração do RPPS do Estado (MSPREV).

O Agente Fiscal esclarece que, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, que possui efeito vinculante no âmbito da RFB, por força do artigo 9º da IN RFB nº 1396/2013, as operações realizadas pelo Estado do Mato Grosso do Sul envolvendo a contribuição patronal e aportes ao RPPS devem ser consideradas despesas intraorçamentárias para o ente público e receitas intraorçamentárias para a entidade que administra o RPPS.

Ainda invocando a Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, o Agente Fiscal esclareceu que as operações intraorçamentárias não estão abrangidas pelo conceito de transferência corrente e de capital definido na Lei nº 4.320/64, por se realizarem mediante contraprestação em bens e serviços ou por decorrerem do pagamento de uma obrigação do ente, de modo que o Estado não poderia deduzir tais valores da base de cálculo da sua contribuição, por não estarem sujeitos às disposições do artigo 7º da Lei nº 9.715/98.

Por fim, o Agente Fiscal informou que formalizaria Representação Fiscal para Fins Penais em desfavor do Estado e de seus representantes legais, tendo em vista a verificação da

prática de atos que caracterizam, em tese, crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

O Estado do Mato Grosso do Sul apresentou impugnação em 10/11/2021 (fls. 236/286), alegando que a Receita Federal do Brasil incluiu na base de cálculo da contribuição, indevidamente, os seguintes itens:

1. Receitas das contribuições previdenciárias destinadas ao pagamento de benefícios aos servidores e seus dependentes, além das receitas do FUNJECC do TJMS;
2. Receitas destinadas ao FECOMP – Fundo de Pobreza Estadual;
3. Valores referentes a transferências da União (auxílio da União – conta contábil 44204201 e transferências via convênio – conta contábil 44404202) e das transferências de convênios do exterior

A partir de tais apontamentos, o Recorrente alegou o seguinte:

- Descumprimento da liminar concedida na Ação Anulatória e Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica nº 5004117-05.2019.4.03.6000, que determinou a exclusão das receitas das contribuições ao RPPS da base de cálculo do PASEP;

- Inconstitucionalidade da exigência do PASEP sobre as contribuições previdenciárias arrecadadas pelo Estado, por afronta o artigo 149, parágrafo 1º, da Constituição Federal, tendo em vista a destinação constitucional vinculada e restrita do produto de sua arrecadação;

- Ilegalidade da exigência do PASEP sobre as contribuições previdenciárias diante da derrogação da lei velha (Lei nº 9.715/98) pela lei nova (Lei nº 9.717/98), que instituiu a destinação legal do produto da arrecadação da contribuição;

- As receitas arrecadadas não são de titularidade da AGEPREV, que constitui mera gestora do fundo;

- O artigo 167, inciso VIII, da Constituição Federal veda a utilização de recursos da previdência social para cobrir déficits;

- O artigo 2º, inciso IV, da Lei de Responsabilidade Fiscal exclui as receitas previdenciárias da receita corrente líquida;

- A cobrança viola o Pacto Federativo, pois implica em total invasão da União Federal no patrimônio do Estado do Mato Grosso do Sul, ultrapassando os limites de sua competência constitucional;

- A cobrança configura *bis in idem*, considerando que a União também está exigindo o PASEP sobre as contribuições previdenciárias da AGEPREV, autarquia estadual criada para administrar tais receitas;

- A cobrança viola o princípio da não cumulatividade previsto no artigo 1º da Lei nº 10.637/2002;
- Quanto FECOMP – Fundo de Combate à Pobreza, por se tratar de receita vinculada constitucionalmente ao cumprimento de finalidade específica, não pode ser utilizada como base de cálculo para a contribuição ao PASEP;
- Relativamente ao FUNJECC - Fundo Especial para Instalação, Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, sua receita, classificada como intraorçamentária, foi indevidamente incluída na base do PASEP;
- Além disso, o FUNJECC possui destinação específica, não integrando, desse modo, o patrimônio comum do Estado de Mato Grosso do Sul;
- A 2ª Turma da DRJ/CGE reconheceu, no julgamento da impugnação apresentada ao Auto de Infração consubstanciado no PAF nº 10140.728872/2019-11, que tais valores não têm impacto na base de cálculo do PASEP;
- Com relação às transferências da União e transferências de convênios, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do PASEP por força do disposto no artigo 2º, parágrafo 7º, da Lei nº 9.715/98, por se tratar de transferências intergovernamentais voluntárias, já que sua remessa não decorre de determinação legal ou constitucional, mas de ajuste firmado entre o Estado de Mato Grosso do Sul e a União;
- O STF reconheceu a inconstitucionalidade da interpretação adotada na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017 na ACO nº 3.404/DF;
- Ainda quanto à interpretação contida na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, tem-se que a Lei nº 9.715/98 não estabeleceu qualquer distinção entre transferências intergovernamentais, intragovernamentais ou intraorçamentárias para efeitos de definição da base de cálculo da contribuição ao PASEP;
- As transferências correntes devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PASEP por força do artigo 2º, II, “a”, da LC nº 8/70;
- O artigo 2º, parágrafo único, da LC nº 08/70 veda a incidência de mais de uma contribuição sobre essas transferências;
- Há violação ao princípio da isonomia, pois os repasses da União às entidades de previdência complementar podem ser deduzidos da base de cálculo da contribuição ao PASEP, o que não ocorre em relação aos entes federativos estaduais e municipais;
- A cobertura do déficit financeiro e a cota patronal são obrigações constitucionais e legais do Estado do Mato Grosso do Sul, enquadrando-se no item “d” da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, devendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição, como reconhecido pelo STF na ACO 3.404-DF;

- Por fim, a impossibilidade do entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, de 06/06/2017, retroagir para atingir fatos anteriores a 30 dias após sua publicação, em razão do quanto disposto no artigo 48, parágrafo 12, da Lei nº 9.430/96 e no artigo 103, inciso I, do CTN, pois esta não possui efeitos meramente interpretativos.

Sobreveio o Acórdão nº 101-015.652 (fls. 399/427), através do qual a 11ª Turma da DRJ-01, na sessão de 15 de julho de 2022, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa reproduzida abaixo:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

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, deduzidas apenas as transferências efetuadas a outras entidades públicas com personalidade jurídica própria.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

A preliminar de nulidade do lançamento foi afastada pela DRJ sob o fundamento de que, além de o Auto de Infração atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto.

Quanto à aplicação retroativa da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, a DRJ asseverou que não há qualquer disposição que impeça sua observação pela Administração Tributária e que, por se tratar de ato interpretativo, alcança fatos pretéritos, nos termos do artigo 106, inciso I, do CTN.

Com relação à alegação de descumprimento de ordem judicial, a DRJ aduziu que o processo judicial se refere exclusivamente ao Auto de Infração consubstanciado no processo administrativo nº 10140-722.662/2016-69, relativo à exigência do PASEP sobre contribuições previdenciárias nos anos de 2012 a 2014, tendo como devedora a AGEPREV. Assim, entendendo que o sujeito passivo do crédito tributário com exigibilidade suspensa era outro e que o objeto da ação não abrangia o lançamento contestado neste feito, a Delegacia de Julgamento rejeitou a preliminar.

No mérito, no que diz respeito à inclusão das transferências voluntárias da União na base de cálculo da contribuição ao PASEP, a DRJ afirmou que as transferências oriundas de convênios foram devidamente deduzidas, conforme linhas “B2 - Deduções - Transferências Decorrentes de Convênio” do demonstrativo de “Cálculo da Diferença de PASEP”, fls. 21 a 26.

No que tange às contribuições patronais ao RPPS, a DRJ asseverou que as transferências realizadas pelo Estado para sua autarquia previdenciária se enquadram no conceito de "Operações Intragovernamentais", que não devem ser encaradas como transferências para fins de apuração da base de cálculo do PASEP, não podendo o ente transferidor abater de sua base de cálculo os valores transferidos a outras entidades públicas com personalidade jurídica, conforme itens 23 a 25 da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017.

Quanto aos valores destinados ao FUNJECC, fundo sem personalidade jurídica própria, a DRJ concluiu que se tratam de recursos arrecadados e recebidos pelo Estado de forma originária, caracterizando-se como Receitas Correntes, integrando a base de cálculo da contribuição ao PASEP, nos termos do artigo 7º da Lei 9.715/98. Além disso, as transferências ao FUNJECC, nos termos do item 32.1 da SC 278/2017, não podem ser deduzidas, não devendo ter qualquer impacto na apuração do PASEP.

Com relação ao FECOMP, que também é um fundo sem personalidade jurídica própria, a DRJ entendeu que, da mesma forma, não havia previsão legal que autorizasse a exclusão desses valores da base de cálculo do PASEP.

Por fim, no que tange às alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade da legislação tributária, a DRJ esclareceu que não compete às instâncias administrativas apreciá-las, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 c/c a Súmula nº 2 do CARF.

O Estado do Mato Grosso do Sul apresentou Recurso Voluntário em 05/09/2022 (fls. 439/492), no qual, além de reiterar as razões contidas em sua impugnação, alega que a Delegacia de Julgamento não apreciou de forma exauriente todos os argumentos apresentados na defesa, e aponta apreciação inadequada da preliminar de descumprimento de ordem judicial, afirmando que também figurava no polo ativo da ação judicial juntamente com a AGEPREV e que seu objeto não estava adstrito à declaração de inexistência de relação jurídica nos exercícios de 2012 a 2014.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de descumprimento de ordem judicial

Em consulta ao PJe do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, foi possível verificar que, de fato, o Estado de Mato Grosso do Sul (CNPJ 03.979.663/0039-60) ajuizou a Ação Anulatória e Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica nº 5004117-05.2019.4.03.6000 juntamente com a Agência de Previdência Social de Mato Grosso do Sul (CNPJ 10.306.292/0001-49), como se confirma pela tela abaixo.

PJe Detalhe do Processo

DADOS DO PROCESSO

Dados do Processo

| | | | |
|-------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--|
| Número Processo | Data da Distribuição | Classe Judicial | Assunto |
| 5004117-05.2019.4.03.6000 | 24/05/2019 | PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL (7) | DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO (9985) - Organização Político-administrativa / Administração Pública (10157) - PIS/PASEP (10163) |
| Jurisdição | Órgão Julgador | | |
| Subseção Judiciária de Campo Grande | 4ª Vara Federal de Campo Grande | | |

Polo ativo

| Participante | Situação |
|---|----------|
| ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - CNPJ: 03.979.663/0039-60 (AUTOR) | Ativo |
| PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL-MS | |
| FERNANDO CESAR CAURIM ZANELE - OAB MS9780-B - CPF: 274.437.138-60 (ADVOGADO) | Ativo |
| AGÊNCIA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DE MATO GROSSO DO SUL - CNPJ: 10.306.292/0001-49 (AUTOR) | Ativo |
| PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL-MS | |
| FERNANDO CESAR CAURIM ZANELE - OAB MS9780-B - CPF: 274.437.138-60 (ADVOGADO) | Ativo |

Ainda foi possível constatar que, ao contrário do que afirmaram os ilustres julgadores de primeira instância, o objeto da referida ação não estava limitado à anulação dos créditos tributários da contribuição ao PASEP relacionados a fatos geradores ocorridos no período de 2012 a 2014.

O trecho abaixo reproduzido, extraído da inicial, confirma que o objeto da ação era mais amplo e também contemplava pedido para que fosse determinado à União que deixasse de exigir tal contribuição sobre as receitas das contribuições mensais ao fundo previdenciário estadual MSPREV, destinadas ao pagamento de benefícios previdenciários pela AGEPREV:

DIANTE DO EXPOSTO, o Estado de Mato Grosso do Sul e a AGEPREV (Agência de Previdência Social do Estado de Mato Grosso do Sul) requerem:

A) seja deferida **LIMINAR de TUTELA de URGÊNCIA** (art. 300, do NCPC c.c. art. 151, inc. V, do CTN), *inaudita altera parte*, determinando que a União, através da Receita Federal do Brasil em Campo Grande-MS, deixe de exigir o PIS/PASEP sobre receitas das contribuições mensais ao fundo previdenciário estadual MSPREV (RPPS) destinadas ao pagamento dos benefícios previdenciários pela AGEPREV, até o julgamento final da demanda, ou, *subsidiariamente*, suspenda a exigência relacionada ao Auto de Infração nº 0140100.2016.00505, considerando que:

- b1) - o art. 151, inc. V, do CTN, é expresso ao permitir da concessão de liminar judicial para a suspensão da exigibilidade de tributo;
- b2) - o *fumus boni iuris* está comprovado nos itens "c1" a "c11", do tópico "C" abaixo;
- b3) - quanto ao *periculum in mora*, (1) a vedação de *cautelas negativas* e (2) lançamento no CAUC, e similares causam transtornos para o CNPJ da AGEPREV e também para o CNPJ "principal" do Estado (regras da STV também penalizam o CNPJ do ente federado - Resolução STV nº 02/2002, arts. 11 e 13-4);
- b4) - há risco quanto ao bloqueio de transferência voluntárias e realização de operações de crédito junto a BID, tendo em vista a exigência de adimplência do art. 25, §1º, IV, "a", e art. 40, §2º, ambos da LRF. Segundo a SEFAZ, pode ser prejudicado o recebimento de R\$ 507 milhões de transferências. Apenas do BID são R\$ 178 milhões;
- b5) - Estado também poderia ter seu FPE bloqueado;
- b6) - o valor da exigência fiscal poderá inviabilizar o pagamento (1) dos benefícios previdenciários e também (2) serviços públicos como saúde, educação e segurança;
- b7) - é notória crise econômica nacional que já afeta a arrecadação estadual, bem como as transferências constitucionais e legais recebidas;
- b8) - outras questões financeiras já prejudicam o Estado de MS: a) 2º menor índice de participação nas transferências da União; b) 4º menor índice de participação no FPE; c) paga cerca de R\$ 610 milhões ao ano em parcelas de sua dívida pública; d) Estado exportador de produtos agropecuários que é gravemente prejudicado pelas exoneração das exportações Lei Kandir (LC 87/96) editada pela União; e) custeia, sem o ressarcimento pela União, os gastos com cerca de 6.300 presos condenados em crimes federais; f) - União não repassa ao Estado os recursos do FEX (R\$ 82 milhões);
- b9) - a teoria da Reserva do Possível também corrobora o pedido de liminar;
- b10) - *inexiste periculum in mora inverso* em favor da União, pois o valor discutido nesta demanda não perfaz 0,00292% do orçamento da União (R\$ 03 trilhões);
- b11) - a União deixou passar 18 (dezoito) anos para fazer a primeira autuação, o que demonstra que não há urgência em receber o crédito fiscal;
- b12) - em resumo, a União pode esperar o final da demanda. Por sua vez, o Estado e a AGEPREV não podem esperar o final da ação sem a liminar;
- b13) - por fim, invocou-se o parágrafo único do art. 24 da LINDB em favor da liminar. O dispositivo legal reforça a boa-fé estadual, não sendo justo, após 18 (dezoito) anos, em razão de mudança de interpretação da RFB, o Estado passar a ter sérios problemas relacionados à mora fiscal de um débito em aberto.

C) ao final, que seja confirmada a medida liminar e seus efeitos, **JULGANDO PROCEDENTE** a presente ação a fim de que seja declarada a inexistência de relação jurídico tributária entre o Estado de Mato Grosso do Sul e a AGEPREV em face da União, afastando a incidência do PIS/PASEP sobre receitas das contribuições mensais ao fundo previdenciário estadual MSPREV (RPPS) destinadas ao pagamento dos benefícios previdenciários pela AGEPREV, inclusive a exigência relacionada ao auto de infração 0140100.2016.00505, tendo em vista os seguintes fundamentos jurídicos:

- c1) – inconstitucionalidade da cobrança do PIS/PASEP sobre contribuições previdenciárias, tendo em vista a destinação vinculada e restrita prevista no §1º do art. 146 da CF;
- c2) – o STF já tem precedentes no sentido da prevalência da destinação constitucional da receita sobre a lei ordinária que trata de base de cálculo;
- c3) – ilegalidade da cobrança do PIS/PASEP sobre contribuições previdenciárias, tendo em vista a derrogação parcial da lei velha (Lei do PIS/Pasep – Lei Federal nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que traz a base de cálculo) pela lei mais nova (Lei dos Regimes de Previdência Públicas – Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, que traz a vinculação/destinação legal);
- c4) – as receitas das contribuições previdenciárias não são da AGEPREV, não integrando seu patrimônio próprio por ser mera gestora;
- c5) – o art. 167, VIII, da CF também veda a utilização dos recursos da seguridade social para pagamento de déficit (caso procedente o entendimento sobre a incidência PIS/PASEP, evidentemente que ele constituirá um nítido passivo/déficit do fundo previdenciário);
- c6) – a Receita Federal posiciona-se pela tributação em *in idem* do PIS/PASEP dos entes públicos (ver itens “23.5.2” e “23.5.3” da Solução de Consulta nº 278 – COSIT, da Receita Federal, que veda abatimentos e cobra uma primeira vez do ente e uma segunda vez da gestora do fundo);
- c7) – violação ao Princípio da Não-Cumulatividade: nos termos do art. 1º da Lei Federal nº 10.637/2002, a tributação do PIS/PASEP não pode ser cumulativa;
- c8) – violação ao Princípio da Economia: entidades de previdência privada não pagam o PIS/PASEP sobre as receitas com contribuições para o fundo previdenciário. AGEPREV é cobrada;
- c9) – violação ao Princípio da Não-Confusão: 1% cobrado de PIS/PASEP é maior que os 0,3% da taxa de administração;
- c10) – violação ao Pacto Federativo e ao Princípio Federativo: União vem aumentando vorazmente sua arrecadação de contribuições, que não precisa repartir com os Estados e Municípios;
- c11) – por fim, incoerência do discurso da União: de um lado, o discurso da Reforma da Previdência e dos rombos previdenciários, o que o Estado concorda. Por outro lado, há uma nítida tentativa da União de, com a devida vênia, “passar a ser zóbia” dos fundos de previdência públicos através da cobrança do PIS/PASEP, o que, infelizmente, agrava o rombo previdenciário.

Ocorre que, em dezembro de 2022, sobreveio sentença naqueles autos, revogando a liminar que suspendia a exigibilidade do crédito tributário e julgando extinto o processo sem julgamento do mérito em relação ao Estado do Mato Grosso do Sul, por ilegitimidade ativa:



Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU

PROCEDIMENTO COMUM CÍVEL (7) Nº 5004117-05.2019.4.03.6000 / 4ª Vara Federal de Campo Grande
AUTORES: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, AGENCIA DE PREVIDENCIA SOCIAL DE MATO GROSSO DO SUL
Advogado do(a) AUTOR: FERNANDO CESAR CAURIM ZANELE - MS9780-B
RE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
mcb

SENTENÇA

ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL e AGENCIA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DE MATO GROSSO DO SUL (AGEPREV) propuseram a presente ação contra a **UNIÃO**.

Aduzem que, fundamentada no 2º, III da Lei nº 9.715/1998, a Receita Federal do Brasil lavrou o Auto de Infração de Contribuição para o PASEP nº 0140100.2016.00505 (Processo nº 10140-722.662/2016-69), datado do dia 06/12/2016, afirmando ser devido pelo ente público estadual a importância de R\$ 95.376.149,88 (...), referentes as contribuições ao Fundo de Participação do PASEP, relativos aos exercícios de 2012 a 2014 e incidentes sobre as contribuições recebidas e geridas pelo Fundo de Previdência Estadual (MSPREV – RPPS) da segunda requerida.

Diante do exposto: 1) - revogo a decisão na qual suspendi a exigibilidade do débito; 2) - em relação ao ESTADO DE MS, julgo extinto o processo, sem resolução do mérito, nos termos art. 485, VI, do CPC; 3) julgo improcedentes os pedidos formulados pela AGEPREV; 4) - condeno os autores a pagarem honorários advocatícios em favor dos Procuradores da ré, devidos no percentual de 5% para cada um, incidente sobre o novo valor da causa. Isentos de custas.

P.R.I. Retifique-se a autuação para constar o novo valor da causa (R\$ 109.845.177,33).

Havendo recurso, intime-se a parte contrária para contrarrazões e, ato contínuo, encaminhe-se ao TRF3.

Campo Grande, MS, 12 de dezembro de 2022.

PEDRO PEREIRA DOS SANTOS

JUIZ FEDERAL

É certo que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, analisando a questão sob a sistemática do artigo 543-C do CPC/1973, no julgamento do REsp 1.123.306-SP, decidiu que a mera propositura de ação anulatória pela Fazenda Pública suspende a exigibilidade do crédito tributário.

No entanto, tendo o Estado do Mato Grosso do Sul sido excluído do polo ativo da ação anulatória, não pode alegar a existência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em seu favor.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de descumprimento de ordem judicial.

Inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária

O Recorrente alega, dentre outras questões, a inconstitucionalidade e a ilegalidade da legislação de regência par a cobrança do PIS/PASEP sobre contribuições previdenciárias, bem

como a afronta a princípios constitucionais, como isonomia, não cumulatividade e pacto federativo.

Entretanto, tais questionamentos implicam a aferição da validade de lei ou de ato normativo em face da Constituição Federal ou de outras leis vigentes - atividade de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Saliente-se que, atualmente, encontra-se em vigor o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, que dispõe:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

O mesmo entendimento foi consagrado na Súmula nº 2 do CARF:

“Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária, deixo de conhecer o Recurso Voluntário.

Irretroatividade da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017

O Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, de 06/06/2017, a fatos ocorridos antes de decorridos 30 dias de sua publicação, nos termos do artigo 48, parágrafo 12, da Lei nº 9.430/96 e do artigo 103, inciso I, do CTN:

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...) § 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.(...)”

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação; (...)”

Primeiramente, embora o artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013 disponha que “a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB”, nada impede que seu entendimento seja voluntariamente adotado pelo órgão julgador administrativo em relação a situações pretéritas.

Além disso, as soluções de consulta possuem caráter interpretativo e o fato de eventualmente apresentarem entendimento contrário aos interesses do contribuinte não lhes retira tal característica. Assim, a aplicação de uma solução de consulta a fatos anteriores à data de sua publicação encontra autorização no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional:

“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; (...).”

Ainda que assim não fosse, o entendimento adotado na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017 já havia sido adotado em outros atos normativos internos, do que se tem exemplo o Despacho Decisório nº 1 – SRRF01/Disit de 12/01/2010 e a Solução de Divergência nº 02, de 10 de fevereiro de 2009:

“Despacho Decisório nº 1 – SRRF01/Disit de 12/01/2010

(...) 22. A partir dessa definição, pode-se inferir que, legalmente, a contribuição dos servidores é classificada como uma “receita corrente”, em função disso, deve também integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

23. Aplicando-se esses conceitos ao caso concreto apresentado, tem-se que: (i) as receitas provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores e órgãos patronais constituem receitas correntes; (ii) as receitas direcionadas ao custeio e manutenção do RPPS constituem receitas correntes; e (iii) os rendimentos das aplicações financeiras constituem outras receitas. Portanto, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.715/98, todos esses valores devem integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP. (...)”

“Solução de Divergência nº 02, de 10 de fevereiro de 2009

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: Base de cálculo de Município.

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

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

Ademais, o Recorrente não apontou nenhuma solução de consulta que lhe dissesse respeito e muito menos que tenha externado posição diversa daquela exarada na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, não tendo comprovado eventual mudança de entendimento por parte da Receita Federal.

Inclusão das contribuições previdenciárias ao RPPS na base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP devida por pessoa jurídica de direito público interno

No que tange às contribuições previdenciárias ao RPPS, a DRJ asseverou que as transferências realizadas pelo Estado para sua autarquia previdenciária se enquadram no conceito

de "Operações Intragovernamentais", que não devem ser encaradas como transferências para fins de apuração da base de cálculo da contribuição ao PASEP, não podendo o ente transferidor abater de sua base de cálculo os valores transferidos a outras entidades públicas com personalidade jurídica, conforme itens 23 a 25 da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017.

Entendo que a decisão de piso merece reforma nesse aspecto.

As fontes de financiamento dos RPPS constituem-se, principalmente, da contribuição patronal dos entes federativos e da contribuição dos segurados ativos, inativos e pensionistas. Outras receitas são também fonte de custeio de tais regimes, como as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais e da compensação financeira previdenciária, além dos aportes efetuados pelo Estado para cobertura de eventuais déficits financeiros do sistema.

Tais receitas são arrecadadas pela AGEPREV, entidade autárquica com autonomia administrativa, financeira e patrimonial, constituída pela Lei Estadual nº 3.545/2008 com a finalidade de gerir o Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Mato Grosso do Sul.

Por relevante, cumpre transcrever o teor dos artigos 1º, 2º e 5º da Lei Estadual nº 3.545/2008:

“Art. 1º: Fica criada a Agência de Previdência Social de Mato Grosso do Sul (AGEPREV), vinculada à Secretaria de Estado de Administração, entidade autárquica com autonomia administrativa, financeira e patrimonial com a finalidade de administrar o Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Mato Grosso do Sul (MSPREV), de que trata a Lei nº 3.150, de 22 de dezembro de 2005, competindo-lhe como gestora única:

I - a cobrança e a arrecadação dos recursos previstos no art. 18 da Lei nº 3.150, de 2005;

II - a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios assegurados pelo MSPREV;

III - a gestão dos fundos e recursos arrecadados; (...).” (destaquei)

“Art. 2º: Os recursos arrecadados pela AGEPREV serão utilizados para o custeio dos benefícios previdenciários do MSPREV e de despesas correntes e de capital necessárias à organização e ao seu funcionamento, sendo vedada a sua utilização para fins assistenciais, inclusive para a saúde.”

“Art. 5º: O patrimônio, as receitas e as disponibilidades financeiras da AGEPREV serão mantidos em conta específica.

Parágrafo único. A AGEPREV deverá realizar escrituração contábil distinta da mantida pelo Tesouro Estadual, inclusive quanto às rubricas destacadas no orçamento para pagamento de benefícios e também adotar os planos de contas definidos pelas autoridades reguladoras competentes.” (destaquei)

Tratam-se, portanto, de receitas da autarquia, e não do Estado.

Não se constituindo em receitas do Estado, não há que se exigir dele o recolhimento do PIS/PASEP sobre as contribuições destinadas ao RPPS, como decidido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

PASEP. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES AO RPPS. EXCLUSÃO.

As transferências relativas às contribuições dos Servidores ao RPPS para Autarquia instituída por Lei, por disposição legal, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PASEP.”

(CARF, Processo nº 10120.723123/2011-71, Embargos de Declaração, Acórdão nº 3302-006.904 - 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de abril de 2019)

Especificamente quanto às contribuições dos servidores para o custeio de seu sistema de previdência, tem-se que o artigo 2º, inciso IV, alínea “c”, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) as exclui expressamente da receita corrente líquida:

“Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

(...) IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (destaquei).

Ora, se as contribuições retidas dos servidores não compõem a receita corrente líquida, também por esta razão, descabida a pretensão de incluí-las na base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP.

Quanto às contribuições patronais, pagas/transferidas pelo Estado à AGEPREV, há que se aplicar o disposto no artigo 7º da Lei nº 9.715/98, segundo o qual a receita recebida de outra entidade da administração pública compõe as receitas correntes da unidade recebedora, podendo ser deduzida das receitas correntes da entidade transferidora (Estado):

“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.” (destaquei)

Corroborando tal entendimento, cite-se decisão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2008, 01/07/2008 a 31/10/2008, 01/12/2008 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. VALORES TRANSFERIDOS PELO MUNICÍPIO. EXCLUSÃO.

Exclui-se da base de cálculo do Pasep os valores transferidos pelo Município para o FUNDEF, inclusive por retenção das fontes pagadoras de receitas, e para o Instituto de Previdência e Assistência Social dos Servidores do Município de Aracruz IPASMA, a título de contribuição previdenciária patronal.”

(CARF, Processo nº 15586.721026/2012-71, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-002.848 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de fevereiro de 2015)

No Acórdão nº 3302-002.848, reproduzido acima, o CARF deu provimento ao Recurso Voluntário da Prefeitura Municipal para, dentre outras questões, excluir da base de cálculo do Pasep o valor das transferências efetuadas para o Instituto de Previdência e Assistência Social dos Servidores do Município de Aracruz – IPASMA, a título de contribuição previdenciária patronal.

Do inteiro teor da mencionada decisão, colhe-se o seguinte:

“O mesmo raciocínio acima se aplica às despesas de transferências efetuadas pelo Município de Aracruz para o Instituto de Previdência e Assistência Social dos Servidores do Município de Aracruz - IPASMA, referentes à contribuição previdenciária patronal.

Como o IPASMA é uma autarquia municipal, ele é contribuinte do Pasep e o valor pago/transferido pelo Município de Aracruz (despesa de transferência do Município e Receita de Transferência do IPASMA), a título de contribuição previdenciária patronal, deve ser incluído na base de cálculo do Pasep devido pelo IPASMA e ser excluído da base de cálculo do Pasep devido pelo Município de Aracruz, conforme dispõe os arts. 2º e 7º da Lei nº 9.715/98, acima reproduzido, c/c o Parágrafo único, do art. 2º, da LC nº 08/70, abaixo reproduzido.

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

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

Por tais razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para:

1 - deduzir, do valor do Pasep apurado, o valor das retenções não consideradas quando da lavratura do auto de infração, no valor total de R\$ 89.023,09,

conforme demonstrado pela Recorrente, ressalvado o direito de a Receita Federal do Brasil confirmar a real existência das referidas retenções; 2 - excluir da base de cálculo do Pasep o valor das retenções/transferências destinadas ao FUNDEB; 3 - excluir da base de cálculo do Pasep o valor das transferências efetuadas para o Instituto de Previdência e Assistência Social dos Servidores do Município de Aracruz - IPASMA a título de contribuição previdenciária patronal.”

O entendimento adotado também encontra respaldo em recente precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal:

“Agravo regimental em ação cível originária. Competência da Corte (art. 102, inciso I, alínea f, da CF/88). Base de cálculo do PASEP devido pelo Estado de Minas Gerais. Inclusão dos repasses do Tesouro Estadual ao Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG) e à Fundação de Previdência Complementar do Estado de Minas Gerais (PREVCOM-MG) a título de cota patronal para a saúde e de cota patronal para a previdência complementar. Impossibilidade. Aplicação das orientações firmadas na ACO nº 3.404/DF-AgR.

1. Consoante as orientações firmadas pelo Tribunal Pleno no julgamento da ACO nº 3.404/DF-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 21/10/21, a Corte possui competência para processar e julgar a ação (art. 102, inciso I, alínea f, da CF/88) de acordo com os limites do seu conhecimento.

2. Ainda de acordo com tais orientações, não se pode incluir na base de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) devida pelo Estado de Minas Gerais os recursos do Tesouro Estadual repassados ao Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG) e à Fundação de Previdência Complementar do Estado de Minas Gerais (PREVCOM-MG) a título, respectivamente, de cota patronal para a saúde e de cota patronal para a previdência complementar, desde que sejam incluídos na base de cálculo do mesmo tributo devido pelas entidades receptoras (IPSEMG e PREVCOM-MG).

3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa fixada em salários mínimos (art. 1.021, § 4º, c/c o art. 81, § 2º, do CPC).

4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça.”

(STF, Tribunal Pleno, ACO 3558 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Julgamento 17/12/2022, Publicação 24/02/2023)

Sobre o equívoco da interpretação adotada na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017 e sobre a possibilidade de exclusão das transferências feitas a outras entidades da base de cálculo do PIS/PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público, na forma do artigo 7º da Lei nº 9.715/98, vale citar, ainda, a decisão proferida pelo STF no julgamento da ACO nº 3.404/DF:

“1. 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.”

(STF, Tribunal Pleno, ACO nº 3.404/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 21/10/2021) (destaquei)

Quanto à suposta distinção pretendida entre transferências intragovernamentais e intraorçamentárias, externada na Solução de Consulta Cosit nº 278/2017, vale transcrever trecho esclarecedor do voto condutor da ACO nº 3.404/DF-Agr, da lavra do Ministro Gilmar Mendes:

“Algumas conclusões se extraem da interpretação sistemática dos textos infraconstitucionais: a regra é que sejam deduzidas da base de cálculo da contribuição Pasep ‘as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública’ (art. 7º da Lei 9.715/98), tendo em vista que estas serão tributadas perante o órgão público beneficiado com a transferência.

Ao revés, caso seja incluída na base de cálculo da citada contribuição devida pelo Ente que transfere determinado recurso, permite-se a dedução legal da mesma contribuição devida a quem recebe aquele numerário.

Tal argumento é reforçado na medida em que o parágrafo único registra: ‘Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição’ (parágrafo único do art. 2º da LC 8/1970).

A alteração procedida pela Lei 9.715/1998 cingiu-se, entre outras, à modificação das alíquotas (anteriormente de 2% para 1%), não tendo o condão de revogar ou alterar, nessa parte, a dedução da base de cálculo prevista na Lei Complementar 8/1970 (art. 2º, inciso II, alínea “a”, da LC 8/1970 - ‘deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública’ - e art. 7º, parte final, da Lei 9.715/1998 - ‘deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas’) , quanto ao setor público.

Consequentemente, reitero que o ponto nodal para interpretar a referida incidência tributária é a intenção de evitar-se a cobrança dúplice sobre a mesma quantia (sobre quem repassa e quem recebe), permitindo a cobrança apenas em

um dos lados. Destaque-se que o Estado não fabrica ou gera riqueza, apenas vive às custas das exações tributárias.

Ademais, percebe-se que as leis que regem o tema, em nenhum momento, fazem essa diferenciação entre transferências intragovernamentais constitucionais e legais e aquelas realizadas intraorçamentárias para outros órgãos ou fundos do mesmo Ente Federativo, sendo uma interpretação ampliativa e mais onerosa ao contribuinte feita exclusivamente pela administração federal.

Assim, ao fim e ao cabo, a interpretação conferida pela Receita Federal acabou por legitimar uma dupla contribuição (tanto do Estado quanto da autarquia previdenciária) sobre as mesmas receitas (cota patronal ao RPPS/RS e ao Fundoprev, e da cobertura das insuficiências financeiras, as quais constituem transferências do Estado ao RS-Prev vinculadas à prestação de benefícios previdenciários.

Essa vinculação dos recursos impede que tais valores sejam incluídos na base de cálculo da contribuição do Pasep devido pelo Estado do Rio Grande do Sul, pois são destinadas à autarquia previdenciária. Essa vinculação dos recursos impede que tais valores sejam incluídos na base de cálculo da contribuição do Pasep devido pelo Estado do Rio Grande do Sul, pois são destinadas à autarquia previdenciária.” (destaquei)

Diante de todo o exposto, imperioso concluir que a contribuição ao PASEP sobre as contribuições previdenciárias ao RPPS é exigível apenas da entidade autárquica, na condição de titular das receitas, como decidido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2003 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO.

As autarquias são contribuintes do PIS/Pasep, tendo como base de cálculo o valor mensal das receitas correntes arrecadadas, inclusive aquelas arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade de direito público interno, e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Classificam-se como receitas correntes as transferências recebidas para fazer frente às despesas de manutenção da instituição e da folha de pagamento de aposentados e pensionistas, bem como a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social.”

(CARF, Processo nº 16004.000732/2008-65, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-008.276 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de outubro de 2020)

Nesse contexto, importante ter-se em mente que o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar nº 08/70 dispõe claramente que não recairá mais de uma contribuição sobre as transferências correntes:

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

(...) II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

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

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

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

Ademais, se as receitas das transferências correntes e de capital são tributadas na autarquia destinatária, inviável que estas venham a sofrer nova tributação no ente transferidor, *in casu*, o Estado do Mato Grosso do Sul.

Isto posto, voto pelo afastamento da exigência da contribuição ao PASEP sobre as contribuições patronais e dos servidores destinadas ao RPPS.

Inclusão das receitas do FUNJECC na base de cálculo da contribuição ao PASEP devida por pessoa jurídica de direito público interno

O Auto de Infração também engloba a exigência da Contribuição ao PASEP sobre receitas do FUNJECC – Fundo Especial para Instalação, Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, vinculado ao Tribunal de Justiça do Estado.

Quanto às receitas destinadas ao FUNJECC, fundo sem personalidade jurídica própria, a Delegacia de Julgamento concluiu tratar-se de descentralização orçamentária, enquadrando-se no conceito de transferência intragovernamental, razão pela qual estes valores não teriam impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do item 32.1.a da Solução de Consulta Cosit nº 278/2017:

“32.1. Quanto às transferências intragovernamentais:

a) 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;”

O FUNJECC foi instituído pela Lei Estadual nº 1.071/1990 para centralizar recursos e custear despesas relacionadas com instalação, funcionamento e aperfeiçoamento das atividades dos Juizados Especiais e possui como principal fonte de custeio as receitas de taxas judiciárias, custas judiciais e emolumentos cartorários, nos termos dos artigos 98 e 100 daquele diploma:

“Art. 98. Fica instituído o Fundo Especial para a Instalação, o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento das Atividades dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, destinado a centralizar recursos e custear despesas relacionadas com a instalação, o funcionamento e o aperfeiçoamento das atividades dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais.”

“Art. 100. Constituem recursos do Fundo:

I - a taxa judiciária incidente sobre o processamento das ações cíveis ou penais de competência do Poder Judiciário;

II - as custas e emolumentos cobrados pelas serventias judiciais e extrajudiciais oficializadas. (...).”

Visando atender à necessidade de padronização das classificações estatísticas nacionais, em 2009, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, por meio da Comissão Nacional de Classificações - CONCLA, aprovou a Tabela de Natureza Jurídica (NJ) 2009, criando a NJ 120-1 - Fundos Públicos.

Estes foram conceituados como “os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas”:

“NOTAS EXPLICATIVAS

120-1 - Fundo Público

Esta Natureza Jurídica compreende: - os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.

Esta Natureza Jurídica compreende também: - os fundos de avais criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.”

Tratando-se de fundo especial, regido pelos artigos 71 a 74 da Lei nº 4.320/64, tem-se que o FUNJECC possui natureza meramente contábil.

Nem se avenge que a existência de registro perante o CNPJ seria indício de que há personalidade jurídica de tal fundo, já que a legislação prevê a obrigatoriedade de registro de entidades que, por sua vez, não possuem personalidade jurídica, como, por exemplo, os consórcios de empresas.

A RFB é usuária da Tabela de NJ do IBGE, tendo recepcionado a NJ 120-1, através da IN RFB nº 1005/2010, cujo artigo 11, inciso XI, exige que os fundos públicos de natureza meramente contábil sejam inscritos no CNPJ:

“Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

(...) XI - fundos públicos e privados de natureza meramente contábil; (...)

Desse modo, acertada a decisão recorrida.

O entendimento adotado pela Delegacia de Julgamento encontra respaldo na jurisprudência do CARF, no sentido de que as transferências para entidades sem personalidade jurídica não se qualificam como hipótese legal de dedução da base de cálculo da contribuição ao PASEP:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

A Contribuição para o PIS/Pasep mensal, devidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, é calculada mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas apenas as transferências efetuadas a outras entidades públicas com personalidade jurídica própria.”

(CARF, Processo nº 10480.723156/2016-36, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301004.991 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2018)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO.

A base de cálculo do PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno é composta pelo valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebida.

FUNDEB. BASE DE CÁLCULO.

O fundo instituído pela Lei Federal 11.494/2007 não possui personalidade jurídica, não se qualificando como hipótese de dedução da base de cálculo da contribuição.”

(CARF, Processo nº 11516.722263/2014-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401003.815 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de junho de 2017)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PASEP. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS AO FUNDEB. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) não ostenta personalidade jurídica própria, razão pela qual não pode ser qualificado como “entidade pública” para a finalidade do art. 7º da Lei nº 9.718/98, não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP.”

(CARF, Processo nº 11516.721152/2014-60, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401002.897 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de fevereiro de 2015)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

PASEP. MUNICIPALIDADE. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. VALORES RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA DA UNIÃO E DESTINADOS À COMPOSIÇÃO DO FUNDEB. IMPOSSIBILIDADE.

As transferências recebidas da União e destinadas a compor o Fundo de que cuida a Lei nº 11.494/2007 não são excluídas da base de cálculo da contribuição devida pelos Estados e Municípios por não ter o referido fundo personalidade jurídica própria, não se podendo equiparar às entidades mencionadas no art. 7º da Lei nº 9.715/98.”

(CARF, Processo nº 13362.720812/2013-31, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3101-001.785 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de dezembro de 2014)

Como se vê, o entendimento dominante no âmbito deste Conselho é no sentido de que as transferências de receitas correntes a entidades desprovidas de personalidade jurídica não se enquadram na hipótese de dedução prevista no artigo 7º da Lei nº 9.715/98.

Com efeito, o chamado “repasso” ao fundo não consiste em uma efetiva transferência feita pelo Estado, pois estes valores ingressam em suas receitas com um fim específico, mas não para uma outra pessoa jurídica.

O fato de estarem vinculados a um tipo específico de despesa não é bastante e suficiente para mudar a natureza jurídica de receita corrente, sendo necessário que a própria lei instituidora ou outra posterior previsse sua exclusão, o que não ocorre.

Ademais, não possuindo personalidade jurídica própria, o fundo não pode ser sujeito passivo da contribuição, como o são as entidades mencionadas no artigo 7º da Lei 9.715. Nesses termos, permitir a exclusão pretendida equivale a conceder isenção sobre aquela parcela

das receitas transferidas sem lei que a preveja, o que não se admite em nosso ordenamento jurídico.

Sendo assim, voto no sentido de manter as receitas transferidas ao FUNJECC na base de cálculo da contribuição ao PASEP exigida do Estado do Mato Grosso do Sul.

Inclusão das receitas do FECOMP na base de cálculo da contribuição ao PASEP devida por pessoa jurídica de direito público interno

O Auto de Infração também engloba a exigência da Contribuição ao PIS/PASEP sobre receitas do FECOMP - Fundo de Combate à Pobreza.

Quanto ao FECOMP, o Recorrente afirma que, por se tratar de receita vinculada constitucionalmente ao cumprimento de uma finalidade específica, não pode ser utilizada como base de cálculo para a contribuição ao PASEP.

A Delegacia de Julgamento manteve o lançamento quanto a esse item sob o simplório fundamento de que, a esse respeito, o Recorrente nada provou.

O FECOMP encontra fundamento no artigo 82, parágrafo 1º, do ADCT e no artigo 1º da Lei Estadual nº 3.337/2006:

“Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º - Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.”

“Art. 1º Fica instituído o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOMP), de que trata o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, com o objetivo de viabilizar à população do Estado o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço da renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para a melhoria da qualidade de vida.”

Tratando-se de fundo especial de natureza contábil, o mesmo entendimento adotado em relação ao FUNJECC aplica-se ao FECOMP.

Pelo exposto, voto no sentido de manter as receitas transferidas ao FECOMP na base de cálculo da contribuição ao PASEP exigida do Estado do Mato Grosso do Sul.

Inclusão das transferências da União ao Estado e das transferências de convênios na base de cálculo da contribuição ao PASEP devida por pessoa jurídica de direito público

O Recorrente alega que a Receita Federal do Brasil incluiu indevidamente, na base de cálculo da contribuição ao PASEP, os valores referentes a transferências da União ao Estado (auxílio da União – conta contábil 44204201 e transferências via convênio – conta contábil 44404202) e os valores referentes a transferências de convênios do exterior.

Segundo o Recorrente, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo da exação com base no artigo 2º, parágrafo 7º, e no artigo 7º da Lei nº 9.715/98, pois tais valores já são tributados na entidade transferidora, sob pena de *bis in idem*.

A esse respeito, a DRJ afirma apenas que as transferências oriundas de convênios foram devidamente deduzidas, conforme linhas “B2 - Deduções - Transferências Decorrentes de Convênio” do demonstrativo de “Cálculo da Diferença de PASEP”, fls. 21 a 26.

De fato, a Lei nº 12.810/2013, ao incluir no artigo 2º a Lei nº 9.715/1998 o parágrafo 7º, alterou a base de cálculo do PASEP, permitindo, em sua apuração, a exclusão de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere:

“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 congênere com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)”
(destaquei)

No entanto, o contribuinte não se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Em primeiro lugar, o Recorrente não demonstrou, com planilhas ou cálculos, que as transferências oriundas de convênios deixaram de ser deduzidas pela fiscalização, tal como afirmado pela Delegacia de Julgamento.

Em segundo lugar, quanto às transferências relativas às contas contábeis 44204201 – auxílio da União e 44404202 – transferências via convênio, o Recorrente não demonstrou tratar-se de transferências voluntárias ou decorrentes de convênio, especialmente porque tais rubricas se referem a contas de despesa.

Assim, não há como acolher as alegações recursais – entendimento corroborado pela jurisprudência do CARF:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ERRO NO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe a Recorrente mostrar os seus cálculos em planilha e indicar os pontos de divergência quanto aos cálculos efetuados pela Autoridade Tributária, nos termos do inciso III, Art.16 do Dec. 70.235/70.”

(CARF, Processo nº 19515.720828/2018-43, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.251 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de abril de 2021)

Não tendo o Recorrente logrado demonstrar que as receitas decorrentes de transferências de convênios não foram excluídas da base de cálculo da Contribuição ao PASEP, voto pela manutenção do acórdão recorrido neste aspecto.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei e, na parte conhecida, dar parcial provimento, para afastar a exigência da contribuição ao PASEP sobre as contribuições previdenciárias dos servidores e do ente patronal ao RPPS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Erro! Fonte de referência não encontrada.