



A (im)possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep dos valores repassados ao fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação (Fundeb) e às câmaras municipais

Breno Lucas de Carvalho Ribeiro¹

Resumo

O presente trabalho propõe-se a analisar a viabilidade da exclusão da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) dos valores de transferências decorrentes de convênio, de contrato de repasse ou de instrumento congênere, bem como dos montantes advindos de transferências efetuadas a outras entidades públicas e dos duodécimos repassados pela União às Casas Legislativas Municipais. A metodologia utilizada resumiu-se, precipuamente, em uma aprofundada revisão bibliográfica que se utiliza de fontes primárias e secundárias com o objetivo de constatar o amparo legal existente no ordenamento jurídico brasileiro apto a ensejar o afastamento da base de cálculo do PIS/Pasep nas situações pontuais acima destacadas. A proposta do presente artigo é, pois, a elucidação da exequibilidade da exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep de valores específicos e das consequências práticas advindas de sua perpetuação. Atingidos os mencionados propósitos, foi possível constatar a possibilidade tanto do afastamento da base de cálculo do PIS/Pasep nas conjunturas supraindicadas quanto a praticabilidade de restituição e de compensação dos montantes creditados indevidamente.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito financeiro. Finanças públicas.

¹Graduado em Direito pela PUC-MG. Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Pós-graduando em Direito do Trabalho pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Advogado. E-mail: brenoribeiroadv@gmail.com.

Abstract

The present work proposes to analyze the feasibility of excluding the Social Integration Program (PIS)/Public Servant's Equity Training Program (Pasep) calculation basis from the values of transfers resulting from an agreement, onlending agreement or from a related instrument, as well as amounts arising from transfers made to other public entities and of the twelfths passed on by the Union to the Municipal Legislative Houses. The methodology used was summarized in depth in an in-depth bibliographic review using primary and secondary sources in order to verify the legal protection existing in the Brazilian legal system capable of leading to the removal of the PIS/Pasep calculation basis in situations highlighted above. The purpose of this article is to clarify the feasibility of excluding the PIS/Pasep calculation basis from specific values and the practical consequences of their perpetuation. Once the aforementioned purposes were reached, it was possible to verify whether the PIS/Pasep calculation base was excluded from the above mentioned scenarios, as well as the feasibility of refunding and offsetting unduly credited amounts.

Keywords: Tax law. Financial law. Public finances.

1 Introdução

Atualmente, o estudo acerca do que compõe, efetivamente, a base de cálculo de determinadas contribuições sociais de natureza tributária – e, dentre elas, o PIS/Pasep – vem ganhando cada vez mais destaque, exigindo-se, para a sua compreensão, uma análise apurada sobre o tema.

Nessa senda, nos tópicos introdutórios do corrente trabalho, tem-se como intento central o exame das características essenciais do Pasep, bem como a verificação de sua previsão normativa no ordenamento jurídico pátrio.

Superadas essas noções inaugurais, passa-se ao deslinde acerca da base de cálculo do Pasep. Nesse contexto, constata-se como se sucede a sua composição, para, em seguida, apreciarem-se os dispositivos legais que contemplam as possibilidades que versam sobre o seu afastamento em pontuais situações, culminando, pois, na averiguação de sua dedução no que tange aos valores repassados ao Fundeb e às Câmaras Municipais.

Em seguida, explana-se brevemente a respeito do procedimento capaz de viabilizar a restituição e/ou a compensação de valores indevidamente tributados a título de PIS/Pasep, perpassando-se pelo exame da possibilidade de restituição total ou parcial de tais montantes, com fulcro nas disposições normativas constantes no Código Tributário Nacional (CTN), para, ao final, concluir pela factibilidade da exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep dos valores de transferências decorrentes de convênio, de contrato de repasse ou de instrumento congênere, bem como dos montantes advindos de transferências efetuadas a outras entidades públicas e dos duodécimos repassados pela União às Casas Legislativas Municipais.

O almejo primordial do presente trabalho reside, pois, no estudo da composição da base de cálculo da contribuição social de natureza tributária ao PIS/Pasep e das consequências advindas de sua exclusão na hipótese de montantes creditados indevidamente.

2 Das características essenciais do PIS/Pasep

Importante esclarecer, inicialmente, que a contribuição para o Pasep se encontra prevista na Lei Federal nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, regulamentada pelo Decreto Federal nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Constitui, nesse sentido, contribuição à seguridade social destinada à formação do patrimônio do servidor público, instituída pela Lei Complementar nº 08/70,² e, a partir do advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), estipulou-se que os recursos advindos de tal tributo financiariam o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

Nessa toada, são as determinações do art. 239 da Carta Magna de 1988:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo [...] (BRASIL, 1988).

Com isso, o dispositivo supramencionado concedeu validade às contribuições para o PIS/Pasep, sob sua vigência, independentemente da necessidade de edição de quaisquer outras normas legais responsáveis por disciplinar a instituição de contribuições sociais.

Ademais, o significado jurídico da inserção dessa norma de transição, no novo texto constitucional, decorre da necessidade, a que foi sensível o constituinte, de garantir, ao menos, a continuidade da arrecadação das contribuições sociais para o PIS/Pasep, evitando-se, desse modo, que, até mesmo por exegese da nova Constituição, pudesse ocorrer abrupta cessação ou redução dessa arrecadação – que, por sua vez, apresenta-se como essencial a seus fins, sobretudo no que concerne à necessidade de custeio dos programas de desenvolvimento econômico, conforme se perceberá a seguir.³

Dito isto, passa-se à análise da previsão normativa do Pasep no sistema jurídico brasileiro.

3 Da previsão normativa do PIS/Pasep no sistema jurídico brasileiro

Com o advento da CRFB/88, que transformou em tributo a contribuição para o PASEP⁴, tornou-se obrigatório o recolhimento da referida exação pelos municípios.

O sobredito tributo, após a promulgação da CRFB/88, transformou-se, pois, em contribuição social, estando a norma do art. 239 dotada de eficácia plena e imediata, direcionando-o, assim

² “Art. 8º A aplicação do disposto nesta Lei Complementar aos Estados e Municípios, às suas entidades da Administração Indireta e fundações, bem como aos seus servidores, dependerá de norma legislativa estadual ou municipal” (BRASIL, 1970).

³ Vide explanação da douta Subprocuradora-Geral da República Anadyr de Mendonça Rodrigues nos autos do RE nº 148.754-RJ (BRASIL, 1994).

⁴ Vide f. 39 do acórdão da ACO nº 471/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 25/4/2003, Tribunal Pleno, no seguinte excerto do voto do Min. Moreira Alves: “antes, essa contribuição não era tributária; agora, ela é constitucionalmente tributária”.

– bem como o PIS (disciplinado pela Lei Complementar nº 07/70) –, ao financiamento do programa de seguro-desemprego e do abono previsto no § 3º do mesmo dispositivo constitucional há pouco citado.

O art. 195⁵, *caput*, da CRFB/88 submete todos os entes políticos ao financiamento da seguridade social, mediante recursos provenientes de seus orçamentos.

O Supremo Tribunal Federal (STF), oportunamente, declarou, ao julgar a Ação Cível Originária nº 471, a obrigatoriedade do recolhimento do Pasep pelos municípios, sob o fundamento de que:

O caráter voluntário da adesão ao PASEP, segundo admitido pelo art. 8º da Lei Complementar federal nº 8, de 1970, não repercute na aplicação do disposto no art. 239 da Carta de 1988, pois, desde a sua promulgação, a contribuição para o PASEP de qualquer forma deixou de ser voluntária para se tornar compulsória e indeclinável (STF, 2010, *on-line*).

O recolhimento das parcelas do Pasep, dessa maneira, impõe-se aos Entes Federativos, consoante se verifica da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja ementa está assim expressa:

Administrativo. Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Pasep. Contribuição pelos órgãos públicos. LC 08/70. - 1. Pelo princípio da universalidade que rege as contribuições previdenciárias é irrecusável que os municípios contribuam no custeio do Pasep. 2. Obrigatoriedade que resulta de princípio constitucional e da previsão expressa do art. 8º da LC 08/70, pela leitura que se faz após a CF/88. 3. Recurso provido (STJ, 2002, *on-line*).

Igualmente, o STF pacificou o entendimento no sentido de que, após a nova ordem constitucional, é obrigatória a contribuição dos Municípios para o Pasep, bem como se apresenta legítima a retenção da aludida contribuição ao Fundeb.

Dito isso, o Pasep passou a enquadrar o rol das contribuições sociais, revestindo-se, pois, da compulsoriedade própria dos tributos. Desse modo, não compete aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios deliberar, por iniciativa legislativa própria, acerca da possibilidade de adesão ao programa.⁶

4 Da base de cálculo do PIS/Pasep

A Lei nº 9.715/98 estabelece, em seu art. 8º,⁷ que a contribuição para o PIS/Pasep será de 1% (um por cento), apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

⁵ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...]” (BRASIL, 1988).

⁶ Confira-se, e de modo convergente, o precedente exposto pelo excelso STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 509.984 PR, cujo Relator, à época, foi o Min. Ayres Britto. Data de julgamento: 28/2/2012, Segunda Turma, data de publicação: acórdão eletrônico DJe-065 divulg. 29/3/2012, public. 30/3/2012.

⁷ “Art. 8º. A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas: I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento; II - um por cento sobre a folha de salários; III - um por cento sobre o valor das receitas correntes

Nos termos do inciso III do *caput* do art. 2º da Lei nº 9.715/98,⁸ a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as Receitas Governamentais corresponde às receitas correntes arrecadadas,⁹ às transferências correntes¹⁰ (art. 12, § 2º, da Lei nº 4.320/64) e de capital¹¹ (art. 12, § 6º, da Lei nº 4.320/64) recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

A hipótese de incidência do PIS/Pasep é a soma das receitas arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas,¹² e sua periodicidade de apuração deve ser mensal.¹³ Nesse contexto, impende ressaltar que, segundo a categoria econômica, as receitas classificam-se em correntes (art. 11, § 1º, Lei nº 4.320/64)¹⁴ e de capital (art. 11, § 2º, Lei nº 4.320/64).¹⁵

Na apuração – realizada pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas –, deverão ser observados os seguintes critérios:

a) Não deverão ser incluídos, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.¹⁶

arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas” (BRASIL, 1998).

⁸ “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” (BRASIL, 1998).

⁹ “§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes” (BRASIL, 1964).

¹⁰ “§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado” (BRASIL, 1964).

¹¹ “§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública” (BRASIL, 1964).

¹² Art. 67 do Decreto nº 4.524/2002. “A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas” (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III) (BRASIL, 2002).

¹³ Conforme art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, “A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (BRASIL, 1991).

Conforme art. 2º da Lei nº 9.715/1998, “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” (BRASIL, 1998).

Conforme o art. 74 do Decreto nº 4.524, de 17/12/2002, “O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal” (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).

¹⁴ “Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. § 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes” (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982).

¹⁵ “Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. [...] § 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente”.

¹⁶ “Art. 2º da Lei nº 9.715/98: “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. [...] § 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”.

b) Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.¹⁷

Assim, a base de cálculo do PIS/Pasep é composta com base nos critérios estabelecidos no inciso I do art. 35 da Lei nº 4.320/64.¹⁸

Dito isso, passa-se à análise das hipóteses de exclusão da base de cálculo previstas na Lei nº 9.715/98.

5 Hipóteses de exclusão da base de cálculo (art. 2º, § 7º, Lei nº 9.715/98¹⁹)

Para o entendimento do art. 2º, III, § 3º, da Lei nº 9.715/98, cabe conceituar as transferências intergovernamentais e suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN),²⁰

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado 'transferidor') a outro (chamado 'beneficiário', ou 'recebedor'). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal. [...]

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais - Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

3.6.4.4. Transferências Voluntárias - Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000,²¹ entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS) (MCASP, 2014).

As transferências constitucionais ou legais, desse modo, submetem-se à regra do inciso III e do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98. Vale dizer: elas devem constituir base de cálculo do ente recebedor dos recursos e serem excluídas da base de cálculo do ente transferidor.²² Já as transferências voluntárias são aquelas decorrentes de acordo entre os Entes Federativos, tais como convênios, contratos de repasse e auxílios.

¹⁷ Art. 7º, Lei nº 9.715/98: "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".

¹⁸ Art. 35, Lei 4.320/64: "Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas;"

¹⁹ "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".

²⁰ Conforme expressa o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* - MCASP, 7. ed., 2014.

²¹ "Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente".

²² Conforme exposto pela Solução de Consulta nº 278 - Cosit. 1º de jun. de 2017. Contribuição para o PIS/Pasep.

Conforme ressaltou a STN, o ente recebedor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade recebedora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.²³

Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na apuração mensal para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária.

Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas.

Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º, ambos da Lei nº 9.715/98, pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade recebedora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524/02.²⁴

Perpassada a análise acerca da base de cálculo do Pasep, serão, a seguir, verificadas as possibilidades de deduções.

6 Das deduções da base de cálculo dos valores repassados ao Fundeb

O Fundeb foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/06 com o objetivo de dotar os entes da Federação de capacidade para fixar uma efetiva política nacional em prol da educação. Para tanto, ele se constitui de verbas da União, dos Estados e dos Municípios.

A partir da promulgação da sobredita Emenda, a redação do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)²⁵ (responsável por regulamentar o Fundeb) sofreu significativa alteração. Confira-se:

Art. 2º Os Fundos destinam-se à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica pública e à valorização dos trabalhadores em educação, incluindo sua condigna remuneração, observado o disposto nesta Lei (BRASIL, 2007).

²³ Conforme Solução de Consulta nº 278 - Cosit. Receita Federal (Coordenação-Geral de Tributação).

²⁴ “Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

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

²⁵ “Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o *caput* do art. 212 da Constituição Federal à *manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas* as seguintes disposições [...] (BRASIL, 2006).

Dessa feita, frisa-se que as verbas oriundas do Fundeb possuem destinação específica, consistente na manutenção e no desenvolvimento da educação básica, bem como para a remuneração condigna dos trabalhadores da educação.

Ademais, a Lei Complementar nº 101/00, que estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aduz, no parágrafo único do seu art. 8º,²⁶ que os recursos vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, sob pena de se incorrer em crime de responsabilidade fiscal.

Considerando a destinação específica das verbas oriundas do Fundeb, resta claro que estas não podem ser utilizadas para atender a objeto divergente de sua destinação; isto é, em relação aos duodécimos, é evidente que o referido ato ensejaria crime de responsabilidade fiscal, previsto no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/00.

Além disso, insta salientar que, acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta – Cosit nº 278/17, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.396/13, possui efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.²⁷ Nesse contexto, o tópico 21.3 da referida Consulta manifesta o entendimento de que o Município, como ente transferidor, deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados ao Fundeb, conforme se verifica:

21.3. Em linhas gerais, tanto a participação como a complementação dos recursos do Fundeb são transferências intergovernamentais constitucionais operacionalizadas de modo indireto, já que é criado um fundo meramente contábil para distribuir recursos a diversas entidades, devendo seguir a regra das transferências constitucionais e/ou legais já exposta nesse trabalho. Portanto, seus recursos devem ser inseridos na base de cálculo do ente receptor (o ente que efetivamente receber as receitas do Fundeb) e o ente transferidor deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados (RFB, 2017).

Igualmente, a sobredita Consulta asseverou a possibilidade de excluir da base de cálculo da exação os recursos transferidos pelos Municípios ao Fundeb, consoante se depreende da leitura de seu tópico 21.3.3:

21.3.3 Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do Fundeb 21.3.3. Quanto às parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao Fundeb, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo os valores repassados ao fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. Tais valores sofrerão a incidência da contribuição quando os entes beneficiados receberem os recursos distribuídos por meio do fundo (RFB, 2017).

²⁶ “Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. (Vide Decreto nº 4.959, de 2004) (Vide Decreto nº 5.356, de 2005)

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso” (BRASIL, 2000).

²⁷ “Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de dezembro de 2013)

Soma-se ao exposto o seguinte entendimento consubstanciado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Terceira Seção de Julgamento. Processo nº 14751.720193/201444. Recurso nº de ofício e voluntário. Acórdão nº 3201003.369 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 31 de janeiro de 2018. Matéria: Contribuição para o PIS/Pasep. Recorrentes Estado da Paraíba Fazenda Nacional. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Período de apuração: 01/01/2010 a 01/12/2010. De acordo com Solução de Consulta Cosit de nº 278/2017, todos os repasses ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, seja esta entidade de natureza contábil ou não. Fundamento na legislação correlata e no art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02 (CARF, 2014, *on-line*).

De tal modo, se considera que o Fundeb não deve compor a base de cálculo do Pasep. A partir disso, percebe-se, dentro dessa temática, a possibilidade de exclusão, igualmente, da base de cálculo do mencionado tributo do repasse à Câmara Municipal, conforme se verá a seguir.

7 Das deduções da base de cálculo dos valores repassados às câmaras municipais

Conforme estabelece o art. 168 da CRFB/88,²⁸ os recursos repassados à Câmara Municipal pelo Poder Executivo a título de duodécimos são aqueles inscritos no orçamento como destinados à referida assembleia legislativa municipal.

As dotações orçamentárias de que cuida o artigo supra consistem na “quantia de recursos financeiros que o orçamento destina às unidades orçamentárias; ou seja, é a importância consignada no orçamento em favor da unidade orçamentária para fazer face à despesas com os serviços a seu cargo” (SILVA, 2007).

Trata-se de um instrumento que garante a independência e o equilíbrio entre as funções executiva, legislativa e judiciária, evitando, assim, que o Poder Executivo, que detém o encargo de arrecadar, utilize-se desta atribuição para inviabilizar a consecução das atividades do Legislativo e do Judiciário, não lhes entregando os recursos necessários ao seu regular funcionamento.

Nesse sentido, consigne-se que os valores transferidos à Câmara Municipal pelo Poder Executivo devem corresponder aos recursos previstos nas dotações orçamentárias, em observância do que preconiza o art. 29-A da CRFB/88.²⁹

²⁸ “Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativos e Judiciários, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (BRASIL, 1988).

²⁹ “Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159 efetivamente realizados no exercício anterior” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 25, de 2000) (BRASIL, 1988).

Assim, consoante o conteúdo normativo do dispositivo legal há pouco mencionado, constata-se que o limite do repasse pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo deve atender os parâmetros previstos no § 5º do art. 153, no art. 158 e no art. 159, todos da CRFB/88.

Cabe destacar, ainda, o caráter taxativo da regra insculpada no art. 29-A da CRFB/88, que, justamente por isso, não comporta ampliação indevida das receitas que devem compor a base de cálculo para a determinação do limite anual de despesas dos Legislativos Municipais e consequentes repasses do Executivo.

Ademais, imperioso mencionar que compreender as verbas oriundas do Fundeb para a base de cálculo do duodécimo é indubitavelmente ato inconstitucional, haja vista o conteúdo das normas insertas nos artigos 158³⁰ e 159, ambos da CRFB/88.

A respeito da correta interpretação do art. 29-A da CRFB/88, vale citar o posicionamento consolidado pelo egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), consubstanciado no voto proferido pela Desembargadora Heloísa Combat:

Sobre a questão leciona Kiyoshi Harada, empenhando-se por conceituar a receita pública: ‘O importante é deixar claro que o conceito de receita pública não se confunde com o de entrada. Todo ingresso de dinheiro aos cofres públicos caracteriza uma entrada. Contudo, nem todo ingresso corresponde a uma receita pública. Realmente, existem ingressos que representam meras ‘entradas de caixa, como cauções, fianças, depósitos recolhidos ao Tesouro, empréstimos contraídos pelo poder público, etc., que são representativos de entradas provisórias que devem ser oportunamente, devo/vidas. Daí a precisa conceituação dada por Aliomar Baleeiro, segundo a qual, ‘receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’ (p. 59). Extraí-se do conceito adotado pelo culto autor que as verbas que ingressam j. no patrimônio Público, mas a respeito das quais não se confere qualquer ‘ margem de disponibilidade ao Administrador, no sentido de destiná-la à cobertura das despesas públicas daquele ente federado, não se compreendem precisamente enquanto Receita Pública. A receita deve ser apta a fazer frente à despesa pública, notadamente representando verdadeiro acréscimo ao patrimônio da pessoa política. Partindo dessa premissa tem-se fundamento suficiente para admitir a dedução da base de cálculo do duodécimo da parcela destinada ao Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (TJMG, 2010, *on-line*).

³⁰ “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo à totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal” (BRASIL, 1988).

O entendimento do colendo STJ reforça os argumentos supra-asseverados, conforme se constata:

Constitucional. Administrativo. Acórdão do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Anulação. Contribuições do município ao Fundeb. Repasse de recursos. Poder Executivo federal. Câmara de Vereadores. Art. 29-A da Constituição Federal. Exclusão da base de cálculo. - 1. As verbas que compõem o FUNDEB não estão compreendidas nas receitas tributárias, nem nas transferências que pertencem aos municípios, nos termos dos arts. 153, § 5º, 158 e 159 da CF/88. Logo, devem ser excluídas da base de cálculo dos duodécimos repassados pela União às Casas Legislativas Municipais, nos moldes do art. 29-A da CF/88. 2. A expressão ‘efetivamente realizada’, constante do art. 29-A do Texto Constitucional, significa a receita que foi arrecadada e incorporada ao patrimônio do município no exercício anterior. Não se consideram, portanto, para fins de apuração dessa quantia, os valores que devam ser arrecadados no corrente exercício, tais como a complementação do Fundeb. 3. Além disso, os recursos do Fundeb, independentemente da origem, não podem ser utilizados para fins diversos de suas destinações constitucional e legalmente definidas – art. 60, *caput* e I, da CF/88 e 8º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 101/00 – isto é, a educação básica e a remuneração dos trabalhadores da educação, o que reforça a compreensão de que devem ser excluídos do cálculo do repasse previsto no art. 29-A da CF/88. 4. No caso, a mitigação do enunciado da Súmula 102 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais desbordou da melhor interpretação a ser conferida aos normativos constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis à matéria, o que justifica a anulação do acórdão proferido na Consulta n. 837.614/TCE/MG. 5. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se dá provimento (f. 276/277) (STJ, 2016, *on-line*).

É certo que – em consonância com o voto proferido pelos Ministros OG Fernandes e Herman Benjamin, em sede do Recurso em Mandado de Segurança nº 44.795 - MG (2014/0013355-6) – as verbas que compõem o Fundeb não estão compreendidas nas receitas tributárias nem nas transferências que pertencem aos Municípios, nos termos dos artigos 153, § 5º, 158 e 159, todos da CRFB/88, e, diante de sua destinação específica, não podem integrar a base de cálculo para a determinação de repasse ao Poder Legislativo, conforme determina o art. 29-A da CRFB/88.

Esse é, pois, o entendimento há muito externado pelo STJ, nos termos da ementa cujo excerto se transcreve a seguir:

Processual civil e constitucional. Recurso ordinário. Mandado de segurança, receita tributária do município. Percentual a ser repassado à Câmara Legislativa municipal. Arts. 29-A, 158 E 159 da CF. Ausência de direito líquido e certo da impetrante. Câmara Legislativa de Belford Roxo, ao repasse pelo Executivo Municipal das receitas provenientes do SUS, Fundef e *Royalties* do petróleo. Recurso ordinário improvido (STJ, 2005, *on-line*).

Diante disso, os recursos do Fundeb, independentemente da origem, não podem ser utilizados para fins diversos de suas destinações constitucional e legalmente definidas (isto é, a educação básica e a remuneração dos trabalhadores da educação) – art. 60, *caput* e I, da CRFB/88 e art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00 –, o que reforça a compreensão de que devem ser excluídos do cálculo do repasse previsto no art. 29-A da CRFB/88. Dito isso, passa-se à averiguação do procedimento de restituição e de compensação.

8 Do procedimento para a restituição e para a compensação

O art. 1º da IN nº 1.717/17 (alterado pela IN nº 1.765/17) estabelece as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), conforme se percebe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa (SRFB, 2017, *on-line*).

As referidas restituição e compensação podem ser efetuadas pelo sujeito passivo ou pela pessoa autorizada a requerer a quantia, conforme exposto pelo art. 7º da supracitada disposição normativa³¹. Esse procedimento poderá ser realizado por meio do programa de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, ainda, por meio do anexo I constante na referida Instrução Normativa.

A restituição de quantia recolhida a título de tributo administrado pela RFB – cuja competência consiste em efetuar a restituição dos valores recolhidos para outras entidades ou fundos, exceto nos casos de arrecadação direta, realizada mediante convênio (art. 5º da IN nº 1.717/17)³² – poderá ser efetuada somente a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Conforme o art. 56 da IN nº 1.717/17³³, cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto, sendo que a declaração de compensação deverá ser precedida do pedido de ressarcimento.

³¹ “Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou [...]

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do *caput* será requerida pelo sujeito passivo por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa” (BRASIL, 2017).

³² “Art. 5º Compete à RFB efetuar a restituição dos valores recolhidos para outras entidades ou fundos, exceto nos casos de arrecadação direta, realizada mediante convênio” (BRASIL, 2017).

³³ “Art. 56. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 1º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto.

§ 2º A declaração de compensação deverá ser precedida do pedido de ressarcimento” (BRASIL, 2017).

No que se refere à compensação (art. 65 da referida IN nº 1.717/17³⁴), o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos.

A compensação de que trata a disposição normativa já mencionada será efetuada pelo sujeito passivo mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário de Declaração de Compensação, constante do Anexo IV da referida Instrução Normativa.

A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento, sendo que a declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados³⁵.

O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB desde que, à data da apresentação da declaração de compensação o pedido não tenha sido indeferido (mesmo que por decisão administrativa não definitiva, proferida pelo Auditor-Fiscal da RFB); ou, se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

Nesse sentido, o pedido de ressarcimento ou de compensação dos valores pagos a maior deverá ser providenciado de forma a compensar o sujeito passivo das perdas financeiras ocorridas.

Portanto, se recomenda que, na apuração mensal do valor a ser apropriado ao Pasep, sejam já deduzidas da base de cálculo as transferências de recursos recebidas a título de convênios, contratos de repasse ou instrumentos congêneres com objeto definido.

9 Da possibilidade de restituição total ou parcial, conforme o art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN)

O primeiro caso de restituição ou repetição é o imposto indevido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Aí o art. 165 consociou duas hipóteses bem distintas.

O tributo incompatível com a legislação é ilegal e sem causa jurídica, que é a própria lei. A hipótese, pois, enquadra-se no erro de Direito. Daí entendemos que cabe a revisão do lançamento em favor do contribuinte sempre que houver erro de Direito dele ou da autoridade fiscal, seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo (BALEEIRO, DERZI, 2018, p. 1288-1292).

A segunda hipótese do inc. I. do art. 165 configura erro de fato: o pagamento foi indevido porque a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei. Aquilo que

³⁴ “Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo”.

³⁵ “Art. 66. A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento. Parágrafo único. A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

a autoridade (ou o próprio sujeito passivo) pensou ser a situação de fato definida na lei, para a gênese da obrigação tributária, não era (BALEEIRO, DERZI, 2018, p. 1288-1292).

Em seguida, os referidos doutrinadores sustentam acerca da hipótese de erro de fato, materializada no art. 165, inciso II, do CTN:

[...] equívoco na identificação do sujeito passivo, cálculo errado da alíquota ou do montante a pagar, erro na elaboração ou conferência de documento [...] são típicos erros de fato, erros materiais, e podem ser tão aparentes e ostensivos que teriam justificado a correção de ofício, autorizada ao agente público, pelo § 2º do art. 147 (BALEEIRO, DERZI, 2018, p. 1.291).

Na situação em análise, discute-se a possibilidade de alteração retroativa ou de adoção de mecanismo de equalização da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais havidas em determinado período de apuração, em razão da diminuição do montante de receita auferida pelo contribuinte decorrente da devolução de valores a seus titulares.

Percebe-se, pois, que a diminuição da receita auferida pelo sujeito passivo da contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais decorrente da devolução de valores recebidos em excesso, com base em parâmetro fixado em ato normativo (Lei, Decreto, etc.), configura exatamente o indébito tributário de que trata o art. 165 do CTN.

Dessa maneira, cumpre salientar que, configurado o indébito tributário, a legislação federal disponibiliza mecanismos para a restituição do valor recolhido em excesso, observada a legislação específica – consoante exposto em tópico anterior – com base na Instrução Normativa nº 1.717/17.

Portanto, na hipótese de uma pessoa jurídica de direito público interno, sujeito passivo da contribuição para o PIS/Pasep, os valores recebidos em excesso e que foram incluídos na base de cálculo da mencionada contribuição havida no período de apuração em que se sucedeu o recebimento dos referidos montantes deverão ser devolvidos, de acordo com as hipóteses fundamentadas, nos moldes do procedimento.³⁶

10 Conclusão

Ante todo o exposto, conclui-se pela exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep dos valores de transferências decorrentes de convênio, de contrato de repasse ou de instrumento congênere com objeto definido (nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98) e, também, dos montantes advindos de transferências efetuadas a outras entidades públicas (com base no art. 7º da Lei nº 9.715/98).

³⁶ Em primeiro plano, se as devoluções de valores ocorrerem antes de se verificar o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que se sucedeu o recebimento desses montantes, a pessoa jurídica poderá adotar os procedimentos cabíveis para retificar a apuração da contribuição no mencionado período e evitar o recolhimento indevido (retificação das declarações tributárias, adequações contábeis exigidas, etc.).

Em segundo plano, se as devoluções de valores ocorrerem após se verificar o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que se sucedeu o recebimento desses montantes, configurar-se-á indébito tributário (cujo procedimento para restituição de valores está disciplinado na IN nº 1.717/17), sendo vedado à pessoa jurídica excluir os valores devolvidos da base de cálculo da contribuição em voga apurada no mês em que ocorrer a devolução de valores.

Por fim, depreende-se, diante de toda a análise aqui realizada, que devem ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep os duodécimos repassados pela União às Casas Legislativas Municipais, nos moldes do art. 29-A da CRFB/88. Igualmente, inclina-se pela possibilidade de restituição e de compensação de tais valores, em observância às disposições contidas na Instrução Normativa nº 1.717/17, desde a vigência da Lei nº 12.810/13.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro* - CTN comentado. 14. ed., rev. atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 21 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 27 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 mar. 2015b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 16 out. 2018.

BRASIL, *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 7. ed. 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%-C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 6 ago. 2018.

BRASIL, Receita Federal do Brasil (Coordenação-Geral de Tributação). Solução de Consulta nº 278 - Cosit. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/613266/Item+3+%E2%80%93%20Interpretacao+contabil+e+fiscal+da+nota+da+RFB+PIS-PASEP.pdf/9fe54444-605c-4c0f-94d4-88cd0815c1f9>>. Acesso em: 3 ago. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 855178 RG/SE. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 mar. 2015a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8015671>>. Acesso em: 18 out. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 148.754-RJ. Relator: Luiz Fux. Brasília, 31 de out. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=110609599&tipo-App=.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ACO nº 471/PR. Relator: Min. Sidney Sanches. Brasília, 25 de abr. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ACO_471_PR-11.04.2002.pdf?Signature=FEXZKB2ZxIZn2xJXYBTuvDI%2BZrc%3D&Ex-

[pires=1533590156&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=87c5ca080851325635d0879c0aa756b0>.](#) Acesso em: 5 nov. 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível/Remessa Necessária nº [1.0480.15.014729-0/001](#). 6ª Câmara Cível. Relator: Des. Corrêa Junior. Belo Horizonte, 22 nov. 2016b. Disponível em: [<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcor-dao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=36&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&pala-vras=dispensa%20licita%E7%E3o%20medicamentos&pesquisarPor=ementa&pesquisaTesauro=-true&orderByData=1&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>](#). Acesso em: 2 nov. 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Embargos de Declaração nº [1.0239.06.004565-9/002](#). 5ª Câmara Cível. Relator: Des. Luís Carlos Gambogi. Belo Horizonte, 22 set. 2016a. Disponível em: [<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoA-cordao.do?&numeroRegistro=2&totalLinhas=36&paginaNumero=2&linhasPorPagina=1&pala-vras=dispensa%20licita%E7%E3o%20medicamentos&pesquisarPor=ementa&pesquisaTesauro=-true&orderByData=1&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>](#). Acesso em: 1º nov. 2018.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

