



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.720089/2015-78
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.006 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente MUNICIPIO DE CORUMBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

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

As transferências da União aos Municípios a título de parcela de participação do próprio ente federativo no FUNDEB, integram a base de cálculo da Contribuição para o PASEP, excluídas as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Também devem ser excluídos da base de cálculo os valores transferidos pelos Municípios ao FUNDEB e incluídos os valores deles recebidos. Solução de Consulta COSIT nº 278, de 2017.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, devendo ser excluídos da base de cálculo os valores transferidos pelo Município ao FUNDEB e incluídos os valores dele recebidos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-002.810**, de 26/04/2017 (fls. 455/468), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata o processo de Auto de Infração (Contribuição, Juros e Multa), lavrado em 29/01/2015 (fls. 347/353), integrados pelo Relatório Fiscal de fls. 336/338, mediante o qual é feito a exigência de **PASEP**, incidente sobre o total das receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas pelo Município, deduzidos os valores das transferências do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação), apuradas no período de 01/2010 a 12/2011.

Conforme demonstrativo dos cálculos (fls. 308/313), a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício para exigir as diferenças da contribuição ao PASEP não recolhidas, nos termos da Lei Complementar nº 8/70 e Lei nº 9.715, de 1998. Pela falta de informação de valores na respectiva DCTF, lavrou-se a RFFP, consubstanciada no PAF nº 10140.720180/2015-93.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

A contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, e apresentou a Impugnação de fls. 359/380, alegando, em síntese que:

- seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado fora do domicílio fiscal do autuado, por cerceamento do direito de defesa (lavrado pela DRF em Campo Grande/MS);
- da falta de motivação, o Auto de Infração não possui qualquer motivação válida, apenas se limitando a dar o enquadramento da conduta e apresentação de demonstrativo de valores de maneira genérica; deixou de demonstrar quais verbas se referem às diferenças apuradas no procedimento fiscal; certo que os demonstrativos anexos não se prestam para tal finalidade;
- divergência quanto à base de cálculo: os recolhimentos referentes ao PASEP estavam sendo regularmente executados, boa parte dos quais foram retidos na fonte; afirma que não poderia ser estendida ao alvitre do lançador, devendo observar as decisões do STF a respeito da Lei 9.718, de 1998, que impedem a ampliação indiscriminada da base de cálculo;
- aduz que os fundos públicos (Saúde/Educação/Fundeb/Assistência Social), não deveriam compor a base de cálculo do PASEP, posto que não seriam valores efetivamente recebidos;
- pede pelo recálculo do PASEP, para afastar os valores transferidos para o Fundeb, e contabilizar os valores recebidos desse fundo em função do rateio previsto na Lei 11.494, de 2007; e, por fim, que teria havido bitributação sobre as transferências governamentais; e
- que a multa de 75% tem natureza confiscatória e é absolutamente desproporcional;

A DRJ em Belo Horizonte (MG), então, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 02-068.377**, de 10/05/2016 (fls. 411/423), decidiu por considerar o lançamento procedente, mantendo-se o lançamento efetuado. Na decisão assentou que: **(a)** o procedimento foi legalmente instaurado e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, não se concretiza a hipótese de cerceamento do direito de defesa e nem cabe nulidade do Auto de Infração; e, **(b)** a base de cálculo do PASEP é composta pelas receitas correntes arrecadadas, transferências correntes destinadas à manutenção e funcionamento de serviços e transferências de capital destinadas a investimentos, recebidas de outras entidades da Administração Pública.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 426/448, reprisando e ratificando as razões expendidas na peça impugnatória, insistindo na possibilidade de nulidade do lançamento e da existência de erros de cálculos efetuado pela Fiscalização.

Decisão de 2ª Instância

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-002.810**, de 26/04/2017 (fls. 455/468), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nesta decisão o Colegiado assentou:

- não há nulidade do Auto de Infração quando revestido de todas as formalidades legais, quando todas as infrações apontadas são fundamentadas juridicamente e os cálculos detalhados são cientificados ao contribuinte, oportunizando o contraditório e a ampla defesa;

- do lapso material verificado: no cálculo cometido pela Fiscalização deve ser conhecido de ofício e corrigido em sede de julgamento, para reduzir a importância lançamento aos valores adequados (reduzir o PASEP devido do mês de dezembro de 2010, juntamente com a multa de ofício e juros respectivos);

- o FUNDEB, não é uma entidade pública, mas um fundo contábil, de modo que as transferências para o fundo ou recebimentos do fundo não alteram o cálculo do PASEP, antes da Lei nº 12.810, de 2013;

- das exclusões: a base de cálculo legal do PASEP é constituída pelas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas. As exclusões permitidas, antes da Lei Nº 12.810, de 2013, são as bases de cálculo em que tenha havido retenção de PASEP na fonte e as bases de cálculo já tributadas.

Embargos de Declaração

Cientificado do Acórdão nº 3201-002.810, de 26/04/2017, o Contribuinte opôs os Embargos de declaração contra o recorrido (fls. 482/487), no qual aduz existir vícios de omissões, contradições entre o voto e ao decidido sobre a nulidade. Os Embargos foram rejeitados pelo Presidente da Turma, motivado pela ausência de demonstração dos vícios suscitados, conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos às fls. 499 a 501.

Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do Despacho que rejeitou os Embargos, a Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 509/520), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo as seguintes matérias: **1)-** Incorreção da base de cálculo do PASEP e, **2)-** Nulidade do lançamento por erro material.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado nos autos, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

Da incorreção da base de cálculo do PASEP

Alega a incorreção da base de cálculo do PASEP, visto que na decisão recorrida foram considerados na base de cálculo os valores enviados ao FUNDEB, sendo que o correto seria a inclusão dos valores recebidos. Apresenta, como legislação interpretada de forma divergente, a Solução de Consulta COSIT nº 278, de 2017.

Para comprovar a divergência indica como paradigma os Acórdãos de nºs 3402-004.821 e 3302-004.895, alegando que:

- na **decisão recorrida** entendeu que, antes da Lei nº 12.810, de 2013, os repasses para o FUNDEB não poderiam ser excluídos da base de cálculo do PASEP, exceto se tiverem sofrido retenção na fonte, e os valores recebidos do FUNDEB não comporiam a base de cálculo do PASEP.

- nas **decisões paradigmas** entenderam que os valores recebidos deveriam compor a base de cálculo e não os valores enviados ao fundo.

No procedimento de Exame de Admissibilidade do recurso, confrontando as decisões (paradigmas e recorrido), que analisaram fatos anteriores à edição da Lei nº 12.810, de 2013, constatou-se o dissídio jurisprudencial, cabendo seguimento ao Recurso Especial.

Nulidade do lançamento por vício material

Aduz a nulidade do lançamento por vício material, tendo em vista o erro material detectado de ofício pelo relator da decisão *a quo*. Alega descumprimento do disposto no artigo 142 do CTN e nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72 (PAF). Aponta, como paradigmas, os Acórdãos 1402-002.784 e 2201-003.792

No procedimento de Exame de Admissibilidade desta matéria, entendeu-se que NÃO foi comprovada a divergência jurisprudencial nesta matéria.

Posto isto, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 666/670, concluiu que a divergência jurisprudencial foi comprovada em parte e deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à seguinte matéria: **(1) “Incorreção da base de cálculo do PASEP”**.

Agravo

Cientificada do Despacho acima, a Contribuinte apresentou recurso/Agravo (fls. 676/681), contra Despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara. No entanto, no procedimento do Exame do recurso (Despacho x Agravo), restou reconhecido que a agravante não logrou êxito em demonstrar a alegada divergência interpretativa. Com base nos fundamentos constantes do Despacho em Agravo de fls. 695/702, a Presidente da CSRF rejeitou o Agravo e confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade que deu parcial provimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 712/718, pugnando para que não seja conhecido o Recurso Especial do Contribuinte. Caso contrário, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se o Acórdão proferido pela Turma, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF às fls. 666/670, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Muito embora, a Fazenda Nacional ao final de suas contrarrazões (do pedido), requer que o Recurso Especial “**não seja admitido**”, porém, analisando os argumentos de sua peça recursal, não encontrei quais seriam os motivos para tal solicitação, uma vez que, em resumo, rebate e assevera que as razões que fundamentam a decisão atacada são plenamente legítimas e, dessa forma, devem permanecer intactas.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação à seguinte matéria: **Da incorreção da base de cálculo do PASEP.**

A questão que se apresenta diz respeito ao tratamento fiscal dos valores relativos ao FUNDEB, em relação à base de cálculo do PASEP.

O Relatório Fiscal no qual está fundamentado o Auto de Infração ora controvertido afirma ser impossível essa exclusão, antes da entrada em vigor da Lei nº 12.810, de 2013, que inseriu o § 7º ao art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, conforme excerto do relatório (fl. 337), a seguir reproduzido:

“(…) 10. A discordância entre os cálculos fiscais e os cálculos municipais refere-se aos valores das exclusões da receita para determinação da base de cálculo do PASEP. Observando a legislação de regência esta fiscalização excluiu apenas as **Transferências do FUNDEB**; já nos cálculos do Município fez-se, também, as exclusões acrescentadas pela Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, publicado no D.O.U de **16 de maio de 2013** que acrescentou o §7º ao Art. 2º da Lei nº 9.715, de 25/11/1998. Ainda que tais exclusões fossem devidas só o seriam após a entrada em vigor referida Lei”.

A decisão recorrida corroborou esse entendimento, conforme se depreende da leitura do trecho do voto condutor, a seguir reproduzido:

Portanto, após a vigência da Lei 12.810/2013, a tributação se altera. Se os recursos com objeto próprio e sem gestão do Município não compõem a base de cálculo do PASEP, os repasses ao Fundeb, automáticos, entram nessa categoria, e passam a ser excluídos da base de cálculo do PASEP.

Já, a recorrente defende que os repasses ao FUNDEB devem ser excluídos da base de cálculo do PASEP nos períodos de apuração em litígio, que são anteriores à entrada em vigor da referida Lei nº 12.810, de 2013, conforme expresso em seu recurso especial:

Assim, os valores recebidos é que compõem a base de cálculo do PASEP e não o valor enviado a fundo, pois na decisão desta egrégia corte foi pela exclusão dos valores recebidos e não dos valores enviados ao fundo.

Logo, a apuração da base de cálculo do PASEP se encontra maculado.

Esse tema foi analisado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, na Solução de Consulta – SC Cosit nº 278, de 2017, na qual ficou esclarecido que:

(a) as transferências para e do FUNDEB se enquadram na categoria de transferências constitucionais ou legais, devendo ser tributado o valor recebido do FUNDEB e deduzido o valor para ele transferido; e

(b) o § 7º da Lei nº 9.715, de 2007, inserido pela Lei nº 12.810, de 2013, se refere tão somente a transferências voluntárias.

Nesse sentido, cabe reproduzir o texto da referida SC Cosit nº 278, de 2017, na parte que interessa:

20.5. Pode-se identificar, portanto, dois tipos de transferências intergovernamentais:

20.5.1. Transferências constitucionais ou legais: são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente recebedor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.

20.5.2. **Transferências voluntárias:** são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. **Essas transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.** A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. 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.

...

31. As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

a) **As transferências intergovernamentais** constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, **devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo** da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais **e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes** na base de cálculo da sua contribuição;

...

33. **Os recursos do FUNDEB** e os recursos do SUS **consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais** operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias, seguindo, nesse caso, a mesma regra dessas.

(GRIFOS NA TRANSCRIÇÃO)

Ventiladas essas considerações, quanto ao mérito da discussão, manifesto que essa matéria não é nova nessa 3ª Turma da CSRF. Portanto peço licença para recordar o **Acórdão nº 9303-007.397**, de 18/09/2018, de relatoria do *Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal*, que adoto como razões de decidir (forte no art. 50, §1º, da Lei no 9.784, de 1999).

“(…) Na constituição do crédito tributário neste controvertido, a Fiscalização Federal entendeu que são tributadas as transferências feitas pela União ao Estado do Rio de Janeiro e que os valores depositados pelo Estado no Fundo não constituem transferências de recursos a outra entidade pública e, por conseguinte, não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição.

De fato, a leitura das disposições legais supratranscritas não poderia conduzir a outra conclusão, pelo menos a priori. A transferência de recursos ao Fundeb, sejam eles originários de transferências correntes ou de receitas tributárias do próprio ente federativo, jamais poderá ser enquadrada na hipótese prevista no art. 7º da Lei 9.715/98,

pois o Fundo, como já se disse, não é uma entidade pública, mas apenas uma conta de natureza contábil.

Contudo, **há uma questão de difícil equalização na apuração da base impositiva quando consideradas as transferências correntes, as receitas tributárias, os depósitos à conta do Fundo e os valores que, na distribuição dos recursos do Fundeb, venham a ser definitivamente destinados a cada ente federativo.**

Como já esclarecido antes, os recursos depositados no Fundo serão, mais tarde, obrigatoriamente, transferidos, pelo menos em parte, aos Municípios, dentro de cada Estado da Federação ou ao próprio Estado, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial. Ou seja, afastada a impensável hipótese de que cada ente federativo receba do Fundo o valor exato que nele depositou, indubitavelmente, pelo menos parte dos recursos a ele destinados por um determinado ente federativo serão transferidos mais tarde a outras entidades públicas, ou, em caso contrário, se o valor depositado por determinado ente federativo for menor do que o valor recebido do Fundo, haverá uma transferência de recursos de outra entidade pública através do Fundeb.

Significa dizer que, necessariamente, há necessidade de que se apure o saldo positivo ou negativo com base na diferença entre os valores depositados no Fundo pelo ente federativo e dele recebidos.

Segundo a decisão recorrida, **em recente Solução editada pela Cosit Solução de Consulta nº 278 Cosit, de 1º de junho de 2017**, a Secretaria da Receita Federal teria decidido, nas palavras do i. Relator do voto condutor da decisão recorrida, que "*os valores repassados ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep*" (efolhas 458).

A Fazenda Nacional, por seu turno, considera equivocado o entendimento expresso na Solução, entende que somente a lei pode determinar a base de cálculo etc.

No que diz respeito ao argumento da Recorrente, necessário reafirmar, uma vez que já o fiz em outras oportunidades, que, concessa venia, não me parece razoável que se proponha decisão contrária ao entendimento da Secretaria da Receita Federal quando esse é favorável ao sujeito passivo. De fato, se se considerar que todo o crédito tributário doravante constituído, assim como todas as decisões tomadas pelas delegacias da receita federal de julgamento deverão obedecer a interpretação veiculada na Solução de Consulta, é de se perguntar como seria possível eximir-se da revisão de ato ainda não definitivamente julgado e contrário àquilo que uma das partes do processo considera devido? Por-se-ia o CARF no papel de quem determina a exigência, a despeito da Secretaria considera-la indevida.

Mas, a despeito disso, segundo entendo, parece-me que nem a Recorrente nem o Colegiado recorrido empregou a melhor exegese da **Solução de Consulta Cosit nº 278 de 2017**.

A seguir, transcrevo o **item 21.3 da Solução**, no qual a autoridade prolatora descreve, em linhas gerais, as particularidades do Fundeb e especifica, caso a caso, os critérios que devem ser empregados na apuração da base de cálculo da exação.

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

Transferências da União a outros entes federativos que compõem a participação do FUNDEB

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

21.3.2. Caso a STN retenha alguma dessas parcelas de participação, em razão do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os entes beneficiários, apesar de obrigatoriamente incluírem os montantes recebidos em sua base de cálculo, deverão excluir da contribuição devida tais valores retidos. Destarte, como a União já reteve a contribuição sobre tais parcelas, os valores retidos devem ser deduzidos da contribuição devida pelo ente receptor.

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB

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

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

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

A toda evidência, a conclusão a que chegou o Colegiado recorrido, de que a Solução de Consulta Cosit nº 278 considerou que “os valores repassados ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep” baseou-se única e exclusivamente nas considerações preliminares do item 21.3, na parte em que explica que os 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. Contudo, salvo melhor juízo, a instância a quo não levou em consideração o que seguiu-se a esse comentário, quando a Coordenação de Tributação aduz que “tendo em vista a complexidade da sistemática de transferência dos diversos recursos que compõem o fundo, **apresenta-se o tratamento tributário a ser dado para cada espécie de receita do FUNDEB**”, a partir do que define como deve ser calculada a base impositiva que, como a seguir se verá, é apurada com base no saldo final decorrente da diferença entre o valor depositado e o valor ao final recebido.

Dada a complexidade da matéria, simula-se a seguir uma situação hipotética simplificada, fazendo-se remissão aos itens da Solução de Consulta.

(21.3.1) Transferências da União corresp. à participação do Estado: R\$ 600.000,00

(21.3.3) Valor depositado ao Fundo pelo Estado: R\$ 1.000.000,00

(21.3.4) Transferência da União ao Fundo (parcela de complementação) R\$ 100.000,00

(21.3.5) Valores do Fundeb destinados ao Estado: R\$ 300.000,00

O valor correspondente a R\$ 600.000,00, recebido a título de transferência da União correspondente à parcela do Fundo de Participação do Estado (FPE), integra a base de cálculo da Contribuição. Da mesma forma, os R\$ 400.000,00 arrecadados (diferença entre o valor depositado pelo Estado e o valor recebido da União: R\$ 1.000.000,00 – R\$ 600.000,00) e destinados ao Fundo integram a base de cálculo e foram tributados, por tratarem-se de receita tributária do Estado.

Para a apuração do valor que foi destinado a outras entidades públicas, e, por conseguinte, deve ser excluído da base de cálculo, apura-se a diferença entre a valor total depositado ao Fundo (R\$ 1.000.000,00 item 21.3.3) e o valor com que o Estado foi contemplado (R\$ 300.000,00 item 21.3.5), com o que se chega à monta de R\$ 700.000,00. Esse é o valor que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições.

A parcela de complementação, tal como reza o item 21.3.4 não é tributada no momento da transferência, porque é depositada diretamente pela União ao Fundo e, por conta disso, não é descontada da base de cálculo.

É fato que seria significativamente mais simples se a incidência fosse determinada com base nos valores que, ao final, fossem destinados a cada ente federativo; contudo, não há previsão legal para tanto. Nos termos do art. 2º e 7º da Lei 9.715/98, a Contribuição incide 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. Não há, portanto, como afastar a tributação que incide sobre a receita auferida, seja o ingresso decorrente de transferência ou de arrecadação de tributos, pois a lei não admite essa possibilidade.

Assim, como no caso do Fundeb, o valor que foi transferido a outras entidades só pode ser apurado conforme metodologia de cálculo acima, a base de cálculo necessariamente deverá levar em consideração o saldo positivo ou negativo dos valores ao Fundo destinados e dele recebidos.

O relatório no qual está fundamentado o auto de infração ora controvertido esclarece os critérios considerados pela autoridade autuante na apuração da base impositiva fl. 307.

Desta forma, conclui-se que as receitas tributárias **arrecadadas ou recebidas** pelo Estado do Rio de Janeiro que foram destinadas ao FUNDEB não podem ser excluídas da base de cálculo do PASEP, por força do disposto no art. 7º da Lei nº 9.715/98, que determina a consideração nas receitas correntes de quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas no todo ou em parte por outra entidade da Administração Pública, só autorizando a dedução das transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é o caso.

Na página seguinte, destaca que "foram considerados todos os valores de PASEP retidos pela União (...)"

A conclusão é a de que o trabalho fiscal considerou parâmetros um tanto discrepantes daqueles definidos pelo Órgão Central por meio da Solução de Consulta nº 278 Cosit/2017. No mesmo sentido, à luz de tudo o que até aqui declinou-se, salta aos olhos que a decisão recorrida precisa ser modificada, uma vez que tenha, deliberadamente, excluído da base de cálculo da exação todas as receitas auferidas pelo Estado destinadas ao Fundeb, sem confrontar o saldo final das operações que envolvem a transferência de recursos destinados e provenientes do Fundo, tal como demonstrado.

Considerando que a autuação já levou em consideração os valores retidos pela União, voto pelo parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para determinar que sejam excluídas ou incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep o saldo das operações com o Fundeb conforme explicitado no vertente voto”. (Grifei)

Nesse diapasão, entendo que a decisão recorrida necessita ser ajustada nesse aspecto.

Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, **dar-lhe parcial provimento**, devendo ser excluídos da base de cálculo os valores transferidos pelo Município ao FUNDEB e incluídos os valores dele recebidos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos