



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.721342/2016-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-010.144 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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 para manter a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep dos valores recebidos pelo Município para formação do FUNDEB, ajuste a ser feito em cada um dos períodos de apuração.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-010.144 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10140.721342/2016-91

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-005.828**, de 24 de setembro de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a parcela relativa à transferência para o FUNDEB. O *decisum* foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.

A Contribuição para o Pasep será apurada mensalmente, à alíquota de 1% (um por cento), pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas (arts. 2º, III, 7º e 8º, III, da Lei nº 9.715/98).

FUNDEB. FUNDO SEM PERSONALIDADE JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES TRANSFERIDOS E RECEBIDOS.

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.

Os 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.

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, estes entes receptores devem deduzir da contribuição devida os valores retidos.

Os recursos distribuídos dos fundos aos Estados e Municípios (normalmente denominada Receitas do FUNDEB) deverão ser incluídos na base de cálculo do ente receptor (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 n.º 4.524, de 2002.

ALEGAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N.º 9.715/98. MATÉRIA QUE NÃO PODE SER APRECIADA PELO CARF. SÚMULA CARF N.º 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não resignada com o julgado, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à interpretação da legislação tributária referente à base de cálculo do Pasep, especialmente em relação aos valores recebidos do FUNDEB pelo Município. Para comprovar a divergência, indicou como paradigma o acórdão n.º 204-02.717.

O recurso foi admitido, nos termos do despacho s/n.º, de 15 de dezembro de 2018, por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte, por sua vez, embora devidamente intimado não apresentou contrarrazões ao recurso especial, e nem se insurgiu contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, discute-se a possibilidade de inclusão na base de cálculo do PASEP dos valores recebidos pelo Município de Campo Grande para a formação do FUNDEB.

Frise-se que, no acórdão recorrido, entendeu-se pela manutenção da tributação pelo PIS/PASEP sobre os valores **remetidos** ao FUNDEB pelo Município, não havendo insurgência do Contribuinte com relação a esse ponto em que restou vencido; e excluídos da base de cálculo os valores **recebidos** da União pelo Município para a formação do FUNDEB.

Para solução da lide, aplica-se a fundamentação do acórdão n.º 9303-007.397, de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, sessão de 18 de setembro de 2018, *in verbis*:

[...]

Como já esclarecido nos autos, discute-se a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas de transferências efetuadas pela União ao Estado do Rio de Janeiro para formação do Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, destinado à distribuição de recursos para toda a educação básica nos estados e municípios.

O Fundo não é mais do que uma registro de natureza contábil (uma conta) constituído e mantido por um percentual da receita auferida pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a ele destinado. Segundo disposição constitucional, a União complementarará o Fundeb sempre que o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

Também por disposição legal, os recursos depositados à conta do Fundeb serão, mais tarde, distribuídos no âmbito de cada Estado e Distrito Federal, entre governo estadual e seus municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial.

A questão que se apresenta diz respeito à inclusão ou não do valor recebido da União pelo Estado do Rio de Janeiro para constituição e manutenção do Fundo.

A Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, especifica a base de cálculo da Contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

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.

(...)

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.

Nos termos da Lei, a contribuição incide sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e sobre o valor das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

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 imponível 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" (e-folhas 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 considerá-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 n.º 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, apresenta-se 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 imponible 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 - efolha 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.

[...]

Diante do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para manter a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep dos valores recebidos pelo Município para formação do FUNDEB, ajuste a ser feito em cada um dos períodos de apuração.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello