



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10510.722704/2014-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.897 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/PASEP
Recorrente MUNICÍPIO DE NOSSA SENHORA DO SOCORRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS DESTINADAS AO FUNDEB E DAS TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB.

A base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos).

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para permitir a dedução das transferências efetuadas ao FUNDEB, vencidos os Conselheiros Walker Araujo e Charles P. Nunes. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 22/11/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Lenisa Rodrigues Prado e Walker Araujo.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 15.792-15.801:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência de Pasep, relativo aos períodos de apuração 01/2011 a 12/2011 (fls. 02 a 08), totalizando R\$ 1.285.671,40, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 09/2014, sendo R\$ 634.585,18 correspondentes à contribuição.

Na descrição dos fatos, a autoridade fiscal informa que efetuou o lançamento com a observância do Decreto nº 70.235/72 e alteração, em face da apuração de insuficiência de recolhimento do Pasep nos períodos relacionados, conforme cálculo às fls. 12/13 (Anexo I).

O contribuinte tomou ciência do lançamento em 17/09/2014 (fls. 471/472), tendo apresentado impugnação tempestiva em 16/10/2014 (fls. 474 a 492), na qual traz as seguintes alegações, em resumo:

- Consta-se que a base de cálculo utilizada no lançamento não foi aferida conforme determina a legislação em vigor, verificando-se a duplicidade de tributação sobre a receita do Município, sendo necessária a revisão dos valores lançados;
- O princípio da estrita legalidade tributária deve ser observado no presente caso, vedando-se qualquer interpretação extensiva ou analógica das normas tributárias, especificamente Lei nº 9.715/98, cabendo definir o sentido e alcance do que seja “receita corrente arrecadada”;
- Para definir tal conceito, cabe realizar a distinção entre receita e entrada de recursos nos cofres públicos;
- Conforme doutrina citada, nem toda entrada de recursos corresponde a receita, devendo a interpretação do dispositivo que define a base de cálculo do Pasep ser feita com cautela, considerando-se as entradas provisórias de recursos;

-
- Há também as entradas definitivas, concluindo-se que a receita pública é a entrada definitiva de dinheiro e bens nos cofres públicos;
 - Ademais, a legislação do Pasep utilizou a terminologia “receita corrente arrecadada”, logo, a base de cálculo não corresponde a toda receita corrente do Município (receita corrente bruta), como traduzido pela Lei 4.320/64 e utilizada como parâmetro pelo auditor;
 - Apesar do que dispõe a Lei 4.320/64, conforme a legislação do Pasep em vigor e realizando interpretação restrita do art. que define a base de cálculo, deve ser considerada como “receita corrente arrecadada” aquela que efetivamente ou definitivamente tenha ingressado nos cofres públicos;
 - Tanto é verdade, que a própria legislação estendeu sua incidência às transferências correntes, pois já fazem parte da receita corrente, por isso, se outro fosse o sentido de receita corrente, não necessitaria incluir na Lei a incidência nessa classificação orçamentária;
 - Ressalte-se que a Lei 12.810/2013 trouxe alterações na base de cálculo do Pasep, com a inclusão do § 7º no art. 2º da Lei nº 9.715/98; • Devem ser deduzidas também as transferências a outras entidades públicas, na forma do art. 7º da mesma Lei;
 - Apesar da previsão legal, no relatório fiscal foi considerada como base de cálculo a receita corrente bruta, apenas deduzindo o valor do Pasep retido e declarado em DCTF. Entretanto, não observou as deduções legais das transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno, conforme observado no demonstrativo anexo ao relatório;
 - A Lei exclui da incidência do Pasep as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional com recursos originários dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social, conforme art. 2º, § 3º da Lei nº 9.715/98;
 - Ainda o art. 7º da mesma Lei define que nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração, devendo ser deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas;
 - Diante dessas citações, demonstra-se que o sentido da lei é considerar como base de cálculo do Pasep a receita efetivamente arrecadada, e não a receita corrente bruta;
 - A autuada transfere recursos para o Fundo Municipal de Saúde, que possui gestão própria desde 2004, correspondendo ao repasse constitucional para a Saúde, estando na classificação orçamentária discriminada como transferência dos municípios. Porém, não foram deduzidos da base apurada no lançamento;
 - Também não foram deduzidos a transferência efetuada a outras entidades de direito público, no caso, a autarquia municipal Superintendência Municipal de Trânsito e Transporte, criada com a Lei Municipal nº 480/1999 e Reestrutura com a Lei Municipal nº 822/2009;
 - O relatório fiscal considerou como base de cálculo todas as rubricas de Receitas de Capital, e não apenas as Transferências de Capital, conforme dispõe o art. 7º da Lei nº 9.715/98. Além disso, as receitas de capital são compostas por

transferências de convênios, bem como transferência do Estado, que devem obrigatoriamente ser deduzidos da base do Pasep;

- Esclareça-se que as informações do balanço constante no TCE são declaradas de forma bruta pelo Município, sem as deduções do Fundeb e FMS;

- Assim, se há tributação sobre a receita corrente total da Prefeitura consolidada com a do Fundo Municipal de Saúde, há dupla tributação, pois quando o recurso ingressa na Prefeitura registra-se como receita corrente, e quando esta efetua o repasse constitucional para o FMS também registra no balanço deste Fundo como receita corrente. Logo, há *bis in idem*;

- A base de cálculo correta deve ser a receita corrente arrecadada, deduzidas as transferências para os fundos que possuem CNPJ diversos e finalidade específica;

- No presente caso encontra-se evidente a ocorrência do *bis in idem*, pois a contribuição previdenciária do Pasep deve incidir sobre as receitas correntes arrecadadas, transferências correntes e de capital, devendo ser realizadas as devidas deduções, nos termos da legislação em vigor;

- O Fisco considerou a receita corrente consolidada, ou seja, da Prefeitura e do Fundo Municipal de Saúde, sem realizar as deduções das transferências feitas da autuada para este Fundo, bem como para o Fundeb;

- Assim, o Pasep incide duas vezes, configurando dupla tributação sobre a mesma receita, pois a União está tributando sobre o mesmo recurso duas vezes, quando registra a entrada no Município e outra quando o mesmo valor é transferido para o Fundo;

- Também as transferências realizadas pelo Estado e pela União devem ser deduzidas, pois já foram retidas na fonte quando de suas transferências;

- Também devem ser excluídos da base de cálculo os fundos com vinculação específica, como o Fundeb, FMS e demais repasses de convênios recebidos pelo Município, pois tais receitas não podem ser utilizadas em outra finalidade, procedendo de forma contrária aos princípios do orçamento público;

- Isto porque vigora a regra do princípio da não afetação da receita, ou seja, a não vinculação das receitas de impostos a órgãos, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da Constituição;

- A vinculação dos recursos públicos é exceção à regra da não vinculação. Assim, a lei que atingir essa parcela dos recursos públicos deve ser considerada inconstitucional;

- Por isso as receitas financeiras decorrentes da aplicação de tais fundos não estão previstas na base de cálculo do Pasep. A norma prevê sua incidência sobre as receitas correntes arrecadadas, deduzindo as transferências, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.715/98.

Em 18 de fevereiro de 2016, houve por bem a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ/RJO), por unanimidade de votos, negar provimento a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PASEP - PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo do PASEP devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno é a totalidade das receitas correntes arrecadadas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas, e das transferências correntes e de capital recebidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Intimada da decisão de piso em 17.03.2016 (fls.15.804), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 13.04.2016 (fls.15.807-15.825), reproduzindo, os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 17.03.2016 (fls.15.804) e protocolou Recurso Voluntário em 13.04.2016 (fls.15.807-15.825) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Questões de mérito

II.1 - Base de Cálculo do PIS/PASEP

Em síntese, alega a Recorrente que os valores apurados pelo Ilustre Auditor-Fiscal, no período de 2011 teriam sido calculados sobre o valor global da receita corrente bruta do Município, quando o correto seria ter-se feito a dedução do valor para formação do FUNDEB e FMS.

Alega, ainda, ter havido dupla tributação de suas receitas transferidas ao Fundeb e ao FMS, bem como entende devem ser deduzidas as transferências realizadas pelo Estado e pela União, pois já houve retenção na fonte quando de seu recebimento pelo

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Município, e os fundos com vinculação específica (Fundeb, FMS) e outros repasses de convênios, pois tais receitas não podem ser utilizadas em outra finalidade.

Inicialmente, cabe observar a legislação que trata da base de cálculo da contribuição ao PASEP, a Lei nº 9.715, de 1998, *in verbis*:

“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.

(...)

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)

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.

Art. 8º - A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

(...)

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.” (Grifou-se)

Pela leitura desses dispositivos verifica-se que a base de cálculo da contribuição ao PASEP dos Municípios é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Os conceitos de receitas correntes e de capital estão definidos no art. 11 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

Art. 11 – A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 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 20.5.1982)

§ 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. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

O Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, de uso obrigatório por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim conceitua transferência corrente e transferência de capital:

5.1.1.7 TRANSFERÊNCIA CORRENTE

É o ingresso proveniente de outros entes/entidades, referente a recursos pertencentes ao ente/entidade recebedora ou ao ente/entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas correntes

5.2.1.4 TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

É o ingresso proveniente de outros entes/entidades, referente a recursos pertencentes ao ente/entidade recebedora ou ao ente/entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.

Com fulcro na Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, que aprova o Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público, as receitas recebidas pelos Municípios, referentes aos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, são classificados contabilmente como Receitas de Transferências Correntes ou de Capital, conforme o caso. Abaixo, a classificação contábil dessas receitas:

1000.00.00 Receitas Correntes

(...)

1724.01.00 Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB

Registra o valor total dos recursos de transferências recebidos diretamente do FUNDEB, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, independente do valor que foi deduzido no ente para a formação do FUNDEB

Constituindo, portanto, as transferências de recursos da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para a cobertura das ações e serviços de saúde e educação, transferências correntes recebidas, é indiscutível que os valores respectivos devem compor a base da cálculo da aludida contribuição. Nesse contexto, deve ser rejeitada a alegação.

Observe-se que o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, determina que nas receitas correntes são incluídas quaisquer receitas tributárias, não fazendo nenhuma distinção quanto à finalidade ou à vinculação delas.

Por outro lado, o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, permite que sejam deduzidas da base de cálculo apenas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Nesse sentido, tendo em vista que o fundo a que se refere o impugnante (FUNDEB) não é entidade pública, mas meramente fundo contábil, os recursos a ele transferidos/alocados não estão abrangidos pela hipótese de dedução prevista no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Como é notório, somente têm natureza de entidade da Administração Pública aquelas dotadas de personalidade jurídica. Onde, nos dizeres da Lei nº 9.715, de 1998, somente as transferências feitas a estas entidades podem ser excluídas da base de cálculo da entidade que realiza a transferência.

Por esse mecanismo, a apuração da contribuição acontece na entidade que aplica o recurso, exonerando aquela que o arrecadou e transferiu, evitando a incidência em duplicidade do tributo. É dizer, a exclusão somente é permitida quando um contribuinte do PASEP transfere recursos a outro contribuinte, de forma que os recursos transferidos irão integrar a base de cálculo da entidade que recebeu a transferência.

Assim, circunscrito o universo das entidades às quais as transferências feitas legitimam a exclusão de valores da base de cálculo, na presente autuação, consta que o referido fundo (FUNDEB) não têm personalidade jurídica própria, mas apenas uma distinção meramente contábil, pelo que os valores contidos na previsão da Lei nº 9.715/1998 (receitas correntes, transferências correntes e transferências de capital recebidas), escriturados para tal fundo, pertence, na verdade, ao Recorrente.

A Administração Tributária já se manifestou a respeito dessas questões por meio da Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Base de cálculo de Município.

As receitas financeiras auferidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da remuneração de depósitos bancários, de aplicações de disponibilidade em operações de mercado e de outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes, integram suas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, base de cálculo mensal para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 1%. Os valores das receitas repassados/alocados para o FUNDEB (antigo FUNDEF) pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. (...)

Observe-se que a jurisprudência administrativa tem o mesmo entendimento acima exposto, como exemplificam as seguintes ementas do CARF:

PASEP. MUNICÍPIO. BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÕES AO FUNDEF/FUNDEB, FNAS, FNS E FNDE. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os valores destinados pelo Município ao Fundef/Fundeb, FNAS, FNS e FNDE não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, primeiro, porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública, e, segundo, por falta de previsão legal, já que as exclusões permitidas contemplam as transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é o caso desses fundos, que se constituem em meros fundos de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica. Aplicação do disposto no inciso III do artigo 2º e no caput do artigo 7º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. (Acórdão nº 3401-00166) PASEP. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Contribuição para o Pasep é de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador. TRANSFERÊNCIAS PARA O FUNDEF. As transferências recebidas do Fundef compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente, e as transferências realizadas para o citado fundo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição por não ser o destinatário da transferência entidade pública, mas sim um fundo de natureza meramente contábil. (...)

(Acórdão nº 204-02840)

Posta a questão nessa conformidade, não prosperam as alegações do Recorrente, aplicando-se a outros fundos de mesma natureza, geridos por quaisquer dos poderes e órgãos dos municípios, *mutatis mutandis*, o que se colocou sobre o FUNDEB.

Observe-se, ainda, que não procede a alegação de ocorrência de *bis in idem* na tributação dos valores considerados no lançamento, uma vez que o Pasep retido na fonte, foi considerado na apuração da contribuição lançada, sendo deduzido da contribuição devida. Esse fato foi devidamente apresentado no Relatório Fiscal de fl.10:

7. A base de cálculo do PASEP foi apurada através do somatório dos valores das contas 1.0.00.00.00 – Receitas Correntes e 2.4.00.00.00 – Transferências de Capital, informados pela Prefeitura, de acordo com o estabelecido nos artigos 2º e 7º da Lei 9715/1998.

8. Para apuração dos valores das contribuições para o PASEP foi aplicada sobre a base de cálculo a alíquota de 1% prevista no art. 73 do Decreto 4524/2002.

9. Dos valores apurados relativos às contribuições para o PASEP foram deduzidos os valores do PASEP retidos das transferências de receitas extraídos do sítio do Banco do Brasil na internet através dos Demonstrativos de Distribuição da Arrecadação, cuja consulta segue juntada a este relatório. Também foram abatidos das contribuições devidas os valores recolhidos nos DARF 3703 cujos débitos foram declarados em DCTF, encontrando-se assim os valores do PASEP devido.

Quanto à alegada necessidade de expurgo da base de cálculo dos recursos que ingressam nas contas do município com destinação exclusiva para pagamento de convênios ou seja, quanto à possibilidade de deduzir as receitas decorrentes de convênio da base de cálculo do PIS/Pasep, é certo que à época da ocorrência dos fatos geradores não havia nenhuma previsão para isso. Na realidade, apenas com a edição da Medida Provisória nº 589, de 13 de novembro de 2012, convertida na Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, que incluiu o § 7º no

art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, passou a existir a hipótese de exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep para os valores de transferências decorrentes de convênio com objeto definido.

II.2 - Inconstitucionalidade da incidência na base de cálculo do Pasep das transferências constitucionais.

Neste ponto, destaca-se o teor da Súmula CARF nº 02: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*. Nestes termos, resta prejudica a análise das matérias concernentes a inconstitucionalidade da Lei 9.715/98.

III - Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Com o devido respeito aos argumentos do relator, divirjo, em parte, quanto à conclusão de que os valores transferidos ao FUNDEB não podem ser deduzidos da contribuição para o PIS/Pasep devido pelo município, para efeito de apuração da correta base de cálculo.

O FUNDEB foi instituído pela Lei nº 11.494/2007 e regulamentado pelo Decreto nº 6.253/2007, com fundamento constitucional no art. 60, §7º do ADCT, nos termos abaixo transcritos:

Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 1º A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 2º O Fundo referido no parágrafo anterior será constituído por, pelo menos, quinze por cento dos recursos a que se referem os arts. 155, inciso II; 158, inciso IV; e 159, inciso I, alíneas "a" e "b"; e inciso II, da Constituição Federal, e será distribuído entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos nas respectivas redes de ensino fundamental. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º A União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o § 1º, sempre que, em cada Estado e no Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 4º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 5º Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no § 1º será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 6º A União aplicará na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, inclusive na complementação a que se refere o § 3º, nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 7º A lei disporá sobre a organização dos Fundos, a distribuição proporcional de seus recursos, sua fiscalização e controle, bem como sobre a forma de cálculo do valor mínimo nacional por aluno.

De acordo com o art. 211, §§2º e 3º² da CF, de 1988, os Estados e Municípios devem atuar prioritariamente no ensino fundamental.

² Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

...
§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996)

O FUNDEB, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, é um fundo de natureza meramente contábil, conforme a Lei nº 11.494/2007, cujos artigos abaixo transcrevem-se:

Art. 1º É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

Parágrafo único. A instituição dos Fundos previstos no caput deste artigo e a aplicação de seus recursos não isentam os Estados, o Distrito Federal e os Municípios da obrigatoriedade da aplicação na manutenção e no desenvolvimento do ensino, na forma prevista no art. 212 da Constituição Federal e no inciso VI do caput e parágrafo único do art. 10 e no inciso I do caput do art. 11 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, de:

I - pelo menos 5% (cinco por cento) do montante dos impostos e transferências que compõem a cesta de recursos do Fundeb, a que se referem os incisos I a IX do caput e o § 1º do art. 3º desta Lei, de modo que os recursos previstos no art. 3º desta Lei somados aos referidos neste inciso garantam a aplicação do mínimo de 25% (vinte e cinco por cento) desses impostos e transferências em favor da manutenção e desenvolvimento do ensino;

II - pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) dos demais impostos e transferências.

[...]

CAPÍTULO II

DA COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

Seção I

Das Fontes de Receita dos Fundos

Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;

III - imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;

IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;

V - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;

VI - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VIII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989; e

IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

§ 1º Inclui-se na base de cálculo dos recursos referidos nos incisos do caput deste artigo o montante de recursos financeiros transferidos pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme disposto na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 2º Além dos recursos mencionados nos incisos do caput e no § 1º deste artigo, os Fundos contarão com a complementação da União, nos termos da Seção II deste Capítulo.

Seção II

Da Complementação da União

Art. 4º A União complementarará os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT.

[...]

CAPÍTULO III

DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS

Seção I

Disposições Gerais

Art. 8º A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.

É formado por 20% dos recursos dos Estados e Municípios decorrentes de diversas receitas tributárias nos termos do artigo 3º, bem como de complementação da União, na forma do artigo 4º, de modo a atingir o valor mínimo por aluno definido nacionalmente.

A distribuição dos recursos ocorre entre o governo estadual e os seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, de acordo com o artigo 8º.

Tem-se, portanto, que se trata de um fundo de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica própria. A Secretaria do Tesouro Nacional – STN – assim dispôs em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos³, ao tratar do FUNDEB:

“03.01.02.02 NATUREZA DO FUNDEB

O Fundeb não é considerado federal, estadual, nem municipal, por se tratar de um fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo e pelo fato de a arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do fundo. Além disso, os créditos dos seus recursos são realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios, de forma igualitária, com base no número de alunos. Esses aspectos do Fundeb o revestem de peculiaridades que transcendem sua simples caracterização como Federal, Estadual ou Municipal. Assim, dependendo do ponto de vista, o fundo tem seu vínculo com a esfera federal (a União participa da composição e distribuição dos recursos), a estadual (os Estados participam da composição, da distribuição, do recebimento e da aplicação final dos recursos) e a municipal (os Municípios participam da composição, do recebimento e da aplicação final dos recursos).

É importante destacar, no entanto, que a sua instituição é estadual, conforme prevê a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006, como segue:

³ https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_III_-_PCE.pdf

“Art. 1º. É instituído, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, um fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb, de natureza contábil, nos termos do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.”

De modo similar, a Controladoria de Controle Externo do Tribunal de Contas de Pernambuco dispôs em sua cartilha sobre o FUNDEB⁴:

“No âmbito de cada Estado e do Distrito Federal foi criado um Fundo (para efeito de levantamento das matrículas presenciais e de distribuição dos recursos). Entretanto, o FUNDEB não é considerado Federal, Estadual, nem Municipal, por se tratar de um Fundo de natureza contábil, formado com recursos provenientes das três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal); pelo fato da arrecadação e distribuição dos recursos que o formam serem realizadas pela União e pelos Estados, com a participação do Banco do Brasil, como agente financeiro do Fundo e, por fim, em decorrência de os créditos dos seus recursos serem realizados automaticamente em favor dos Estados e Municípios de forma igualitária, com base no número de alunos.”

Ainda sobre a natureza jurídica, o artigo publicado na revista da PGFN⁵ Ano I – Número 1 – 2011 pondera:

“3 A natureza do Fundeb e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A classificação dos fundos tem sido recorrentemente um problema para a Administração Pública, especialmente no que se refere aos efeitos práticos de qualquer iniciativa definitiva de taxonomia. Em âmbito federal a questão preocupa, principalmente, o Tesouro Nacional, a quem incumbe, efetivamente, o controle dos fluxos dos altíssimos valores envolvidos. Neste sentido, há previsão de fundos de gestão orçamentária, de gestão especial e de natureza contábil. O Fundeb se encontra no último grupo. Ao que consta, os fundos de gestão orçamentária realizam a execução orçamentária e financeira das despesas orçamentárias financiadas por receitas orçamentárias vinculadas a essa finalidade. De acordo com o Tesouro Nacional entre os fundos de gestão orçamentária se classificam o Fundo Nacional da Saúde, o Fundo da Criança e Adolescente e o Fundo da Imprensa Nacional, entre outros.

Os fundos de gestão especial subsistem para a execução de programas específicos, mediante capitalização, empréstimos, financiamentos, garantias e avais. Exemplifica-se com o Fundo Constitucional do Centro-Oeste, com o Fundo de Investimento do Nordeste, com o Fundo de Investimento da Amazônia. Os fundos de natureza contábil instrumentalizam transferências, redefinem fontes orçamentárias, instrumentalizam a repartição

⁴ consulta à internet: <http://www.mprs.mp.br/areas/infancia/arquivos/cartilhafundeb.pdf>

⁵ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/arnaldo.pdf>. Detalhar a referência

de receitas, recolhem, movimentam e controlam receitas orçamentárias (bem como a necessária distribuição) para o atendimento de necessidades específicas. É o caso do Fundo de Participação dos Estados, do Fundo de Participação dos Municípios e do Fundeb, especialmente.

O fundo é uma mera rubrica contábil. Não detém patrimônio. Não é órgão. Não é entidade jurídica. Não detém personalidade própria. É instrumento. Não é fim. Propicia meios. Eventual inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (no caso de alguns fundos) é determinação que decorre da necessidade da administração tributária deter informações cadastrais. Em outras palavras, segundo documento do Tesouro Nacional, a criação do CNPJ não interfere na execução orçamentária e financeira [...] o fundo que contratar e receber notas fiscais utilizando o CNPJ do próprio fundo, terá apenas as obrigações tributárias decorrentes de seus atos.” (grifos não originais)

O FUNDEB, de modo semelhante ao FUNDEF, não deve ser considerado, portanto, um fundo específico de determinada esfera governamental, mas um fundo multigovernamental, que não possui personalidade jurídica própria, e que é composto por recursos primordialmente dos Estados e Municípios, complementarmente pela União, distribuído pelos Estados e complementarmente pela União, sendo seus recursos aplicados por Estados e Municípios e fiscalizados de forma concorrente pelas três esferas de governo.

A contabilização segue os ditames da Lei nº 4.320, de 1964, a qual conceitua as receitas correntes, transferências correntes recebidas e efetuadas:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 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 20.5.1982)

...

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980)

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 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.

Relativamente à questão tributária, a contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas governamentais incide sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 70). 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 (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 70, §2º).

O art. 68 do referido decreto dispôs que a STN efetuará a retenção do PIS/Pasep sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno.

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 67. 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).

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

Seção II

Responsáveis

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.

...

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS E TRANSFERÊNCIAS

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas ([Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º](#)).

§ 1º 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.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, 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.

Art. 71. O Banco Central do Brasil deve apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base no total das receitas correntes arrecadadas e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União ([Lei nº 9.715, de 1998, art. 15](#)).

Analisando os procedimentos relativos ao FUNDEB, entendo que os destaques relativos aos 20% nas transferências constitucionais, efetuadas pela União ou pelo Estado, possuem a mesma natureza das próprias transferências, ou seja, devem ser tributadas pelo Município, exceto caso se comprove que tenha havido a retenção pela STN, no caso das transferências recebidas da União. O fato de se destacar a parcela relativa ao FUNDEB não altera a natureza da transferência que é o repasse das receitas tributárias previstas no artigo 3º da Lei nº 11.494/2007.

Neste sentido, o Acórdão nº 204-02.717, proferido pela Quarta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes e Acórdão 2201-00.094, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

Acórdão nº 204-02.717

PASEP. TRANSFERÊNCIAS PARA O FUNDEF. *As transferências recebidas do FUNDEF compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente, e as transferências realizadas para o citado fundo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição, por não ser o destinatário da transferência entidade pública, mas sim um fundo de natureza meramente contábil.*

Recurso negado.

Acórdão 2201-00.094

PASEP. MUNICÍPIO, BASE DE CÁLCULO. DESTINAÇÕES AO FUNDEF. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores destinados pelo Município ao Fundef não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, primeiro, porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública, e, segundo, por falta de previsão legal, já que as exclusões permitidas contemplam as transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é o caso do Fundef, que se constitui em um mero fundo de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica. Aplicação do disposto no inciso III do artigo 2º e no caput do artigo 7º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 .

Recurso negado.

No âmbito da Receita Federal, interpretou-se inicialmente (Parecer Cosit nº 46, de 1999 e pela Solução de Consulta Interna nº 12, de 2002) que os repasses ao FUNDEF não comporiam a base de cálculo do PIS/Pasep. Posteriormente foi editada a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2009, reformando parcialmente os atos anteriores e concluindo pela tributação das transferências repassadas pela União a título de FPE e FPM, incluindo o destaque para o FUNDEF/FUNDEB, exceto quando se comprovasse a retenção de 1% dos valores relativos aos destaque, e ainda decidiu pela impossibilidade de exclusão da base de cálculo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios dos valores deduzidos para a formação do FUNDEF/FUNDEB.

Por fim, a Solução de Divergência nº 12, de 2011 seguindo a mesma linha da Solução de Divergência nº 2, de 2009, foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Base de cálculo de Município.

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

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

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos às transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para FUNDEF/FUNDEB, devem inclui-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque os referidos valores se enquadram como transferências recebidas de outra entidade da administração pública, cuja inclusão na base de cálculo da contribuição está prevista na alínea “b” do inciso II do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970, e o no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Quando ficar comprovado que houve a retenção pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte, à alíquota de 1%, incidente sobre o total dos valores transferidos pela União, poderão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios excluir de suas respectivas bases de cálculos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores recebidos a título de transferências constitucionais relativas ao FPE e ao FPM, inclusive os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 8, de 1970: e Lei nº 9.715, de 1998, (art. 2º, inciso III, e § 6º e arts. 7º e 8º).

As decisões do CARF acima referidas, bem como a SD nº 12/2011 da RFB, interpretaram, ainda, pela impossibilidade de exclusão das deduções/alocações para o fundo (segundo lançamento contábil) em razão de que o fundo não era uma entidade pública, e, portanto, a transferência ao fundo não poderia ser excluída da base de cálculo. O Acórdão nº 204-02.717 foi além, decidindo, ainda, pela tributação do retorno dos recursos do FUNDEF para o Município ou Estado.

Neste ponto, discordo, em parte, das decisões mencionadas do CARF e da Solução de Divergência nº 12/2011. Considerando que o fundo não é entidade, nem pública, nem privada, ou seja, é apenas um instrumento, um meio, para fazer cumprir uma determinação constitucional, entendo que as transferências líquidas efetuadas no âmbito do FUNDEB devem ser consideradas como efetuadas aos entes destinatários dos recursos, ou seja, Estados e Municípios, que, de fato, são os que efetivamente ordenam as aplicações de recursos do fundo, já que ele não possui gestão própria.

Destarte, a tributação destas transferências (dedução para formação do fundo e retorno dos recursos distribuídos do FUNDEB) deve ser feita pelo valor efetivamente transferido para ou do Município. Esta diferença ocorre em razão de que os recursos para formação do fundo são calculados a 20% das transferências constitucionais e legais recebidas, mas a distribuição dos recursos do fundo é realizada proporcionalmente ao número de matrículas efetivas matriculados nas redes de educação básica pública presencial do governo estadual e de seus Municípios, na forma do Anexo da Lei nº 11.494/2007.

Assim, o valor repassado não será, provavelmente, o mesmo recebido do fundo. Esta diferença é o que se denomina ganho ou perda com o FUNDEF. Se os 20% contribuídos para o fundo forem menores que o recebido proporcionalmente às matrículas, tem-se, efetivamente, que a diferença refere-se a parte das receitas decorrentes das transferências constitucionais de outros municípios ou do Estado, no qual está inserido o Município em análise.

Ao contrário, se os 20% forem superiores ao recebido, o Município, de fato, está transferindo a outro ente público, seu Estado ou outros municípios, esta diferença, cuja origem foram as transferências constitucionais recebidas na forma da Lei nº 9.424, de 1996.

Assim, a base de cálculo do PIS/Pasep do Município em relação ao FUNDEB deve ser a soma das transferências constitucionais recebidas da União e do Estado (valor bruto incluindo os 20% de destaque do FUNDEB, exceto as transferências que sofreram a retenção de 1% pela STN), deduzida do valor positivo entre a dedução para a formação do fundo e a transferência recebida do FUNDEB (dedução para o FUNDEB superior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos) ou acrescida do valor positivo entre a transferência recebida do FUNDEB e a dedução para a formação do fundo (dedução para o FUNDEB inferior à transferência do FUNDEB baseada nas matrículas dos alunos). Tributa-se, então, os recursos efetivamente transferidos e utilizados pelo ente público.

No caso concreto, os demonstrativos de e-fls. os balancetes de e-fls. 122 a 134, a planilha de e-fl. 12 e os balancetes de e-fls. 14 a 120 demonstram que a totalidade dos valores recebidos do FUNDEB com base nas matrículas dos alunos foi incluída na base de cálculo mediante a conta contábil 1724.01.00.00 - TRANSF. FUNDO MANUT E DESENV. EDUC. VAL. PROF. EDUC. - FUNDEB e não apenas a diferença positiva entre esta transferência e a dedução para a formação o fundo. Destarte, para ajustar matematicamente a base de cálculo, necessária efetivar a exclusão da dedução para a formação do FUNDEB.

Processo nº 10510.722704/2014-44
Acórdão n.º **3302-004.897**

S3-C3T2
Fl. 22

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para excluir da autuação, os valores deduzidos para a formação do FUNDEB.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède