



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

Processo n° 10510.723263/2014-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.893 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/PASEP
Recorrente MUNICÍPIO DE BARRA DOS COQUEIROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, 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. 84-97:

Trata-se de Auto de Infração, cuja ação fiscal teve como finalidade apurar a regularidade dos recolhimentos do PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - no período de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

A ação fiscal foi autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0520100.2013.00177 e a ciência ao Termo de Início de Procedimento Fiscal -TIPF foi dada em 30/10/2013, pela via postal, tendo início o procedimento fiscal, quando foi solicitada uma série de documentos (Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Demonstrativo mensal das Receitas e Transferências e Declarações de Débitos e Documentos de recolhimento - DARF - Código de Receita 3703 relativos ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012), em 20 (vinte) dias corridos.

Recebido o termo de início do procedimento fiscal, que incluía o tributo PASEP e tributos previdenciários, atendeu parcialmente no prazo determinado, entregando CD ROM com arquivos dos balancetes orçamentários somente em 21/05/2014.

Identificaram-se divergências de valores entre as receitas contidas nos balancetes e os declarados pelo contribuinte ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe – TCE. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, conforme termo anexo, o que ocorreu pelo ofício nº 086, de 26 de maio 2014.

A análise dos "Relatórios do Comparativo da Receita Arrecadada Mês a Mês" das receitas municipais disponibilizadas, por declaração do próprio contribuinte, no Sistema de Auditoria Pública - Sisap Auditor, do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe - TCE, supriu as limitações daqueles relatórios, permitindo determinar as

bases de cálculo mensais necessárias à apuração do tributo, deduzidas as retenções efetuadas pelo Banco do Brasil quando dos repasses ao município.

Os valores recolhidos previamente, Darf com código de receita 3703, foram devidamente apropriados por DCTF transmitidas / retificadas pelo sujeito passivo, atendendo intimação, como se vê no anexo "DCTF -Lista de Declarações de jan 2010 a dez 2012".

A planilha "Demonstrativo de Apuração do PASEP" relativa aos anos calendário 2010, 2011 e 2012, em anexo, resume bases de cálculo, deduções e valores devidos.

Ela foi composta pelos valores dos relatórios de receitas, pelas retenções mensais do Banco do Brasil e valores declarados em DCTF, também anexos a esse relatório.

A Base de Cálculo do PASEP foi apurada através do somatório dos valores escriturados nas contas 1.0.00.00.00 - Receitas Correntes e 2.4.00.00.00 - Transferência de Capital, encontrados nos balancetes mensais das receitas, com os dados obtidos junto ao TCE.

Os balancetes mensais apresentados pelo sujeito passivo divergem dessas bases por subtraírem das contas 1.0.00.00.00 - Receitas Correntes os valores destacados para FUNDEF/FUNDEB, conta 9000.00.00.00 -Dedução de Receita para Formação do FUNDEB.

A Solução de Divergência Cosit nº 2, de 10 de fevereiro de 2009, abordou esse assunto, concluindo:

"16.1. Os valores de suas receitas próprias repassados/alocados pela União, pelos Estados e Distrito Federal e pelos Municípios, para o FUNDEF/FUNDEB, 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.16.2. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União valores relativos as 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 referidos valores enquadram-se nas disposições contidas no art. 7o da Lei nº 9.715, de 1998, que diz "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 ..."

Seriam objeto de dedução da Base de Cálculo apurada, conforme parágrafo acima, as transferências de recursos da Complementação da União ao FUNDEB, escrituradas na conta 1.7.24.02.00, extraídas dos demonstrativos mensais de receitas, de acordo com o item 13.2 da Solução de Divergência nº 2, de 10/02/2009, que assim dispõe:

"13.2. Logo, se conclui, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ao receberem da União, repasses de valores complementares destinados ao FUNDEF /FUNDEB, efetuados com recursos oriundos das receitas correntes arrecadadas da própria União, não devem incluí-los em suas respectivas bases de cálculos de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, porque como se afirmou anteriormente, referidos valores já foram submetidos à incidência da mencionada contribuição, pela União, quando da apuração de sua própria base de cálculo mensal, sem a exclusão do citados valores repassados complementarmente".

Como se pode observar nos anexos "Relatórios do Comparativo da Receita Arrecadada Mês a Mês", não houve movimentação a título de Transferências de Recursos da Complementação da União ao FUNDEB -(1.7.24.02.00).

Da Impugnação.

A ciência da autuação se deu em 30/09/2014.

A impugnação foi apresentada em 29/10/2014.

A Impugnante pautou sua peça de defesa nos seguintes pontos:

- Nulidade do lançamento. Erro na identificação da base de cálculo apurada;
- Diferença no conceito entre receitas e entradas. Necessidade de expurgo da base de cálculo dos recursos que ingressam nas contas do município com destinação exclusiva para pagamento de convênios;
- Inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo de verbas que não se enquadram no conceito de receita própria do município;
- Violação ao princípio federativo - impossibilidade de aplicação de multa de ofício pela União a um município;
- Impossibilidade de fixação da multa em percentual caracterizador de confisco.

Requer, caso não seja declarada liminarmente a nulidade do lançamento, a realização da perícia, a fim de esclarecer as questões já levantadas no bojo da impugnação.

Com o intuito de atender à exigência legal de formulação antecipada dos quesitos, a fim de evitar preclusão deste direito, seguem abaixo as principais questões a serem respondidas pelo Perito e que servirão para evidenciar o erro na apuração da base de cálculo, bem assim a ilegalidade da cobrança:

a) Informe o Sr. Perito se o Demonstrativo de Apuração do PASEP Devido e Não Pago ou Declarado, anexo ao Termo de Constatação que integra o auto de infração combatido, apresenta base de cálculo do PASEP, diferente da indicada no enquadramento legal;

b) Em caso afirmativo, explique qual o erro cometido pela auditora fiscal;

c) Esclareça se foram considerados no levantamento fiscal todos os créditos da Impugnante que serviriam para abater do saldo da dívida, respondendo de forma objetiva o motivo da diferença demonstrada na planilha anexa a esta impugnação;

A impugnante apresentou o assistente técnico da perícia e sua qualificação.

Ao final, postula-se:

-Seja considerado totalmente nulo o presente lançamento, em face do erro apontado na identificação da base de cálculo;

- Na hipótese remota de ser ultrapassada a nulidade referida anteriormente, seja excluída a multa moratória e de ofício, considerando-se a condição de ente público da impugnante, bem como o caráter confiscatório da exação;

- Seja designada perícia contábil/fiscal, a fim de dirimir as controvérsias relacionadas com a certeza e liquidez dos valores supostamente devidos; Por fim, constatadas as irregularidades apresentadas.

- Seja julgada totalmente procedente esta Impugnação Administrativa, no sentido de se anular o auto de infração.

Em 23 de dezembro de 2014, houve por bem a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ/SDR), por unanimidade de votos, negar provimento a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. PASEP. BASE DE CÁLCULO. Segundo dispõe a legislação de regência, a base de cálculo da contribuição devida ao PASEP pelas pessoas jurídicas de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

FUNDEB. PASEP. BASE DE CÁLCULO. Os Municípios ao receberem da União valores relativos as transferências constitucionais do FPE e do FPM, inclusive a parte destacada para o FUNDEB, devem incluí-los na sua totalidade em suas respectivas bases de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PASEP, porque os referidos valores enquadram-se nas disposições contidas na legislação pertinente.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

Intimada da decisão de piso em 12.03.2015 (fls.101), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 31.03.2015 (fls.103-116), 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 12.03.2015 (fls.101) e protocolou Recurso Voluntário em 31.03.2015 (fls.103-116) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

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

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

II - Preliminar

II.1 - Nulidade do Lançamento. Erro na Identificação da Base de Cálculo

Inicialmente, cabe esclarecer que no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Neste tópico, a Recorrente não aponta nenhuma nulidade no lançamento, restringindo seu inconformismo quanto à inclusão ou não dos valores destinados ao Fundeb na base de cálculo do Pasep, matéria esta de mérito que será oportunidade apreciada.

Deste modo, afasto o pedido de nulidade suscitado pelo Recorrente.

III - Questões de mérito

III.1 - Base de Cálculo do PIS/PASEP

A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep foi instituída pela Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Nos termos desse diploma, são contribuintes do Pasep a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, bem como suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

O artigo 2º da LC nº 08/70 assim dispõe:

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

I – União:

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

II - Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios:

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

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

Ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora discutidos, 2010, 2011 e 2012, a incidência de tal contribuição se efetivou em consonância com as inovações introduzidas pela Lei nº 9.715/98, com alterações promovidas pela MP nº 2.158-35/01, que assim dispõe:

Lei nº 9.715/98

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 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)

Decreto nº 4.524/2002

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.

(...)

No caso da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, portanto, 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. Além disso, poderão ser deduzidas da base de cálculo as transferências que tais contribuintes destinarem a outras entidades da Administração Pública, evitando-se, com isso, a dupla tributação.

Considerando o texto dos dispositivos legais acima transcritos, conclui-se que a base de cálculo do Pasep, no caso da autuada, corresponde à soma das receitas correntes, das transferências correntes e das transferências de capital, conforme apurado pela autoridade fiscal. Assim, o presente lançamento diz respeito ao Pasep apurado com base na Lei nº 9.715/98, conforme visto, decorrendo as diferenças exigidas pela Fiscalização da constatação de insuficiência de recolhimento desta contribuição pela autuada, relativamente ao valor devido.

Analisando-se os valores considerados no lançamento, vê-se que a autoridade fiscal tomou por base aqueles informados pelo contribuinte nos Balancetes e os declarados pelo contribuinte ao Tribunal de Contas do Estado de Sergipe. Tal divergência decorre do fato de que, do total da receita informada nos demonstrativos, foram deduzidas as parcelas da receita recebida pelo Município destinadas à formação do Fundeb.

Quanto à inclusão ou não dos valores destinados ao Fundeb na base de cálculo do Pasep, cabem as seguintes ponderações.

O Fundef - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério foi originalmente instituído pela Lei nº 9.424/1996. Posteriormente, foi substituído pelo Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, implantado em janeiro de 2007, por meio da Emenda Constitucional nº 53/2006, regulamentada pela Lei nº 11.494/2007. Ambos os fundos destinam-se à distribuição de recursos para toda a educação básica dos municípios (incluindo creches, pré-escola, ensinos fundamental, médio e especial, entre outros).

Da legislação citada extrai-se que se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Conforme o disposto no artigo 7º da Lei nº 9.715/1998, somente podem ser excluídas da base de cálculo do Pasep as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Considerando-se que o Fundeb não é entidade pública, não possuindo personalidade jurídica própria, os valores que eventualmente forem repassados a esse fundo não devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelo Município, ainda que efetivamente sua destinação final sejam outras entidades públicas, considerando a finalidade para a qual foi instituído.

A propósito, foi emitida pela Coordenação Geral de Tributação da RFB (COSIT) a Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011, cuja ementa abaixo se transcreve:

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.

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 cálculo 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).

Dessa forma, vê-se que a coordenação encarregada de resolver divergências entre órgãos julgadores da RFB estabeleceu que nas transferências recebidas da União, aquelas parcelas destacadas para o Fundeb devem compor as bases de cálculo do Pasep.

Portanto, ainda que um percentual dessas transferências recebidas seja direcionado ao Fundeb, o valor a ser considerado na base de cálculo da contribuição devida pelo Município continua sendo o valor total recebido da União, excluindo-se a contribuição retida, o que foi feito pela autoridade lançadora. A própria retenção do Pasep na fonte, que deve incidir sobre a integralidade da verba recebida, comprova tal conclusão.

A impossibilidade de dedução do valor destinado ao Fundeb deve-se ao fato de tratar-se de um fundo meramente contábil (artigo 1º, *caput*, Lei nº 9.424/1996), frisando-se que o artigo 7º da Lei nº 9.715/1998 permite tão-somente a dedução de transferências efetuadas a outras entidades públicas. Irrelevante, também, é a destinação específica dos recursos vinculados ao Fundeb, uma vez que, ainda assim, continuam tais valores integrando as receitas correntes, que compõem a base de cálculo da contribuição estabelecida nas normas acima.

Neste sentido, traz-se à colação decisões proferidas por este Conselho Administrativo com este posicionamento:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA DESTINADA AO FUNDEB. O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, não se constituindo em entidade pública, pelo que as receitas a ele destinadas não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.” (3403002.806)

“PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. FUNDEB. FUS.

As pessoas jurídicas de direito público interno devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas. Os recursos recebidos pelos municípios e destinados ao FUNDEB e FUS não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.” (Acórdão 3202001.601)

“BASE DE CÁLCULO. FUNDEF E FUNDEB. CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os valores destinados pelo município ao Fundef/Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública e 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.” (3403003.104)

III.2 - Violação ao Princípio Federativo - Impossibilidade de Aplicação de multa de ofício pela União ao Município

Alega a Recorrente que não se pode admitir a imposição de multa, especialmente aquelas de natureza punitiva, entre pessoa jurídicas de direito público. Cita Parecer da Consultoria Jurídica da Procuradoria Geral do Instituto Nacional de Seguro Social nº 24/97 e jurisprudência do TRF4.

Por sua vez, a decisão de piso afastou a pretensão da Recorrente com base no parecer do Advogado-Geral da União (AGU) nº AC - 16/2004, o qual adoto como fundamento, a saber:

Segundo o referido ato normativo, corroborado pela Nota PGFN/CAT nº 998/2004, de 10 de novembro de 2004, emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, adotou-se o entendimento exposto no Parecer do Advogado-Geral da União (AGU) nº AC - 16/2004, publicado no Diário Oficial da União (DOU) e 15 de julho de 2004, segundo o qual:

AC - 16/2004:

"As multas previstas em lei são aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público" e "aplicam-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir da data da publicação do referido Parecer".

Dessa forma, com base nas normas acima citadas, e com base no art. 9º da Lei nº 9.715, de 1998 e art. 44,I, da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a incidência da multa de ofício no caso da apuração da falta de recolhimento da contribuição ao PIS/PASEP, foi aplicada corretamente a respectiva multa de ofício de 75%.

III.3 - Impossibilidade de Fixação da Multa em Percentual Caracterizador de Confisco

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 ao efeito confiscatório da multa exigida neste processo.

III.3 - Inconstitucionalidade da Inclusão na Base de Cálculo de Verbas que não se enquadram no conceito de receita própria

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.

IV - Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, 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)

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

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

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,

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

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:

“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.

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

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 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 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 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 balancetes de e-fls. 26 a 44 e as planilhas de base de cálculo de e-fls. 50 a 52 demonstram que a totalidade dos valores recebidos do FUNDEB com base nas matrículas dos alunos foi incluída nas receitas correntes 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.

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