



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

Processo n° 10580.729466/2014-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-007.386 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Matéria PASEP
Recorrente PREFEITURA MUNICIPAL DE SALVADOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

MUNICÍPIO. TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS. RECURSOS DESTINADOS AO FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os Municípios ao receberem da União e do Estado valores relativos às transferências constitucionais devem incluí-los na sua totalidade em sua base de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive a parte destacada e destinada para Fundeb.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo relatório da decisão de primeira instância:

*Trata o presente processo de **Auto de Infração** lavrado em razão da insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep devida em relação a fatos geradores ocorridos no período 01/2010 a 12/2011. Está sendo exigida, da interessada em epígrafe, a quantia de R\$ 2.487.610,12, acrescida de multa de ofício de 75% e de juros de mora.*

Do relatório fiscal

A Base de Cálculo Revisada da Contribuição para o PIS/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 demonstrativos mensais da receita (Balancetes Analíticos - Administração Direta, datados de 31/12/2014), apresentados pelo sujeito passivo.

Foram objeto de dedução da Base de Cálculo apenas as transferências de recursos da Complementação da União ao FUNDEB, escrituradas na conta 1.7.24.02.00, de acordo com o item 13.2 da Solução de Divergência nº 2, de 10/02/2009; as transferências efetuadas às fundações FCM (Fundação Cidade Mãe), FGM (Fundação Gregório de Matos) e FMLF (Fundação Mário Leal Ferreira).

Da impugnação

A impugnante, a seu turno, defende que também devem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição apurada os “valores relativos a receitas e transferências afetadas ao FUNDEB” e que

Deste modo, os recursos vinculados ao FUNDEB, além daqueles deduzidos pela autoridade fiscal, são os correspondentes às seguintes contas, integrantes do grupo 9.7.2 (DEDUÇÃO DE RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS)” e TODOS devem ser deduzidos da apuração do PASEP:

9.7.2.0.00.00 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB

9.7.2.1.00.00 DED. DE RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO

9.7.2.1.01.00 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB - TRANSFERÊNCIA DA UNIÃO

9.7.2.1.01.02 DED. DE RECEITA DO FPM - FUNDEB E REDUTOR FINANCEIRO

9.7.2.1.01.05 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB - ITR

9.7.2.1.36.00 DED. DE REC P/ FORM. DO FUNDEB ICMS DESON - LEI 87/96

9.7.2.1.36.00 DED. DE REC P/ FORM. DO FUNDEB ICMS DESON - LEI 87/96 9.7.2.2.00.00 DED. DE RECEITA DE TRANSFERÊNCIA DOS ESTADOS

9.7.2.2.01.00 DED. DE RECEITA DE TRANSFERÊNCIA DOS ESTADOS

9.7.2.2.01.01 DEDUÇÃO DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB (ICMS)

9.7.2.2.01.02 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB (IPVA)

9.7.2.2.01.04 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB (IPI-EXPORTAÇÃO)

Argumenta que estes valores são retidos automaticamente pelo Município e são registrados na conta contábil retificadora de receita orçamentária (DEDUÇÃO DE RECEITA), e, por isso, afetados diretamente ao FUNDEB e frutos de repasse de recursos das esferas federal e estadual, não podendo integrar a base de cálculo do PASEP.

Pelo argumento expandido, pugna que o lançamento seja considerado improcedente.

Em 26/02/2016, a 4ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

MUNICÍPIO. TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS. RECURSOS DESTINADOS AO FUNDEB. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os Municípios ao receberem da União e do Estado valores relativos às transferências constitucionais devem incluí-los na sua totalidade em sua base de cálculos mensais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive a parte destacada e destinada para Fundeb.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão, em 17/03/2016, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 1833, a Recorrente interpôs recurso voluntário em 22/03/2016, consoante carimbo apostado na folha de rosto do recurso, no qual reпрisa as alegações de primeira instância, e aduz que na competência maio/2011, o valor total transferido aos Fundos foi R\$ 1.660.526,64, porém o Auto de Infração registrou valor menor, de apenas R\$ 1.659.891,31, o que prejudica o Município, por uma diferença de R\$ 635,33. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido e que seja julgado nulo/improcedente o auto de infração.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinθο Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

In limine, observa-se que **a aludida diferença** entre o valor total transferido aos Fundos e o valor consignado no auto de infração, **na competência maio/2011, é matéria** não trazida na impugnação, daí porque considera-se **preclusa e não sujeita a conhecimento nesta esfera recursal**, sob pena de supressão de instância.

No que tange ao mérito da lide, nada de novo veio aos autos, portanto merece, ao meu ver, a reprodução do quanto decidido em primeiro grau, por estar escorreito o *decisum*:

(...) a questão em litígio cinge-se à inclusão, ou não, na base de cálculo da contribuição dos valores repassados ao fundo pelo Município, via destaque do valor das transferências intergovernamentais, recebidas do Estado e da União e que se encontram escriturados na rubrica 9.7.2 (DEDUÇÃO DE RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS), redutora da referida receita (escriturada na rubrica 1720.00.00).

Assim, há que se analisar, à luz da legislação de regência, a natureza das receitas recebidas pelo Município a título de transferências intergovernamentais e os valores destas destacados destinados ao Fundeb.

A Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996 instituiu o Fundef nos seguintes termos: (...)

Já o Fundeb encontra-se regulamentado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007 (DOU de 21/6/2007), que estabelece, de forma detalhada, quais são as fontes para composição desse Fundo: (...)

Como visto, o Fundeb (assim como o antigo Fundef) é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, cujos recursos utilizados na sua composição originam-se dos Estados, Distrito Federal e Municípios, representando, assim, mera conta destinatária dos recursos destinados/vinculados a manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério, geridos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Note-se que os recursos repassados/alocado pelos Municípios ao fundo, consoante dispositivos apresentados acima, são originários da arrecadação de impostos de competência da União e dos Estados. Contudo, não se enquadram como receitas destes entes políticos, mas sim como receitas dos próprios Municípios, por expressa determinação constitucional, a ver: (...)

Desta feita, os valores pertencentes aos Municípios, em face da determinação constitucional, não são receitas correntes dos entes arrecadadores, mas sim receitas correntes dos entes recebedores, no caso, os Municípios. Logo, conclui-se que os valores recebidos pelo Município, decorrentes das transferências constitucionais, inclusive os destacados do FPM e direcionados ao Fundef/Fundeb, devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos Municípios, porquanto se enquadram no disposto no art. 7º da Lei nº 9.715/1998 e no § 2º do art. 70 do Decreto nº 4.524/2002, que determinam a inclusão, nas receitas correntes, de quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública. Saliente-se que, no entanto, tais valores não comporão a base de cálculo da contribuição do Município se, e somente se, restar comprovada a retenção desta no ente arrecadador/repassador, no caso a União ou o Estado.

Esse entendimento encontra-se pacificado, no âmbito da RFB, pela Solução de Divergência Cosit nº 12, de 28 de abril de 2011 - que revisa a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 10 de fevereiro de 2009, em cuja ementa se lê: (...)

Para análise do procedimento fiscal, é importante trazer os trechos de interesse da 4ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública, aprovada pela Portaria Conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) nº 2, de 08 de agosto de 2007. Saliente-se que tal manual se aplica a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e tem como objetivo padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Mencione-se, ainda, que o tópico relativo ao Fundef foi atualizado com os conceitos e rotinas contábeis relativos ao Fundeb. Bem, deste manual, em relação

às receitas e aos recursos destinados aos Fundeb e deste recebidos pelos entes da federação, consta: (...)

Assim: as transferências intergovernamentais recebidas pelo Município são receitas que, por disposição constitucional ou legal, integram as receitas correntes deste ente mas que são arrecadadas pela União e Estado; quando passíveis de deduções (repasse/alocação)

para o FUNDEB, o Município (ente beneficiário) deverá proceder ao registro da dedução devida; entretanto esses valores repassados/alocados para o FUNDEB não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário que efetuar o repasse/alocação, no caso o Município, por falta de amparo legal.

*No presente caso, a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição, além dos valores escriturados na conta 2.4.00.00.00 - Transferência de Capital, os valores na contas 1.0.00.00.00 - Receitas Correntes, na qual se inclui a rubrica **1720.00.00 Transferências Intergovernamentais**, desconsiderando os valores redutores dessas receitas referentes aos valores destinados à formação do FUNDEB, registrados pela interessada na rubrica **9.7.2.0.00.00 DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB**.*

Verifica-se, portanto, que o procedimento fiscal se coaduna com entendimento firmado na mencionada Solução de Divergência Cosit, tendo os valores das receitas sido retirados dos balancetes apresentados pela contribuinte, considerando as determinações contidas no Manual de Procedimentos da Receita Pública, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

*Observe-se que, segundo esta solução de divergência, **somente se ficar comprovada a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep na fonte pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)**, à alíquota de 1% incidente sobre o total dos valores transferidos pela União e Estado, **pode o Município excluir de suas bases de cálculos da contribuição os valores destacados para o FUNDEF/FUNDEB**.*

*Mencione-se, em relação a isso, que conforme consta do Relatório Fiscal e do Demonstrativo de Apuração do PASEP, da contribuição devida apurada foram deduzidos, além dos valores declarados em DCTF, **os valores retidos extraídos do site do Banco do Brasil** (<https://www42.bb.com.br/portalbb/daf/beneficiario.802.4647.4652.0.1.bbx>).*

De tudo resta, então, que o procedimento fiscal foi realizado corretamente e que, portanto, o lançamento deve ser mantido.

Posteriormente à prolação da decisão recorrida, veio de ser editada a SC Cosit nº 278/2017, que tem a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUINTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

E na parte que trata do FUNDEB, assim se manifesta:

(...) 21.1. O FUNDEB está previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e regulado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelo Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007. Ele se constitui de fundos de âmbito estadual e meramente contábeis, ou seja, esses fundos apenas distribuem os recursos a eles aportados.

21.2. As fontes de financiamento do FUNDEB compõem-se da parcela de participação dos estados, Distrito Federal e municípios, das receitas listadas no art. 3º da Lei nº 11.494, de 2007, e da parcela de complementação da União prevista no art. 60 do ADCT e no art. 4º do mesmo diploma normativo. Abaixo, apresentam-se os trechos da legislação considerados essenciais para o entendimento da sistemática do fundo: (...)

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

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

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

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

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB

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

Transferências da União ao FUNDEB - parcela de complementação

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

Distribuição dos recursos do FUNDEB

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

21.4. *Reitere-se mais uma vez que qualquer receita corrente, transferência corrente e transferência de capital deve compor a base de cálculo dos entes governamentais, considerando as peculiaridades já expostas quanto às transferências intergovernamentais. (...)*

Mais uma vez, **a dedução do valor da contribuição devida só é possível se comprovado o valor retido pela STN nas transferências realizadas.**

A matéria é iterativa neste CARF e já mereceu análise da CSRF recentemente, acórdãos nº 9303-007.397, de 18/09/2018, 9303-007.695, de 21/11/2018, e 9303-007.938, de 24/01/2019, e bem por isso vale a pena trazer a jurisprudência respectiva para ilustrar o voto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

FUNDEB. TRANSFERÊNCIAS. UNIÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

As receitas decorrentes das transferências de valores do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) integram a base de cálculo da contribuição para Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

RETENÇÕES. FUNDEB. DEDUÇÃO.

A retenção pelo Banco do Brasil da contribuição para o Pasep incidente sobre a transferência dos valores do FUNDEB, feita pela União, para as Prefeituras Municipais, são passíveis de dedução da contribuição apurada sobre o valor mensal das receitas correntes e das transferências correntes e de capital recebidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Processo nº 10580.729466/2014-74
Acórdão n.º **3302-007.386**

S3-C3T2
Fl. 1.856

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

Ante o exposto, **voto por negar provimento ao recurso voluntário.**

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado