



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

Processo nº 10855.904132/2015-08
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-001.117 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de abril de 2019
Assunto MUNICÍPIO. PASEP. BASE DE CÁLCULO.
Recorrente MUNICIPIO DE ITU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledede.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de PERDCOMP n. 08088.07845.220615.1.3.04-8584, transmitido em 22/06/2015, não homologado, tendo em vista que o DARF discriminado na declaração de compensação foi integralmente utilizado para a quitação de outro débito.

O contribuinte é pessoa jurídica de direito público interno e como tal está sujeito à incidência da contribuição para o PASEP, na forma do artigo 2º, III, da Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998.

No Despacho decisório de fls. 7 consta que: “A análise do direito creditório está limitada ao valor do “crédito original na data de transmissão” informado no PER/DCOMP, correspondendo a 53.865,74. A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.

A ciência foi dada ao Município de Itu em 14 de janeiro de 2016 (Carta AR de fls. 10).

Na data de 26 de janeiro de 2016, o Município de Itu apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade, onde, GENERICAMENTE E RESUMIDAMENTE faz as seguintes alegações:

“que a Lei 12.810, de 15 de maio de 2013, por meio do seu artigo 13 inseriu o § 7º no artigo 2º da Lei n. 9.715 de 25 de novembro de 1998, excluindo da base de cálculo as transferências de convênios correntes e de capital.”

Em 28 de março de 2018, através do **Acórdão nº 10-61.756**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pretendido e não homologando as compensações.

O MUNICÍPIO DE ITU foi cientificado do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, via Aviso de Recebimento, em 10/04/2018 (folhas 115).

O MUNICÍPIO DE ITU ingressou com Recurso Voluntário, de folhas 118 a 125, em 27/04/2018.

Foi alegado, resumidamente, que:

A classificação gramatical ou literal tem como ponto de partida o alcance e significado dos elementos que compõem seu texto. Seu sentido encontra-se restrito a base da lei.

Ademais, a classificação declarativa limita-se a declarar ou especificar o pensamento expresso ou contínuo de forma explicativa da norma jurídica, sem para tanto, estendê-la a casos não previstos ou restringi-la mediante a exclusão de casos inadmissíveis, constatando, o intérprete, tão somente o que as palavras expressam.

Dentre referidas classificações, merecem destaque a classificação GRAMATICAL ou LITERAL e DECLARATIVA, já que o texto da lei foi clarividente em afirmar que “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”:

Somado a tudo isso, a doutrina é pacífica no sentido de que a legislação que envolve matéria tributária deve ser interpretada dessa forma.

O texto da Lei nº 9.715/98 é direto e autoaplicável:

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.

[...]

§ 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. ”

Ora, o termo “transferências” vem descrito no texto da norma de modo genérico (*/ato sensu*), isto é, descreve as transferências tanto legais constitucionais quanto as voluntárias. Portanto, não cabe ao intérprete restringir o alcance do termo “transferência”.

Nesse sentido é que não merece prosperar o parco fundamento dos v. acórdãos de que referidas transferências descritas no §7º estariam restritas tão somente as transferências voluntárias, excetuadas as constitucionais e legais. Se o legislador realmente assim quisesse, constaria expressamente do texto da lei “transferências voluntárias”.

Se assim não o fez, sua verdadeira intenção foi excluir, da base de cálculo da contribuição para o PASEP, os valores mensais de todas as transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

O Fisco quer dar interpretação diversa do que realmente foi regulado é, no mínimo, uma enorme insensatez, beirando a má-fé na aplicação da lei.

- Do ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte, ora município-Recorrente, provar o alegado. Cabe ao Fisco provar a suposta dedução indevida.

Deve o fisco diligenciar para apurar a verdade, bastando o uso da informática. Cabe ao fisco provar, não ao contribuinte.

Não parece razoável um procedimento fiscal onde se possa afastar todas as deduções ou abatimentos, lançar o tributo mesmo sabendo que a dedução é correta, é crime de excesso de exação, em tese.

De outro lado, em que pese algum entendimento de forma diversa e, em atendimento ao princípio da Verdade Real, carrega aos autos documentação que permite identificar as deduções pretendidas dos seguintes períodos de apuração:

Período de apuração: 01/09/2013 a 30/09/2013

Período de apuração: 01/11/2013 a 30/11/2013

Período de apuração: 01/12/2013 a 30/12/2013

DA CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto e, confiante no elevado senso de Justiça, requer-se, respeitosamente, digno-se V. Exa. seja CONHECIDO o presente recurso e, no mérito, seja dado PROVIMENTO, reformando-se, via de consequência, os v. acórdãos recorridos e determinar o CANCELAMENTO dos débitos fiscais reclamados no presente feito, por ser medida de direito e inteira JUSTIÇA!

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 10/04/2018 (folhas 115), quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente em 27/04/2018 (e-folhas 118).

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

- O processamento do PERDCOMP n. 08088.07845.220615.1.3.04-8584, transmitido em 22/06/2015, não homologado, tendo em vista que o DARF discriminado na declaração de compensação foi integralmente utilizado para a quitação de outro débito.

Passa-se à análise.

A Recorrente juntou na Manifestação de Inconformidade cópia da Lei nº 9.715/98, recibo de entrega de retificação de DCTF e balancete analítico competência 09/2013.

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)

A legislação que trata do Pasep, assim dispõe:

- Lei Complementar nº 8, de 1970:

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

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:

[...]

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

[...].

- 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.

[...]

§ 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. "

[...]

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.**

[...]

§ 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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)".

(Grifo e negrito nossos)

O Decreto nº 4.524/2002 que regulamentou essa contribuição, assim dispõe:

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 nº9.715, 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.

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.

(...)

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).

(...).

§ 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."

Conforme estes dispositivos legais, as transferências correntes, a título de FUNDEB, recebidas pelas Prefeituras Municipais estão sujeitas ao Pasep.

O Fundeb, que sucedeu ao FUNDEF, foi instituído pela Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007, sendo que se extrai da referida Lei, que se trata de mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, que é gerido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

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

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

Nessa linha a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (COSIT), através da Solução de Consulta nº 278 de 01/06/2017, que transcrevo em parte:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

*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;

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

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB.

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

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

Distribuição dos recursos do FUNDEB

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."

38. Reforme-se, naquilo em que for contrário a esta Solução de Consulta, a Solução de Divergência no 02, de 10 de fevereiro de 2009, e a Solução de Divergência no 12, de 28 de abril de 2011.

(Grifo e negrito nossos)

Nesse diapasão, traz-se excerto do voto da i. Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no Acórdão CSRF nº 9303.007.9380, de 24/01/2019:

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

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

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

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

A Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, especifica a base de cálculo da Contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

Art.2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

III pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

Art.7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

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

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

De fato, a leitura das disposições legais supratranscritas não poderia conduzir a outra conclusão, pelo menos a priori. A transferência de recursos ao Fundeb, sejam eles originários de transferências correntes ou de receitas tributárias do próprio ente federativo, jamais poderá ser enquadrada na hipótese prevista no art. 7º da Lei 9.715/98, pois o Fundo, como já se disse, não é uma entidade pública, mas apenas uma conta de natureza contábil.

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

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

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

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

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

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

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

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

21.3. Em linhas gerais, tanto a participação como a complementação dos recursos do FUNDEB são transferências intergovernamentais constitucionais operacionalizadas de modo indireto, já que é criado um fundo meramente contábil para distribuir recursos a diversas entidades, devendo seguir a regra das transferências constitucionais e/ou legais já exposta nesse trabalho. Portanto, seus recursos devem ser inseridos na base de cálculo do ente recebedor (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

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 recebedor, 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;

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

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.

A toda evidência, a conclusão a que chegou o Colegiado recorrido de que a Solução de Consulta Cosit nº 278 considerou que “os valores repassados ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep” baseou-se única e exclusivamente nas considerações preliminares do item 21.3, na parte em que explica que os recursos devem ser inseridos na base de cálculo do ente recebedor (o ente que efetivamente receber as receitas do FUNDEB) e o ente transferidor deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados. Contudo, salvo melhor juízo, a instância a quo não levou em consideração o que seguiu-se a esse comentário, quando a Coordenação de Tributação aduz que “tendo em vista a complexidade da sistemática de

*transferência dos diversos recursos que compõem o fundo. **apresenta-se o tratamento tributário a ser dado para cada espécie de receita do FUNDEB**". a partir do que define como deve ser calculada a base impositiva que, como a seguir se verá, é apurada com base no saldo final decorrente da diferença entre o valor depositado e o valor ao final recebido.*

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

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

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

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

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

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

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

Esse é o valor que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, sua conclusão magistral:

- 1. 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;*
- 2. Podem-se excluir da base de cálculo as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, bem como os valores transferidos pelos ao Fundeb **e incluídos os valores deles recebidos.***

Portanto, esse entendimento se coaduna com o pleito esposado pelo contribuinte, no que diz respeito à exclusão da base de cálculo as retenções já realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, bem como os valores transferidos pelos Estados ao Fundeb e inclusão dos os valores deles recebidos.

- Do ônus da prova.

Diante do exposto, RESOLVE-SE baixar os autos em diligência, para que a autoridade preparadora:

1. Certifique a procedência dos documentos acostados nos autos junto à Manifestação de Inconformidade e ao Recurso Voluntário; e
2. Intime o contribuinte a apresentar a base de cálculo do PASEP do período, identificando as exclusões do PASEP.

Ao final, deve ser facultado à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre o relatório fiscal, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Jorge Lima Abud - Relator.