



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

Processo nº 11080.721793/2014-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.263 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrente ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2009, 01/09/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO.

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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA- Presidente.

(assinado digitalmente)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por contribuinte em fls 52, pessoa jurídica de direito público interno, em face do Acórdão da DRJ/RS de fls. 37 que manteve o lançamento por insuficiência de recolhimento do Pasep, com multa e juros, integralmente.

Como de costume, transcreve-se o relatório desta decisão de primeira instância para a demonstração e acompanhamento dos fatos do presente procedimento administrativo:

"O contribuinte supracitado foi lançado devido a constatação de falta/insuficiência do recolhimento do PASEP dos meses junho, agosto, outubro e novembro de 2009. Resultou num crédito tributário de R\$ 9.309.116,00, conforme Auto de Infração de fls.3/20, cientificado em 13/03/2014.

Este lançamento é um Auto de Infração Complementar, tendo em vista o erro de apuração no Pasep devido (exigência a menor que a devida) no processo 11080.723802/2013-98.

A legislação infringida consta de fl.4, compondo o Auto de Infração.

Irresignado, o contribuinte apresenta impugnação, de fls.25/34. Inicia fazendo um breve histórico da atuação fiscal para depois contestar suas conclusões. A contestação propriamente dita começa pelo relato de que a tributação ocorreu porque foi excluída da base de cálculo do PASEP os valores recebidos do FUNDEF/FUNDEB. Alega, primeiramente, que pela natureza contábil específica deste fundo, não incide a contribuição para o PASEP, já que não detém personalidade jurídica, pois implicaria em desvio de finalidade, afrontando dispositivo constitucional.

Argumenta que os valores repassados do Governo Federal para o FUNDEF/FUNDEB, do FPE ou de outros tributos federais repassados aos Estados, não sofrem retenção de PASEP. Se eram isentos na origem, segundo solução de consulta nº 269, de 03/08/2007, esta isenção, segundo o contribuinte, passaria aos valores recebidos pelo Estado.

Continuando sua defesa, alega que os valores que compõem o FUNDEB decorrem do percentual de 20% sobre os valores arrecadados ou repassados, que vão para o Banco do Brasil, agente responsável pela arrecadação e distribuição do Fundo, sem que tenham ingressados nos cofres do Estado, sendo que a distribuição dos recursos do FUNDEB vão vinculados ao ensino básico, não sendo recursos livres. Por isso, a contribuição recai sobre as receitas que ingressa no Fundo, sem previsão legal, segundo o contribuinte, e o pagamento teria que ser suportado por recursos livres do Estado, reduzindo os recursos para outras áreas de atuação estatal. Então, para não se penalizar o Estado, deve aceitar a tese de defesa ou alterar a legislação que rege o assunto.

Para fins de demonstrar que a matéria é controversa cita a Solução de Consulta nº 269, de 03/08/2007, a Solução de

Consulta nº 208, de 27 de maio de 2009, que reforma a anterior, a Solução de Consulta 32, de 12/03/2009, e a Solução de Consulta nº 101, de 26/11/2009.

Por conseguinte, solicita o cancelamento da exigência fiscal.

Observa-se que na defesa consta referência ao processo 11080.723802/2013-98, cujo o presente processo (11080.721793/2014-81) foi apensado (fl.22), na qual requer o cancelamento da exigência fiscal, reiterando as razões de fato e direito já descritas na impugnação acima, ou, no mínimo, o cancelamento dos valores dos meses de abril, maio, julho, setembro e dezembro de 2009, conforme Termo de Ciência de Diligência do processo 11080.723802/2013-98 (fls.1550/1556). Ocorre que estas alegações estão sendo objeto do processo específico (11080.723802/2013-98), onde serão analisadas.

O presente processo foi objeto de apensação ao processo 11080.723802/2013-98, conforme fl.22."

Esta decisão de primeira instância da DRJ/RS de fls. 37 foi publicada com a seguinte Ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2009 a 30/06/2009, 01/08/2009 a 31/08/2009, 01/10/2009 a 30/11/2009

PASEP - TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEF/FUNDEB - TRIBUTAÇÃO.

As transferências oriundas do FUNDEF/FUNDEB para o Estado (contribuinte) são sujeitas à incidência do PASEP, nos termos da legislação, somente excluindo valores de transferências constitucionais e legais da União para o Estado que foram destinados ao Fundo e já foram tributados antecipadamente de PASEP pela União.

INCONSTITUCIONALIDADE - INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a este Conselheiro, em forma regimental.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

O Auto de Infração original e o complementar foram lavrados com fundamento na obrigatoriedade do cumprimento da contribuição do Pasep para as pessoas jurídicas de direito público interno, por conta da insuficiência de recolhimento no período de 01/01/2009 a 31/07/2009 e 01/09/2009 a 31/12/2010. A autoridade lançou com multa e juros o Pasep não recolhido, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal, demonstrativo de apuração e demonstrativo de multa e juros de mora.

O lançamento teve como fundamento legal os seguintes dispositivos: Art. 1º da Lei Complementar nº 8/70, Arts. 2º, inciso III, 7º e 8º, inciso III, da Lei nº 9.715/98 e Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Após a realização diligência determinada pela DRJ em fls. 1.546 (do lançamento principal) para esclarecer a divergência das declarações em DCTF e as inicialmente apuradas pela fiscalização, conforme solicitado pelo contribuinte em Impugnação, foi confirmada a alegação do contribuinte e foram exonerados os valores dos meses de abril, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2009, conforme Despacho 174 - 2.^a Turma da DRJ/POA, de fls. 1546 e retorno de diligência de fls. 1550. As diferenças em prejuízo ao contribuinte foram consideradas nestes autos, que contemplam o Auto de Infração complementar.

Verifica-se pela análise dos autos que o contribuinte sintetizou sua defesa em questionar a legalidade da cobrança do Pasep nos casos de transferências de recursos do FUNDEB e solicitou a dedução do Pasep já retido.

Alegou em preliminar o julgamento simultâneo deste lançamento complementar com o principal, alegou que a matéria alvo do lançamento é controversa e solicitou a exclusão dos recursos do Fundeb da base de cálculo do Pasep, diante de possível desvio de finalidade e inconstitucionalidade da cobrança decorrente de possível entendimento constitucional da isenção do Pasep na origem.

Argumenta que os valores repassados do Governo Federal para o FUNDEF/FUNDEB, do FPE ou de outros tributos federais repassados aos Estados, não sofrem a incidência do PASEP. Se eram isentos na origem, segundo solução de consulta nº 269, de 03/08/2007, esta isenção, segundo o contribuinte, passaria aos valores recebidos pelo Estado.

Alegou também que a cobrança do Pasep reduziria a aplicação de recursos em outras áreas do Estado, como segurança e saúde.

De início, é importante ressaltar que há jurisprudência predominante tanto neste conselho quanto no Supremo tribunal Federal, advinda do julgamento da Ação Cível ordinária nº 471/PR, no sentido de entender que a contribuição ao Pis/Pasep, após a CF de 1988, passou a ser obrigatória para todas as pessoas jurídicas de direito público, em que pese a regra da imunidade recíproca prevista no Art. 150, VI, “a” desta CF.

Por conta desta jurisprudência do STF, é preciso ressaltar que em doutrinas jurídicas há controvérsia constitucional sobre a cobrança recíproca de tributos por pessoas jurídicas de direito público interno, por agredir a ordem constitucional vigente e o princípio da imunidade recíproca e autonomia financeira dos entes federativos.

Contudo, o aprofundamento desta discussão iria levar inexoravelmente à avaliação da inconstitucionalidade da cobrança, o que não é permitido por este Conselho conforme Súmula nº 2.

Superada esta questão, verifica-se que o lançamento tem fundamento sólido em Lei, o que vincula a atuação deste Conselho. Assim, é necessário avaliar se os fundamentos legais e fáticos utilizados no lançamento em confronto com as alegações do contribuinte devem prosperar ou não.

Pois bem, não é controverso que a base de cálculo da contribuição ao PASEP é a Lei nº 9.715, de 1998, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

O FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, 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.

O art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, determina que somente podem ser excluídos da base de cálculo dessa contribuição as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

A princípio, o FUNDEB não é considerado entidade pública, portanto, os valores que, eventualmente, forem repassados a esse fundo não deveriam ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelo Município.

Este entendimento tem precedentes neste Conselho conforme o disposto no Acórdão 3201001.192 e Acórdão 3801001.870, por exemplo.

Mas, dada a complexidade das operações contábeis do caso, poderia fazer sentido a alegação do contribuinte em excluir da base de cálculo do tributo os repasses ao FUNDEB e demais oportunidades que podem acarretar na dupla incidência do Pasep (situação vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524/02), conforme muito bem explicitado na **Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017**:

"FUNDEB

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 receptor.

Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB 21.3.3. Quanto às parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo os valores repassados ao fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei 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 receptor dos recursos, quando de sua alocação ao fundo. Caso a União venha a reter a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais quando da transferência aos demais entes, aplica-se o mesmo raciocínio apresentado no item 21.3.2.

Distribuição dos recursos do FUNDEB 21.3.5. Uma vez distribuídos os recursos dos fundos aos Estados e Municípios, aqui denominados Receitas do FUNDEB, os entes favorecidos deverão incluir em sua base de cálculo a totalidade dos valores recebidos (transferências recebidas), em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Poderá ser deduzido do valor da

contribuição devida o valor retido pela STN nas transferências realizadas, em respeito ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, para que se evite a dupla tributação de recursos, vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

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.

21.5. Desse modo, tendo em vista os elementos que devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e a classificação dos recursos do FUNDEB, consideram-se respondidos os questionamentos das letras “n”, “o”, “p” e “q” relativas ao FUNDEB. Para a solução das indagações, foi exposta toda a sistemática da tributação dos recursos do FUNDEB no que toca à referida contribuição, tema dos questionamentos “n” a “q”, não adentrando em aspectos contábeis.”

Ocorre que a transferências ao Fundeb não foram auauadas, conforme pode ser verificado no relatório fiscal de fls. 1.508 (do lançamento principal), transcrito parcialmente a seguir:

O artigo 2º da Lei nº 9.715/98 é claro em determinar que somente as transferências correntes e de capital **recebidas** serão incluídas na base de cálculo do PASEP. Deste modo, a parcela das transferências correntes constitucionais e legais, destinada ao Estado e repassada diretamente ao FUNDEB, não pode ser considerada como efetivamente recebida, uma vez que, conforme já exposto no parágrafo anterior essa parcela não chegou a estar disponível ao contribuinte, e, por conseguinte, não pode ser incluída na base de cálculo da contribuição, procedimento já adotado pelo auditado conforme se depreende da análise das planilhas de cálculo por ele apresentadas. Além do mais, o FUNDEB é um mero fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, e cuja única função é a de receber recursos públicos de origem federal, estadual e municipal, e redistribuí-los a Estados e Municípios, ou seja, o recurso transferido pelo

Governo do Rio Grande do Sul ao fundo será obrigatoriamente entregue a outro ente público, que inclusive pode ser ele próprio. Desta forma, este repasse de recursos ao FUNDEB, em consonância com os conceitos da Lei nº 4.320/64, pode ser considerado como uma transferência a outra entidade pública, o que autoriza, conforme o artigo 7º da Lei nº 9.715/98, sua dedução da base de cálculo do PASEP.

Considerados os fatos, não merece provimento tal alegação do contribuinte.

Em adição ao já exposto, de acordo com a legislação de regência, inclusive trazida no lançamento, as outras receitas auauadas, que possuem natureza de ingresso novo e/ou configura modalidade de transferência corrente, devem ser mantidas na apuração da base de cálculo do tributo, conforme art. 11 da Lei de nº 4.320/64, Art. 2 e 7.º da Lei nº 9.715, de 1998.

Na autuação, foi esclarecido que os valores autuados correspondem às receitas correntes arrecadadas e às transferências correntes e de capital recebidas, cf. art. 2o, III da Lei no 9.715/1998, incluindo os valores recebidos pelo Estado destacados do FPM e direcionados ao FUNDEB por força do disposto na parte final do art. 7.º da Lei no 9.715/1998 e no do § 2o do art. 70 do Decreto no 4.524/2002.

Sobre a base de cálculo incide a alíquota de 1% prevista no art. 8.º, III da mesma Lei no 9.715/1998, chegando-se ao valor devido, do qual são deduzidos os valores correspondentes às retenções para o PASEP (cf. § 6o do art. 2o da Lei no 9.715/1998, com a redação dada pela Medida Provisória no 2.15835/ 2001) e os valores recolhidos mediante DARF.

Assim, o que o fisco fez foi adicionar às receitas correntes arrecadadas as transferências correntes e de capital recebidas. Obtendo-se a base de cálculo e aplicando-se a alíquota legalmente prevista, o valor resultante foi subtraído dos pagamentos e das retenções efetuados. Apurada diferença, é exatamente a esta que se reporta o lançamento.

A Lei nº 9.715/98 utilizou os conceitos de ‘receita corrente’, ‘transferência corrente’ e ‘transferência de capital’ definidos na Lei nº 4.320/64 (estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.).

Os conceitos de receitas correntes e de capital estão dispostas no art. 11 da Lei de nº 4.320/64, que dispõe:

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)."

CONCLUSÃO.

Quanto à multa de ofício lançada, reflete exatamente o patamar legalmente determinado (75%), que não pode ser afastado em nome da razoabilidade, proporcionalidade ou não confiscatoriedade, conforme a já citada Súmula no 2 deste tribunal.

Por todo o exposto, vota-se para que seja NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.