



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 12448.731119/2014-61  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-007.397 – 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de setembro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - FUNDEB  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ESTADO DO RIO DE JANEIRO

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para determinar que sejam excluídas ou incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep o saldo das operações com o Fundeb, ajuste a ser realizado em cada período de apuração mensal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no acórdão nº 3201-003.160, de 27 de dezembro de 2017 (e-folhas 453 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.*

*A base de cálculo legal do Pasep é constituída pelas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas. Os valores repassados ao Fundeb, como transferências intergovernamentais legais operacionalizadas de modo indireto, podem ser excluídas da base de cálculo.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO FISCAL*

*É válida a ciência feita no domicílio fiscal do contribuinte, ainda que a assinatura do recebedor não seja o representante legal.*

*Recurso Voluntário Provido.*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 462 e segs) diz respeito à inclusão das transferências ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 484 e segs.

Contrarrazões do contribuinte às e-folhas 495 e segs. Defende a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso especial, dele tomo conhecimento.

### Mérito

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 complementará 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 imponível 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 matriculadas 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, individualmente, 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*" (e-folhas 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? Por-se-ia o CARF no papel de quem determina a exigência, a despeito da Secretaria considerá-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***

*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 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;*

*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.*

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 imponível 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   |
| (21.3.3) Valor depositado ao Fundo pelo Estado:                      | R\$ 1.000.000,00 |
| (21.3.4) Transferência da União ao Fundo (parcela de complementação) | R\$ 100.000,00   |
| (21.3.5) 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 o 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 imponível - e-folha 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.

*(assinado digitalmente)*  
Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.