



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

Processo n° 14751.720193/2014-44
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-003.369 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Recorrentes ESTADO DA PARAÍBA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar n° 8, de 1970; e Lei n° 9.715, de 1998, (art. 2°, inciso III, e § 6° e Arts. 7° e 8°).

TRANSFERÊNCIAS AO FUNDEB. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017, todos os repasses ao Fundeb devem ser excluídos da base de cálculo do Pasep, seja esta entidade de natureza contábil ou não. Fundamento na legislação correlata e no art. 68, parágrafo único, do Decreto n° 4.524/02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício em virtude de valor exonerado e Recurso Voluntário interposto por contribuinte em fls 433, pessoa jurídica de direito público interno, em face do Acórdão da DRJ/SP de fls. 419 que manteve em parte o lançamento por insuficiência de recolhimento do Pasep, com multa e juros.

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

"Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, referente aos períodos de apuração janeiro/2010 a dezembro/2010, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 3/6), no montante total de R\$ 49.464.222,38.

No Relatório de Trabalho Fiscal (fls. 8/18), o auditor fiscal fundamenta o lançamento de ofício em diferenças constatadas a partir dos seguintes procedimentos:

- foram considerados os valores recebidos de transferências decorrentes de convênios, contrato de repasse ou instrumento congêneres com objeto definido, pois a dedução desses valores só foi permitida com a inclusão do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, pela Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013. Por outro lado, foram consideradas as deduções decorrentes de valores transferidos para municípios em decorrência de convênios e/ou contratos firmados pelo Estado da Paraíba;

- não inclusão dos valores recebidos referentes a repasses da União de valores complementares destinados ao Fundeb (conta 1724.02.00), porque esses valores já foram submetidos à incidência da mencionada contribuição pela União, quando da apuração de sua própria base de cálculo mensal;

- inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep dos valores transferidos pelo contribuinte ao Fundeb, que haviam sido subtraídos do valor total das receitas (conta 91000.00.00). Não obstante, os demais valores que compõem a conta 91000.00.00 foram considerados como deduções, por serem valores referentes a transferências aos municípios, conforme documentação apresentada pelo contribuinte;

- inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep dos valores referentes às receitas dos fundos estaduais vinculados ao contribuinte;

- após a apuração da contribuição devida com a aplicação da alíquota de um por cento, foram deduzidos os valores retidos, conforme consta da página do Banco do Brasil na internet, bem como os valores recolhidos pelo contribuinte e devidamente inseridos em DCTF;

- aos valores apurados foram acrescidos juros de mora e multa de ofício.

Cientificado do auto de infração em 30/09/2014 (fl. 353), o contribuinte apresentou impugnação em 29/10/2014 (fls. 355/371), na qual alega que:

- o auditor fiscal informa que, em razão de ter sido deduzido da receita o valor registrado na conta 91000.00.00, foi feita a adição à base de cálculo do PIS/Pasep do valor da dedução das transferências ao Fundeb. Assim, ele considerou como dedutível apenas as transferências constitucionais aos municípios e as restituições de valores (indébito tributário). No entanto, ao analisar os cálculos efetuados, verifica-se que, apesar de ter adicionado o valor transferido ao Fundeb, o autuante não deduziu o valor da conta 91000.00.00. Não se trata aqui de divergência de interpretação, mas sim de mera aplicação da própria metodologia utilizada pelo autuante. Por essa razão deve ser expurgado do valor principal constituído o montante de R\$ 15.646.026,99;

- quando da quantificação do valor da dedução das transferências ao Fundeb, o auditor fiscal considerou todo o valor constante na conta 91721.01.12, cuja denominação é "Ded. Rec. do IPI p/ Fundeb e Municípios". Contudo, nessa conta estão registrados o repasse ao Fundeb e as transferências constitucionais aos municípios do IPI-Exportação. Isso resta claro pelo Demonstrativo de Distribuição da Arrecadação juntado aos autos. Por isso, deve ser excluído o valor de R\$ 16.370,55 do crédito tributário constituído;

- o espírito da Lei nº 9.715, de 1998, é que a incidência do PIS/Pasep ocorresse uma única vez na cadeia de transferência dos recursos públicos. Nesse sentido está o entendimento do auditor fiscal de que a complementação da União (conta 1724.02.00) não é tributável. Pela mesma razão, é preciso que também não haja tributação dos demais valores recebidos do Fundeb (conta 1724.01.00). Ora, como a Receita Federal entende que o Fundeb não detém personalidade jurídica, tanto que não admite a dedução do valor a este repassado pelo Estado da base de cálculo do PIS/Pasep (nos termos do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998), conclui-se, obrigatoriamente, que os recursos que esse fundo repassa ao Estado não podem compor a base de cálculo da contribuição, porque não integram o conceito de receita corrente, nem de transferência de capital. Por

consequente, deve ser expurgado do auto de infração o montante de R\$ 5.527.963,38;

- o autuante adicionou o valor da devolução dos recursos repassados a maior pela União a título de complementação do Fundeb (conta 91724.02.00) ao valor de transferência ao Fundeb que ele incorporou à base de cálculo do PIS/Pasep na competência de recolhimento maio/2010, competência base de abril/2010. Sendo assim, deve ser excluído da presente exigência o montante de R\$ 189.295,83.

Ao final, o impugnante requer, com fulcro no disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, a produção de prova pericial, consistente no exame integral da documentação, tendo por base as planilhas por ele apresentadas, que comprovariam o equívoco da fiscalização, procedimento esse que seria imprescindível para o deslinde da controvérsia."

Esta decisão de primeira instância da DRJ/SP, que manteve parcialmente o lançamento, foi publicada com a seguinte Ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

ERRO. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS. VALOR LANÇADO A MAIOR.

Constatado erro na apuração de diferenças, o crédito tributário deve ser ajustado, excluindo os valores lançados indevidamente a maior.

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS.

Não pode recair mais de uma contribuição ao PIS/Pasep sobre as transferências de recursos entre as entidades públicas.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte”

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 e Recurso de Ofício devem ser conhecidos.

O Auto de Infração foi lavrado 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 01/01/2010 a 31/12/2010, e 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.

Considerando que a incidência do Pasep sobre as pessoa jurídicas de direito público interno (Art. 41, II, do Código Civil) é uma matéria complexa, principalmente quando envolve recursos do Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, porque a logística das transferências e recebimentos é composta por diversas etapas, assim como representam transferências que são mero repasse e não efetiva distribuição ou rateio, o tema será tratado individualizadamente de acordo com a legislação de referência em comparação com o lançamento e as alegações do contribuinte.

Do Recurso de Ofício.

Verifica-se pela análise dos autos que o contribuinte, conforme já exposto em Relatório, solicitou em impugnação de fls. 355:

1 – Exclusão de R\$ 15.646.026,99 do lançamento por erro de cálculo na apuração sobre a conta 91000000 - "Deduções da Receita Corrente", situação em que a fiscalização afirmou no Relatório Fiscal de fls. 08 que realizou a dedução da parte desta conta que trata de transferências aos municípios, mas não deduziu o valor da conta 91000.00.00. Logo, alegou que por mera aplicação da própria metodologia utilizada no lançamento, este não deveria prosperar neste tópico.

2 - Exclusão do valor de R\$ 16.370,55 do crédito tributário constituído por equívoco na apuração do valor constante na conta 91721.01.12, cuja denominação é “Ded. Rec. do IPI p/ Fundeb e Municípios”. Nessa conta estão registrados em conjunto tanto o repasse ao Fundeb quanto as transferências constitucionais aos municípios dos valores do IPI-Exportação. Conforme Demonstrativo de Distribuição da Arrecadação juntado aos autos e Doc 3 e extratos bancários juntados à impugnação, o Pasep não deveria incidir sobre este valor uma vez que diverge dos próprios critérios utilizados no lançamento.

3 – Alega que não deve incidir o Pasep nos repasses de valores do Fundeb ao Estado na contas 1724.01.00 e 1724.02.00, totalizados em R\$ 5.527.963,38, por não serem receitas correntes nem transferência de capital e, principalmente, dentro do raciocínio inverso do lançamento, se o Fundeb tem natureza contábil e as transferências do Estado ao Fundeb não

podem ser excluídas da base de cálculo do Pasep, certamente nas transferências do Fundeb ao Estado não deveria incidir o Pasep, porque já tributado anteriormente.

4 - Exclusão da base de cálculo do valor enviado pelo contribuinte ao Fundeb a título de devolução à União dos valores que esta repassou a maior como complementação do Fundeb, na conta 91724.02.00, no montante de R\$ 189.295,83.

A DRJ somente não acolheu a solicitação de perícia e a solicitação de exclusão do valor de R\$ 189.295,83 de devolução à União de parte recebida a maior como complementação do Fundeb, o ponto 04 (quatro) acima identificado, conforme disposto a seguir:

“Quanto à adição feita à base de cálculo do valor de R\$ 189.295,83 registrado na conta 91724.02.00, somente teria razão o autuado se o auditor fiscal não houvesse deduzido os valores repassados pelo Fundeb a título de complementação da União. Noutros termos, como o autuante deduziu todos os valores registrados na conta 1724.02.00, qualquer devolução registrada na conta 91724.02.00 deve, logicamente, ser adicionada à base de cálculo.

Por fim, quanto ao requerimento de perícia, indefere-se o pleito do impugnante tanto porque não cumpridos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, como também porque a única alegação da defesa não acatada foi a que se refere à conta 91724.02.00, cuja análise não requer nenhuma diligência, estando este julgador convicto da sua improcedência.”

Por conseguinte, a DRJ recorreu de ofício dos pontos acolhidos. Logo, em virtude do Recurso de Ofício caberá a este colegiado a respectiva análise.

Em revisão aos pontos acolhidos, verifica-se que a DRJ tratou destes de forma correta e conclusiva, conforme reproduzido a seguir:

“Com relação à alegação referente aos valores registrados na conta 91000.00.00, de fato, pela análise dos autos, verifica-se que há uma contradição entre a descrição do Relatório de Trabalho Fiscal e os cálculos constantes da planilha Pasep 02.

Como acima relatado, o auditor fiscal incluiu na base de cálculo do PIS/Pasep os valores transferidos pelo contribuinte ao Fundeb, que haviam sido subtraídos do valor total das receitas. Essa subtração foi feita por meio da conta 91000.00.00.

Ainda segundo o autuante, os demais valores que compõem a conta 91000.00.00, e não dizem respeito às transferências ao Fundeb, teriam sido considerados como deduções válidas.

Entretanto, na planilha Pasep 02 (fls. 234/239), ao invés de partir dos dados considerados pelo contribuinte, discriminados nos demonstrativos de fls. 200/211, o auditor fiscal refez a base de cálculo, discriminando as receitas e as deduções. Por essa razão, ele não poderia ter adicionado os valores transferidos ao Fundeb, porque ele não os havia abatido. Na verdade, na planilha Pasep 02, ele deveria ter subtraído os valores registrados na conta 91000.00.00 considerados deduções

válidas. Ao não proceder assim, ele não só acresceu indevidamente a base de cálculo com os valores repassados ao Fundeb, como também com a não subtração das deduções válidas.

Para corrigir esse erro, deve-se, aqui, excluir os valores referentes a esse acréscimo indevido da base de cálculo, expurgando, como requer o impugnante, o montante de R\$ 15.646.026,99, a título de principal, do crédito tributário constituído de ofício.

Quanto à conta 91721.01.12, o Manual de Receita Nacional aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008, no seu item 11.1, instrui que as contas utilizadas para dedução de receitas devem ser formadas com o acréscimo do dígito “9” às contas contábeis da respectiva receita. Assim, no caso, a conta da receita correspondente à 91721.01.12 é a 1721.01.12, denominada “Cota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados – Estados Exportadores de Produtos Industrializados”. Desse modo, na conta 91721.01.12 podem ser registrados tanto deduções referentes a valores do IPI – Exportação repassados aos municípios, como valores deduzidos dos recursos recebidos pelo Estado a esse título e transferidos para o Fundeb.

Pelos Demonstrativos de Distribuição da Arrecadação juntados por este julgador às fls. 396/418, verifica-se que tem razão o contribuinte em sua alegação referente a essa conta, uma vez que os valores transferidos ao Fundeb em decorrência da parcela do IPI – Exportação recebida é inferior nos exatos termos reclamados. Assim, deve-se excluir da presente exigência, como requer o impugnante, o montante de R\$ 16.370,54.

No que diz respeito aos valores recebidos do Fundeb e registrados na conta 1724.01.00, novamente tem razão o impugnante. Com efeito, dispõe o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970:

“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:

(...)

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.”

Os valores recebidos do Fundeb pelo contribuinte já foram tributados em operações anteriores, isto é, quando as entidades públicas repassaram esses recursos a esse fundo. Aliás, é nesse sentido que o auditor fiscal está exigindo no auto de infração os valores devidos a título de PIS/Pasep sobre os recursos repassados ao Fundeb pelo autuado.

Dessa forma, por força do disposto no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 8, de 1970, não pode incidir o PIS/Pasep sobre os valores registrados na conta 1724.01.00, tendo em vista que tais receitas já foram tributadas em transferências anteriores. Observe-se, que, como diz o impugnante, esse é o mesmo raciocínio que fundamentou a não inclusão pelo autuante dos valores repassados pelo Fundeb a título de complementação da União.

Por conseguinte, deve ser excluído da presente exigência o montante de R\$ 5.527.963,39, como requer o contribuinte."

Realmente verifica-se a vedação da dupla incidência do Pasep na LC 8/70, Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e dá outras providências, conforme segue:

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

I - União:

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

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

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

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

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição."

Assim, ao excluir o valor de R\$ 5.527.963,39, a decisão de primeira instância acertou em sua conclusão, mas não acertou ao expor que, em razão do contribuinte já ter sido autuado nas transferências que realizou ao Fundeb, não poderia ser tributado nos valores que recebe do Fundeb.

Na verdade, a própria fiscalização explica em seu Relatório Fiscal de fls. 08 que incluiu no lançamento somente os valores transferidos pelo contribuinte ao Fundeb e, diante deste fato e do que prevê o Art. 142 e 146 do CTN, não poderá ser mantido o lançamento do valor de R\$ 5.527.963,39 incluído por erro no lançamento na conta 1724.01.00 sem elementos materiais e formais.

A conclusão é a mesma com relação a este tópico, o que se altera é somente o fundamento.

Os repasses do Estado ao FUNDEB devem sempre serem excluídos da base de cálculo do Pasep, conforme muito bem explicitado na **Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017**, com trecho transcrito a seguir que deverá nortear a solução desta lide administrativa fiscal:

"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.

(...)

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."

Assim, deve ser excluída 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**.

Com relação aos demais tópicos do Recurso de Ofício, os tópicos 1 e 2 mencionados acima como resumo dos argumentos de impugnação, continua com a razão a decisão de primeira instância em exonerar os valores de R\$ 15.646.026,99 e R\$ 16.370,54.

Realmente verifica-se que houve erro de cálculo na apuração sobre a conta 91000000 - "Deduções da Receita Corrente", situação em que a fiscalização afirmou no Relatório Fiscal de fls. 08 que realizou a dedução de todas as transferências aos municípios, mas acabou não realizando as transferências de R\$ 15.646.026,99 aos municípios, constante nesta conta 91000.00.00.

Da mesma forma, houve erro da fiscalização na apuração sobre a conta 91721.01.12, porque ao lançar o Pasep sobre as transferências realizadas ao Fundeb, valores que estavam nesta conta, acabou por lançar os valores do IPI Exportação, que são repassados aos municípios, mas que também estavam nesta mesma conta e foram deduzidos pelo contribuinte no montante de R\$ 16.370,54.

Diante desta análise, verifica-se que em todos os pontos acolhidos, sem exceção, houve erro no lançamento, pontos fáticos que merecem ser acolhidos diante de eventual incongruência com os próprios fundamentos utilizados no lançamento (relatório Fiscal de fls. 07), e também sob pena de se não acolhidos, haver alteração de critério jurídico após o lançamento, o que é vedado pelo Art. 146 do CTN.

Logo, vota-se para NÃO DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, sendo que não merece reparo a decisão de primeira instância em nenhum dos pontos acolhidos, razão pela qual também adota-se parte de suas motivações e fundamentos, além das apresentadas neste voto .

Do Recurso Voluntário.

Conforme já exposto, subiram em Recurso Voluntário de fls. 433 controversos somente o cerceamento de defesa em razão do indeferimento da perícia e a

cobrança do Pasep sobre os valores enviados ao FUNDEB como devolução da complementação da União, que foram repassados a maior, no valor de R\$ 189.295,83.

É importante lembrar que, conforme tópico 4 apresentando mais acima neste voto, o contribuinte solicitou em impugnação a exclusão da base de cálculo do valor enviado pelo contribuinte ao Fundeb a título de devolução à União dos valores que esta repassou a maior como complementação do Fundeb, na conta 91724.02.00, no montante de R\$ 189.295,83.

Passando então à análise específica deste ponto, verifica-se que no relatório fiscal ficou claro que o critério adotado para o lançamento seria não incluir na base de cálculo os valores de complementação da União, para o Fundeb. Trancreve-se a seguir os trechos do Relatório Fiscal de fls 07:

“Consoante o disposto no art 7 da Lei 9715, de 1998, somente as transferências efetuadas a outras entidades públicas podem ser excluídos da Base de Cálculo da contribuição para o Pasep. A essência deste dispositivo legal é que a apuração da contribuição aconteça na entidade que aplica o recurso, exonerando aquela que o transferiu, evitando a incidência em duplicidade do tributo. Ou melhor, a exclusão/dedução somente é permitida quando um contribuinte do Pasep transfere recursos a outro contribuinte, de forma que os recursos transferidos irão integrar a Base de Cálculo da entidade que recebeu a tais recursos que irá, efetivamente, utilizar-se dos mesmos.

Como o Fundef e o Fundeb não são considerados entidades públicas, e sim, fundos criados para o desenvolvimento da educação, os valores repassados aos mesmos (ditas: “Deduções”), por não serem efetivamente utilizados pelo fundo, não podem se excluídos/deduzidos da Base de Cálculo da contribuição ao Pasep devida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Não obstante, os eventuais valores complementados pela União ao Fundo, sempre que, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente (conta: “1724.02.00 – TRABSF REC COMPLEM UNIAO – FUNDEB”); não comporão a base de cálculo do PIS/PASEP do Estado pelo fato de já terem sido tributadas no momento anterior.

Isto porque o ente transferidor (União) está realizando a transferência de uma despesa e não a transferência de uma receita arrecadada pertencente a outro ente federativo, ou seja, o recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre ditos valores repassados complementarmente para o mencionado Fundo é de exclusiva responsabilidade da União.

Logo, se conclui que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao receberem da União, repasses de valores complementares destinados ao FUNDEF/FUNDEB, efetuados com recursos oriundos das receitas correntes arrecadadas da própria União, não devem incluí-los em suas respectivas bases de cálculo de incidência da contribuição para o PIS/PASEP, porque como se afirmou anteriormente, referidos valores já foram submetidos à incidência da mencionada contribuição, pela

União, quando da apuração de sua própria base de cálculo mensal.

(...)

6.4 Conforme citado, serão excluídos do valor total das receitas, os valores recebidos da União para complementação dos recursos do Fundeb (quando houver – por tratarem-se de valores já tributados na origem (União), pelo PASEP. Tais valores compõem o total das receitas de Transferências Correntes através da conta “17240200 – TRANSFERENCIA DE RECURSOS DA COMPLEMENTAÇÃO DA UNIÃO AO FUNDEB”.

As bases de cálculo assim apuradas estão demonstradas nas Planilhas “Planilha PASEP 01_Receitas” e “Planilha PASEP.02_PASEP Apurado_Estado PB”.”

Veja, tratam-se de duas verbas diferentes, a complementação recebida pelo contribuinte, advinda da União, para o contribuinte formar o Fundeb, versus o repasse ou devolução da complementação realizada a maior pela União, do contribuinte ao Fundeb.

Seja devolução de valores da complementação ou não, **verificou-se que a complementação em si não foi tributada** e, portanto, segundo o raciocínio exposto na DRJ, a devolução poderia ser tributada.

Mas neste ponto é também importante considerar a Solução de Consulta Cosit de n.º 278/2017, transcrita acima neste voto, que determina a não incidência do Pasep nas transferências do Estado ao Fundeb.

Com relação aos demais valores lançados, como as receitas advindas de convênios, contratos e valores recebidos de fundos estatais, de início, é importante ressaltar que não houve a impugnação deste pontos e, portanto, estão preclusos nos moldes do Art. 16 do Decreto 70.235/72.

A Lei nº 9.715, de 1998, faz uso dos conceitos do que sejam ‘receita corrente’, ‘transferência corrente’ e ‘transferência de capital’ contidos na Lei nº 4.320, de 1964 (estatuí 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)."

Sobre esse breve panorama legislativo é possível concluir que neste tópico não há qualquer equívoco no lançamento.

Além da legislação de regência apresentada acima, é preciso considerar que há jurisprudência predominante tanto neste conselho quanto no Supremo tribunal Federal, advinda do julgamento da Ação Cível ordinária n.º 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 n.º 2.

Esgotadas as questões fáticas e meritórias não há necessidade de realização de perícia, porque está clara a ausência de motivo que justifique sua realização. Ademais, é entendimento majoritário neste Conselho que para a realização da perícia, o processo não tenha condições de julgamento ou alguma questão fática ou meritória não esteja em condições de julgamento.

Quanto à multa de ofício lançada e para os valores mantidos, esta 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 por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Processo nº 14751.720193/2014-44
Acórdão n.º **3201-003.369**

S3-C2T1
Fl. 485
