



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

**Processo n°** 10746.721218/2013-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.655 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2015  
**Matéria** AI-PASEP-FUNDEB  
**Recorrente** ESTADO DO TOCANTINS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA DESTINADA AO FUNDEB.

O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, não se constituindo em entidade pública, pelo que as receitas a ele destinadas não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Ivan Allegretti, que apresentou declaração de voto.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Jorge Olmiro Lock Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.



objetivos específicos), tanto que foi incluído um § 7º, nesse sentido, ao art. 2º da Lei nº 9.715/1998.; e (f) a multa aplicada é desproporcional e confiscatória (devendo, em caráter supletivo, ser reduzida ao patamar de 5%).

Em 24/07/2014 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 931 a 946), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, sob os argumentos de que: (a) os recursos recebidos pelos Estados e destinados ao FUNDEB (que não é entidade pública) não podem ser excluídos da base de cálculo do PASEP do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal, não estando tal medida assegurada no art. 7º da Lei nº 9.715/1998; (b) a matéria já foi amplamente analisada na Solução de Divergência COSIT nº 2/2009 (revisada parcialmente somente na argumentação pela Solução de Divergência COSIT nº 12/2011), cujo entendimento se adota no julgamento (transcrições às fls. 939/942); (c) não há bitributação, havendo somente um sujeito ativo - a União, nem *bis in idem*, pois são distintos os fatos geradores e bases de cálculo; (d) o que restou decidido em outro processo não vincula o entendimento do fisco, podendo haver mudança de critério por parte da Administração, desde que em relação a fatos geradores futuros; (e) a retenção pela STN não descaracteriza o Estado como contribuinte, cabendo a este, ao final de cada mês, apurar ao valor a pagar, excluindo os valores retidos, destacando excerto do Parecer Normativo SRF nº 1/2002 (referente a IRRF), e todas as retenções (obtidas por relatórios fornecidos pelo Banco do Brasil) foram deduzidas da autuação; (f) o § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715/1998 cria hipótese de exclusão, que não pode ser aplicada retroativamente; e (g) a multa aplicada encontra expressa previsão legal, não sendo a inconstitucionalidade oponível na esfera administrativa.

Cientificada do julgamento de piso em 27/08/2014 (fl. 950), a empresa apresenta o **recurso voluntário** de fls. 957 a 974 (em 26/09/2014), basicamente reiterando as razões expressas em sua impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O tema central é o cabimento da exigência da Contribuição para o PASEP, instituída pela Lei Complementar nº 08/1970, disciplinada pela Lei nº 9.715/1998, e regulamentada no Decreto nº 4.542/2002, sobre o valor correspondente ao FUNDEB.

O FUNDEB (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006 (que alterou o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/1988), e está regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007, tendo substituído o FUNDEF, que vigorou de 1998 a 2006.

O FUNDEB corresponde basicamente a 20% dos recursos distribuídos entre Estados e Municípios, rateados proporcionalmente ao número de alunos matriculados na rede de educação básica, sendo prevista ainda complementação por parte da União.

Na autuação, esclarece-se 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. 7º 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. 8º, 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 2.158-35/2001) e os valores recolhidos mediante DARF.

Assim estabelece a Lei nº 9.715/1998, que rege a Contribuição para o PASEP:

**“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)**

(...)

**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.”**

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 ela que se reporta o lançamento.

As deduções não aceitas pela fiscalização são todas em relação a formação do FUNDEB: receitas para formação do FUNDEB incidentes nas arrecadações do IPVA, do

ITCMD e do ICMS; receitas para formação do FUNDEB incidentes nos repasses advindos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a título de Fundo de Participação dos Estados (FPE); e receitas para formação do FUNDEB incidentes nos repasses advindos da STN, a título de IPI-Exportação e de ICMS-Desoneração de Exportações.

Sobre as receitas arrecadadas parece não pairar dúvida. Contudo, é controversa a expressão “recebidas”, referente a transferências correntes e de capital. O Estado sustenta que não “recebe” integralmente os valores transferidos, pois parte deles é destinada compulsoriamente ao FUNDEB e rateada (entre Municípios e o próprio Estado). Assim, defende que deveria constituir base de cálculo da contribuição somente seu quinhão no rateio (após a ocorrência do efetivo rateio).

Primordial ao deslinde do contencioso, assim, o texto do art. 7º da Lei nº 9.715/1998, que esclarece o que são receitas correntes: “quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas”. E é incontroverso que o FUNDEB é um fundo contábil, e não uma entidade pública.

Carente de amparo legal, assim, a exclusão da base de cálculo da contribuição em relação aos valores transferidos compulsoriamente ao FUNDEB. Nesse sentido o posicionamento já assentado em Soluções de Consulta (v.g. as de nº 101, de 26/11/2009, e nº 86, de 03/11/2011) e de Divergência (v.g. a de nº 02, de 10/02/2009) da RFB e todas as decisões deste CARF nos dois últimos anos, proferidas unanimemente por diversas turmas desta Terceira Seção:

*PASEP. BASE DE CÁLCULO. VALORES REPASSADOS AO FUNDEB. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. O **FUNDEB** (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) não ostenta personalidade jurídica própria, razão pela qual não pode ser qualificado como “entidade pública” para a finalidade do art. 7º da Lei nº 9.718/98, **não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público PASEP.** (Acórdão nº 3401.002.897, Rel. Cons. Robson José Bayerl, unânime, sessão de 25.fev.2015) (grifo nosso)*

*PASEP. MUNICIPALIDADE. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. VALORES RECEBIDOS EM TRANSFERÊNCIA DA UNIÃO E DESTINADOS À COMPOSIÇÃO DO FUNDEB. IMPOSSIBILIDADE. **As transferências recebidas da União e destinadas a compor o Fundo de que cuida a Lei nº 11.494/2007 não são excluídas da base de cálculo da contribuição devida pelos Estados e Municípios por não ter o referido fundo personalidade jurídica própria,** não se podendo equiparar às entidades mencionadas no art. 7º da Lei nº 9.715/98. (Acórdão nº 3101.001.785, Rel. Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes, unânime, sessão de 10.dez.2014) (No mesmo sentido outros acórdãos unânimes da mesma turma: nº 3101-001.655, 660 e 661) (grifo nosso)*

*PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. FUNDEB. FUS. **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. **Os recursos recebidos pelos municípios e destinados ao FUNDEB e FUS não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep do ente que efetuar o repasse/alocação, por falta de amparo legal.** (Acórdão nº 3202.001.061, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, unânime, sessão de 29.jan.2014) (grifo nosso)*

*PARCELA DOS REPASSES DESTINADAS AO FUNDEB. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. **O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, não se constituindo em entidade pública, pelo que as receitas a ele destinadas não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o Pasep.** EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA. DESCABIMENTO. Não havendo norma infralegal vinculante e não sendo pacífica a interpretação e a aplicação da norma tributária no âmbito da Administração, é inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN, que diz que a observância das normas complementares - dentre as quais os atos normativos e as práticas reiteradas - exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. As instâncias administrativas não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28) (Acórdão nº 3801-001.870, Rel. Cons. Maria Ines Caldeira Pereira da Silva Murgel, unânime, sessão de 21.mai.2013) (grifo nosso)*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O 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 interno, tendo que **os valores recebidos com destaque para o FPE, FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) devem integrar a base de cálculo da contribuição.** (Acórdão nº 3201-001.192, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano D'amorim, unânime, sessão de 31.jan.2013) (grifo nosso)*

Esta Terceira Turma da Quarta Câmara apreciou o tema por duas vezes recentemente, decidindo no mesmo sentido, por maioria:

*BASE DE CÁLCULO. FUNDEF E FUNDEB. CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. **Os valores destinados pelo município ao Fundef/Fundeb não podem ser excluídos da base de cálculo do Pasep porque originários de receitas arrecadadas por outras entidades da administração pública e por falta de previsão legal, já que as exclusões permitidas contemplam as transferências efetuadas a outras entidades públicas, o que não é***

*o caso desses fundos, que se constituem em meros fundos de natureza contábil, não possuindo personalidade jurídica. (Acórdão nº 3403-003.104, Rel. Cons. Alexandre Kern, maioria, vencidos os Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, sessão de 23.jul.2014)*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA DESTINADA AO FUNDEB. **O FUNDEB é um fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica, não se constituindo em entidade pública, pelo que as receitas a ele destinadas não podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PASEP.** (Acórdão nº 3403-002.806, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencido o Cons. Ivan Allegretti - que apresentou declaração de voto, sessão de 27.fev.2014)*

O assunto, assim, beira a possibilidade de ser sumulado no colegiado administrativo.

Não há, assim, a percepção de que efetivamente esteja ocorrendo *bis in idem*, visto que a tributação se dá em ocasiões distintas (como esclareceu o julgamento de piso), cada qual regulada por dispositivo legal específico, que não pode ser afastado pelo tribunal administrativo em nome de eventual inconstitucionalidade (cf. Súmula CARF nº 2).

O fato de ter ou não sido efetuada retenção pela STN também não interfere na base de cálculo (não havendo aí a pretendida alteração na sujeição passiva). Isso porque a base de cálculo toma em conta o valor da contribuição a pagar pelo contribuinte (no caso, o Estado) e subtrai do que foi retido (pela STN). Assim, havendo retenção, há subtração. Não havendo retenção, não há valor a subtrair. No caso, a retenção legalmente prevista nitidamente não se constitui em uma alteração na sujeição passiva, como requer a recorrente.

Em relação às transferências destinadas a Programas Educacionais e convênios com destinação específica (vinculadas), também não assiste razão à recorrente quando demanda aplicação retroativa do comando do § 7º ao art. 2º da Lei nº 9.715/1998, incluído pelo art. 13 da Lei nº 12.810, de 15/05/2013, em vigor desde 16/05/2013 (data de publicação do texto em diário oficial). Recorde-se que o período aqui analisado está compreendido entre os anos de 2009 e 2011. E a Lei nº 12.810/2013 é clara (art. 35) sobre a data de início de sua vigência.

Cabe ainda, por fim, endossar o entendimento do julgador de piso quando este afirma que o que restou decidido em outro processo (de data anterior, analisando períodos anteriores) não vincula o entendimento do fisco em casos futuros.

Assim, faz parte da base de cálculo da Contribuição para o PASEP o valor compulsoriamente transferido ao FUNDEB. Não há então carência de base legal na autuação, mas improcedência do recurso voluntário apresentado, por carência de fundamento legal para excluir os valores transferidos ao FUNDEB das receitas de que trata o art. 7º da Lei nº 9.715/1998.

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. Ademais, o

argumento do Estado do Tocantins de que seria tal percentual de multa confiscatório (demandando a redução a 5%) parece fragilizar a credibilidade da própria codificação tributária daquele Estado, que aplica percentuais semelhantes e até maiores na exigência de multas decorrentes de não recolhimento de crédito tributário.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan



## Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti,

A Lei nº 9.715/1998 dispõe o seguinte:

*“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.*

Os dois dispositivos deixam transparecer a lógica da apuração da contribuição: computam-se as receitas correntes e as transferências recebidas (sejam correntes sejam de capital) e deduzem-se as transferências realizadas.

A questão está em que, em relação às receitas recebidas, nem se cogita em distinguir **de quem** são recebidas, de maneira que tanto faz se são originárias diretamente de outra pessoa jurídica de direito público interno ou de um fundo, tampouco se questiona quanto à natureza do fundo de onde tenha sido originada a transferência.

Em suma: todas as transferências recebidas são computadas na base de cálculo.

Quanto às transferências realizadas, por sua vez, parece claro que a intenção do legislador foi a de permitir a sua dedução com a mesma amplitude, seguindo a mesma lógica.

No entanto, a interpretação da Fiscalização e de alguns julgados deste Conselho tem sido no sentido de restringir a dedução do art. 7º da Lei nº 9.715/98 exclusivamente às transferências realizadas para outras pessoas jurídicas de direito público interno, recusando o mesmo efeito em relação às transferências realizadas para fundos, sob o argumento objetivo de que os fundos não possuem personalidade jurídica.

Entendo que a Lei não ampara este entendimento.

Para ser mais preciso, tal entendimento apenas se legitimaria nas situações específicas em que a transferência fosse destinada a um fundo integrante do orçamento da mesma pessoa jurídica de direito público. Mas nesta situação não se configuraria a hipótese de dedução prevista no art. 7º da Lei

Em linhas gerais, os fundos são instrumentos de administração financeira, utilizados para vincular determinados recursos para a aplicação em finalidades específicas.

Segundo a doutrina, “*trata-se de um conjunto de bens e recursos, de titularidade de um certo sujeito. Portanto, o fundo é objeto de direito, não sujeito*” (JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 11. ed. Dialética, São Paulo: 2005, p. 30).

Pode significar apenas a segregação de valores dentro do orçamento da pessoa jurídica de direito público.

Mas pode tratar-se, diferentemente, de um conjunto de recursos destacado do orçamento, ou seja, que não componha o orçamento, embora vinculado e submetido à administração de uma pessoa jurídica de direito público.

No caso do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de que trata o presente caso, trata-se de fundo vinculado à União.

As transferências realizadas para o Fundeb, portanto, significam uma subtração da receita corrente e configuram transferência intergovernamental.

Nada obstante não se trate de uma transferência intergovernamental típica - que tenha nas duas pontas o orçamento de duas pessoas jurídicas de direito público -, não pode haver dúvida de que há uma transferência, que deixam de pertencer ao Município e, embora passem a compor um fundo que não tem personalidade jurídica, isto não significa que passem a “não pertencer a ninguém”, pois o referido fundo é vinculado à União.

**Por isso, a transferência de recursos realizada para um fundo vinculado a outra pessoa de direito público deve ter o mesmo tratamento de uma transferência realizada para outra pessoa de direito público, estando igualmente categorizadas como “transferências efetuadas a outras entidades públicas” para o efeito da dedução do art. 7º da Lei nº 9.715/98.**

Em reforço, deve-se atentar ao fato de que a mesma Lei faz diferença entre “pessoa jurídica de direito público interno” e “entidades públicas”, ficando claro que este último conceito não é tão restrito quanto o primeiro, abarcando “outras entidades públicas”.

Como visto, embora o Fundeb não tenham personalidade jurídica, trata-se de fundo vinculado à União, de maneira que os recursos remetidos para compor este fundo são operações que configuram transferências, as quais, se não são destinadas especificamente e diretamente para uma pessoa jurídica de direito público, são destinadas a “outras entidades públicas”, no caso, um fundo vinculado a outra pessoa jurídica de direito público.

Trata-se, outrossim, de uma questão de justiça e neutralidade, visto que os recursos acumulados no Fundeb retornarão aos Municípios do Estado - então finalmente como transferência corrente -, quando sofrerão a incidência da Contribuição ao Pasep na forma do art. 2º da Lei nº 9.715/98.

Entendo, enfim, que as transferências realizadas para o Fundeb, que é fundo vinculado à União, enquadram-se na hipótese de dedução prevista no art. 7º da Lei nº 9.715/98.

**É como voto.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 28/04/2015 por

ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalme

nte em 28/04/2015 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10746.721218/2013-64  
Acórdão n.º **3403-003.655**

**S3-C4T3**  
Fl. 987

---

Ivan Allegretti

CÓPIA