



Solução de Consulta nº 297 - Cosit

Data 14 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RECEITAS GOVERNAMENTAIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS RECEBIDAS VIA FUNDEB, FNAS, FMS OU FNDE. RENDIMENTOS FINANCEIROS.

No que concerne à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, as transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais são aquelas arrecadadas por um ente federativo, mas devem ser transferidas a outro ente federativo por disposição constitucional ou legal. Elas estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias são aquelas decorrentes de acordo entre entes federativos distintos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, etc. Elas estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

Os recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais, observadas as peculiaridades de tais fundos.

As receitas recebidas de outros entes federativos que compõem o Fundo Municipal de Saúde (FMS) se caracterizam, em regra, como transferências

constitucionais e legais. Em alguns casos específicos, como no parágrafo único do art. 18 e no parágrafo único do art. 20 da Lei Complementar Federal nº 141, de 2012, as receitas do FMS podem ser oriundas de transferências voluntárias.

As receitas recebidas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios decorrentes do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) podem ser oriundas de transferências obrigatórias (constitucionais ou legais) ou de transferências voluntárias.

Os rendimentos financeiros das aplicações financeiras realizadas com as receitas de transferência do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS são caracterizados como receita patrimonial, espécie de receita corrente, e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais prevista no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, 25 de setembro de 1998, art. 2º, III e § 7º e art. 7º; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 2º; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Lei nº 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, art. 2º; Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, arts. 1º, 6º, 11, 27, 28, 30 e 30-A.

Parcialmente Vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017.

Relatório

Trata-se de consulta, com base na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, interposta pela pessoa jurídica acima identificada, que versa sobre a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

2. A consulente acima identificada detalha seu pleito nos termos abaixo:

I – DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

O ponto central, objeto da presente consulta, é saber o conteúdo e alcance da expressão “instrumento congênere com objeto definido”, bem como saber se as transferências de receitas vinculadas por lei estão dentro deste conceito, de forma a conhecer a base de cálculo efetiva da contribuição para o PASEP. Informar se podem ser excluídas da base de cálculo atual da contribuição para o PASEP, após a edição da Lei nº 12.810/2013, que incluiu o § 7º no art. 2º na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, as receitas vinculadas do receitas do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização

dos Profissionais de Educação – FUNDEB e seus rendimentos financeiros, receitas do Fundo Municipal de Saúde – FMS e seus rendimentos financeiros, receitas do Fundo Municipal de Assistência Social e seus rendimentos financeiros e as receitas do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE e seus rendimentos financeiros.

3. Em seguida, cita diversos dispositivos legais a que se refeririam o objeto da consulta: CF/88, arts. 5º, *caput*, II, 196, 198, § 2º, 200, *caput*, I a VIII; ADCT, art. 77, *caput*, III, e § 3º; Lei Complementar nº 101/2000, art. 20, § 2º; Lei nº 11.494/2007, arts. 20, parágrafo único, e 23, *caput*, I; Lei nº 9.715/1998, art. 2º, § 7º; Lei nº 9.394/1996, art. 70, *caput*, I a VIII; Lei nº 8.742/1993, arts. 27 e 28; e Decreto nº 2.529/1998, art. 4º § 2º.

4. Por fim, indaga:

1) As receitas vinculadas que compõem o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação - FUNDEB e seus rendimentos financeiros, sendo afetadas por lei à área de educação, integram o conceito de instrumento congênere com objeto definido? Devem ou não integrar a base de cálculo da contribuição para o PASEP?

2) As receitas vinculadas que compõem o Fundo Municipal de Saúde - FMS, bem como seus rendimentos financeiros, sendo afetadas por lei à área da saúde, integram o conceito de instrumento congênere com objeto definido? Devem ou não integrar a base de cálculo da contribuição para o PASEP?

3) As receitas vinculadas que compõem o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, bem como seus rendimentos financeiros, sendo afetadas por lei à área de educação, integram o conceito de instrumento congênere com objeto definido? Devem ou não integrar a base de cálculo da contribuição para o PASEP?

4) As receitas vinculadas repassadas pelo Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS, bem como seus rendimentos financeiros, sendo afetadas por lei à área de assistência social, integram o conceito de instrumento congênere com objeto definido? Devem ou não integrar a base de cálculo da contribuição para o PASEP?

[original em negrito e com destaques]

5. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

6. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

7. Os quesitos apresentados na consulta em exame já foram objeto de manifestação desta Cosit através da Solução de Consulta nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

7.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUINTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;*
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.*

(...)

Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias.

O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.

(...)

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10

de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50, IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º.

Relatório

(...)

Fundamentos

11. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos em geral (a partir daqui tratada por Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais), bem como algumas de suas regras específicas, estão estabelecidas na 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.

(...)

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das **autarquias**, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. **(grifo nosso)**

(...)

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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. **(grifo nosso)**.

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.

13. As receitas correntes, as transferências correntes e as transferências de capital, elementos que compõem a base de cálculo da supracitada contribuição, estão conceituadas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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 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.

(...)

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

(...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

14. Faz-se mais que pertinente recorrer ao conceito de pessoas jurídicas de direito público interno, entes sobre os quais incide a contribuição em análise. Segundo a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), são pessoas jurídicas de direito público interno:

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

~~IV - as autarquias;~~

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;

(Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

15. As transferências ou repasses de recursos entre entes públicos podem derivar de contraprestação em bens ou serviços ou podem possuir natureza meramente financeira (independentemente de qualquer tipo de contraprestação).

16. De outra banda, essas transferências ou repasses podem ocorrer no âmbito do mesmo ente público ou entre entes governamentais distintos. Quando ocorrem no âmbito do mesmo ente federativo, pode-se classificá-los em operações intraorçamentárias e transferências intragovernamentais; quando ocorrem entre entes federativos distintos, denominam-se transferências intergovernamentais.

OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS

17. As transferências intergovernamentais compreendem as transferências de um ente público (ente transferidor) a outro (ente receptor). Elas ocorrem entre entes federativos distintos. Podem ser divididas em transferências constitucionais ou legais e em transferências voluntárias.

18. Para a correta aferição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, quando da ocorrência de operações intergovernamentais, é necessário o esclarecimento de alguns pontos da legislação.

19. Nos termos do inciso III do caput do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais corresponde às receitas correntes arrecadadas e às transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

20. Vê-se que a lei adotou uma visão orçamentária para a receita pública, exigindo que os valores sejam incluídos na base de cálculo da entidade que se apropriar dos recursos. Nesse contexto, o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ao referenciar o inciso III do art. 2º dessa mesma Lei, quis especificá-lo quanto a duas situações:

20.1. Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública: a primeira parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, veio a esclarecer que a receita tributária, que é espécie das receitas correntes (§ 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964), deve ser alocada a quem de fato ficará com os recursos oriundos da receita. Ora, ele corrobora o inciso III do art. 2º da mesma Lei nº 9.715, de 1998, por isso se remete a ele. Portanto, se um ente federativo arrecadar a receita tributária, mas os

recursos forem transferidos a outra entidade por lhe pertencerem, a entidade recebedora dos recursos deve inserir tais valores em sua base de cálculo. Aqui ocorreu nada mais que uma transferência corrente, que o próprio inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, já exige que seja incluída na base de cálculo da contribuição em voga devida pela entidade recebedora;

20.2. **E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas:** a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução por parte da entidade transferidora dos valores repassados a outros entes, vem a complementar um aspecto operacional do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as transferências correntes e de capital recebidas sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário. Ora, as transferências intergovernamentais ocorrem mediante um ente transferidor que entrega os recursos a outro, o ente recebedor. A lei ordena, portanto, que quem recebe as transferências deve inserir os valores em sua base de cálculo (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998) e quem transfere esses recursos deve excluir tais valores para fins de apuração da contribuição. A sistemática vai ao encontro da regulamentação do tributo, pois se a entidade recebedora fosse obrigada a incluir os valores das transferências recebidas em sua base de cálculo e a entidade transferidora não pudesse excluir os valores transferidos quando da apuração da exação, a contribuição incidiria duas vezes sobre o mesmo valor, o que não deve ocorrer segundo explicita o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002, reproduzido abaixo:

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não incidirá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, **mais de uma contribuição**.

(negritos ao original)

20.3. Essa interpretação também se coaduna com a sistemática da Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, instituidora do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), da qual deriva a Contribuição para o PIS/Pasep. Ainda que tal legislação não possua cogência imediata na atual sistemática da contribuição em voga, suas disposições constituem fatores interpretativos para a definição da lógica da tributação da exação. Destarte, seu art. 2º dispõe que:

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 subseqüentes.

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 subseqüentes;

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. (grifos nossos)**

20.3.1. É notável a preocupação da Lei Complementar nº 08, de 1970, no sentido de que não se incida a Contribuição para o Pasep duas vezes quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, tanto quando permite a dedução das transferências efetuadas a outras entidades públicas, como quando ressalta que sobre as transferências não recairá mais de uma contribuição em nenhuma hipótese. Portanto, a sistemática dessa legislação é consentânea com todo o raciocínio exposto nos itens 17.1 e 17.2, ratificando-os.

20.4. Quanto ao § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ele estabeleceu uma regra específica em relação à sistemática já exposta. Para o seu entendimento, cabe conceituarmos mais uma vez as transferências intergovernamentais e especificarmos suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 2014, 7ª ed.):

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.

(...)

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

(...)

3.6.4.4. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital

a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente receptor (conveniente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180/2001, que dispõe:

Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes receptores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente receptor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse mesmo motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência (grifo nosso).

20.5. Pode-se identificar, portanto, dois tipos de transferências intergovernamentais:

20.5.1. Transferências constitucionais ou legais: são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente receptor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.

20.5.2. Transferências voluntárias: são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. Essas transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. Conforme ressaltou a STN, o ente receptor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade receptora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.

20.6. Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na apuração mensal para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária. Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas. Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da

Lei nº 9.715, de 1998, pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade recebedora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.

20.7. Quanto ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, este impõe que a STN efetue a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do art. 2º da mesma Lei. Esse dispositivo introduz uma importante regra para a apuração da contribuição por parte da União e pelos entes que dela recebem recursos: estes (entes recebedores) podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União), para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o já reiteradamente mencionado art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

(...)

FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE EDUCAÇÃO (FUNDEB) E FUNDOS DE SAÚDE

21. Quanto ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB) e ao Fundo de Saúde (em que são geridos os recursos do Sistema Único de Saúde – SUS), passa-se a analisar ambos quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

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:

ADCT, art. 60

Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições:

I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de

Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil;

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

(...)

IV - os recursos recebidos à conta dos Fundos instituídos nos termos do inciso I do caput deste artigo serão aplicados pelos Estados e Municípios exclusivamente nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

V - a União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o inciso II do caput deste artigo sempre que, no Distrito Federal e em cada Estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado em observância ao disposto no inciso VII do caput deste artigo, vedada a utilização dos recursos a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal;

(...)

VII - a complementação da União de que trata o inciso V do caput deste artigo será de, no mínimo:

(...)

Lei nº 11.494, de 2007

CAPÍTULO II

DA COMPOSIÇÃO FINANCEIRA

Seção I

Das Fontes de Receita dos Fundos

Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;

III - imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;

IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;

V - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;

VI - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;

VIII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989; e

IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.

(...)

Seção II

Da Complementação da União

Art. 4º A União complementarará os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT.

(...)

CAPÍTULO III

DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS

Seção I

Disposições Gerais

Art. 8º A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.

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.

FUNDOS DE SAÚDE

22. A organização dos recursos do SUS e sua descentralização são realizadas por meio de Fundos Públicos e são previstos, além dos diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, e na Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990. Vejamos alguns dos principais dispositivos que versam a respeito da questão:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I – descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II – atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III – participação da comunidade.

§ 1º O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes. (Parágrafo único renumerado para § 1º pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 2º; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015)

II – os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III – as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

(...)

ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS PROVISÓRIAS – ADCT

Art. 77

(...)

§ 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

LEI COMPLEMENTAR Nº 141, DE 13 DE JANEIRO DE 2012

CAPÍTULO III

DA APLICAÇÃO DE RECURSOS EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

Seção I

Dos Recursos Mínimos

Art. 5º A União aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos desta Lei Complementar, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual.

(...)

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 8º O Distrito Federal aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal.

(...)

Seção II

Do Repasse e Aplicação dos Recursos Mínimos

Art. 12. Os recursos da União serão repassados ao Fundo Nacional de Saúde e às demais unidades orçamentárias que compõem o órgão Ministério da Saúde, para ser aplicados em ações e serviços públicos de saúde.

Art. 13. (VETADO).

§ 1º (VETADO).

§ 2º Os recursos da União previstos nesta Lei Complementar serão transferidos aos demais entes da Federação e movimentados, até a sua destinação final, em contas específicas mantidas em instituição financeira oficial federal, observados os critérios e procedimentos definidos em ato próprio do Chefe do Poder Executivo da União.

§ 3º (VETADO).

§ 4º A movimentação dos recursos repassados aos Fundos de Saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve realizar-se, exclusivamente, mediante cheque nominativo, ordem bancária, transferência eletrônica disponível ou outra modalidade de saque autorizada pelo Banco Central do Brasil, em que fique identificada a sua destinação e, no caso de pagamento, o credor.

Art. 14. O Fundo de Saúde, instituído por lei e mantido em funcionamento pela administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, constituir-se-á em unidade orçamentária e gestora dos recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, ressalvados os recursos repassados diretamente às unidades vinculadas ao Ministério da Saúde.

Art. 15. (VETADO).

Art. 16. O repasse dos recursos previstos nos arts. 6º a 8º será feito diretamente ao Fundo de Saúde do respectivo ente da Federação e, no caso da União, também às demais unidades orçamentárias do Ministério da Saúde.

(...)

Seção III

Da Movimentação dos Recursos da União

(...)

Art. 18. Os recursos do Fundo Nacional de Saúde, destinados a despesas com as ações e serviços públicos de saúde, de custeio e capital, a serem executados pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios serão transferidos diretamente aos respectivos fundos de saúde, de forma regular e automática, dispensada a celebração de convênio ou outros instrumentos jurídicos.

Parágrafo único. Em situações específicas, os recursos federais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária realizada entre a União e os demais entes da Federação, adotados quaisquer dos meios formais previstos no inciso VI do art. 71 da Constituição Federal, observadas as normas de financiamento.

Seção IV

Da Movimentação dos Recursos dos Estados

(...)

Art. 20. As transferências dos Estados para os Municípios destinadas a financiar ações e serviços públicos de saúde serão realizadas diretamente aos Fundos Municipais de Saúde, de forma regular e automática, em conformidade com os critérios de transferência aprovados pelo respectivo Conselho de Saúde.

Parágrafo único. Em situações específicas, os recursos estaduais poderão ser repassados aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária realizada entre o Estado e seus Municípios, adotados quaisquer dos meios formais previstos no inciso VI do art. 71 da Constituição Federal, observadas as normas de financiamento.

(...)

22.1. Depreende-se da legislação que a gestão dos recursos da saúde é operacionalizada fundo a fundo, por meio de transferências intergovernamentais. Portanto, tendo em vista os comandos constitucionais e legais supra, **os repasses dos recursos do SUS caracterizam-se como transferências intergovernamentais constitucionais e/ou legais e estão submetidas às regras destas.** A Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, firmou o enquadramento das transferências do SUS nessa modalidade de transferência, quando as excluiu do conceito de transferências voluntárias:

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os **destinados ao Sistema Único de Saúde (grifo nosso).**

22.2. Porém, o parágrafo único do art. 18 e o parágrafo único do art. 20 da Lei Complementar nº 141, de 2012, dispõem que, em situações específicas, os recursos federais e estaduais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária. Portanto, em tais casos, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, serão utilizadas as mesmas regras das transferências voluntárias para os recursos do SUS, desde que a transferência decorra de “convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido”, nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

22.3. Ressalte-se que os entes transferidores só podem excluir os valores da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais caso estes sejam destinados a outras entidades públicas (art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998). Assim, um hospital que possua personalidade jurídica de direito público, ao receber a transferência de recursos do SUS, sujeita-se à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e deve incluir em sua base de cálculo o valor da transferência recebida, e o ente transferidor deve excluir da base de cálculo dessa contribuição os valores repassados. Caso o hospital não se constitua em entidade pública, ele não se submete à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e não é possível ao ente transferidor a dedução de tais valores da base de cálculo dessa contribuição.

(...)

Conclusão

29. Diante do exposto, conquanto os questionamentos apresentados pela consulente tenham sido respondidos ao longo do texto, apresentam-se as conclusões abaixo.

30. *As transferências de recursos podem ser intergovernamentais ou intragovernamentais, e a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais varia conforme a espécie de transferência de recursos.*

31. *As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:*

a) *As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;*

b) *As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.*

(...)

33. *Os recursos do FUNDEB e os recursos do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias, seguindo, nesse caso, a mesma regra dessas.*

(...)

35. *O § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pelas autarquias. Esses valores repassados à entidade autárquica não podem ser excluídos da base de cálculo do ente transferidor, sendo no caso a União.*

8. Quanto aos repasses oriundos do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) para entes federativos estaduais, distrital e municipais, faz-se necessária uma maior especificação para a compreensão do enquadramento dos seus recursos.

FUNDO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – FNAS

9.1. A Constituição Federal prevê disposições gerais sobre a seguridade social, bem como as disposições sobre a assistência social, em seus arts. 194, 195, 203 e 204, que aduzem:

Constituição Federal de 1988

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

[...]

*§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e **ações de assistência social** da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

[...]

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

[...]

9.1.1. A organização da Assistência Social, por seu turno, é regida pela Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS (Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993), que dispõe:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

[...]

Art. 6º A gestão das ações na área de assistência social fica organizada sob a forma de sistema descentralizado e participativo, denominado Sistema Único de Assistência Social (Suas), com os seguintes objetivos: (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)

[...]

§ 2º O Suas é integrado pelos entes federativos, pelos respectivos conselhos de assistência social e pelas entidades e organizações de assistência social abrangidas por esta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 3º A instância coordenadora da Política Nacional de Assistência Social é o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

[...]

Art. 11. As ações das três esferas de governo na área de assistência social realizam-se de forma articulada, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e execução dos programas, em suas respectivas esferas, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

[...]

Art. 27. Fica o Fundo Nacional de Ação Comunitária (Funac), instituído pelo Decreto nº 91.970, de 22 de novembro de 1985, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 18 de dezembro de 1990, transformado no Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS).

Art. 28. O financiamento dos benefícios, serviços, programas e projetos estabelecidos nesta lei far-se-á com os recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, das demais contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, além daqueles que compõem o Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS).

[...]

§ 3º O financiamento da assistência social no Suas deve ser efetuado mediante cofinanciamento dos 3 (três) entes federados, devendo os recursos alocados nos fundos de assistência social ser voltados à operacionalização, prestação, aprimoramento e viabilização dos serviços, programas, projetos e benefícios desta política. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

[...]

Art. 29. Os recursos de responsabilidade da União destinados à assistência social serão automaticamente repassados ao Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS), à medida que se forem realizando as receitas.

Parágrafo único. Os recursos de responsabilidade da União destinados ao financiamento dos benefícios de prestação continuada, previstos no art. 20, poderão ser repassados pelo Ministério da Previdência e Assistência Social

diretamente ao INSS, órgão responsável pela sua execução e manutenção.(Incluído pela Lei nº 9.720, de 30.11.1998)

Art. 30. É condição para os repasses, aos Municípios, aos Estados e ao Distrito Federal, dos recursos de que trata esta lei, a efetiva instituição e funcionamento de:

I - Conselho de Assistência Social, de composição paritária entre governo e sociedade civil;

II - Fundo de Assistência Social, com orientação e controle dos respectivos Conselhos de Assistência Social;

III - Plano de Assistência Social.

Parágrafo único. É, ainda, condição para transferência de recursos do FNAS aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a comprovação orçamentária dos recursos próprios destinados à Assistência Social, alocados em seus respectivos Fundos de Assistência Social, a partir do exercício de 1999. (Incluído pela Lei nº 9.720, de 30.11.1998)

Art. 30-A. O cofinanciamento dos serviços, programas, projetos e benefícios eventuais, no que couber, e o aprimoramento da gestão da política de assistência social no Suas se efetuam por meio de transferências automáticas entre os fundos de assistência social e mediante alocação de recursos próprios nesses fundos nas 3 (três) esferas de governo. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

[...]

9.1.2. Já a Lei nº 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, dispõe sobre a prestação de contas de aplicação de recursos referida na Lei nº 8.742, de 1993, e determina:

Art. 1º A prestação de conta da aplicação dos recursos financeiros oriundos do Fundo Nacional de Assistência Social, a que se refere a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, será feita pelo beneficiário diretamente ao Tribunal de Contas do Estado ou do Distrito Federal, no caso desses entes federados, e à Câmara Municipal, auxiliada pelos Tribunais de Contas dos Estados ou Tribunais de Contas dos Municípios ou Conselhos de Contas dos Municípios, quando o beneficiário for o Município, e também ao Tribunal de Contas da União, quando por este determinado. (Vide ADIN 1934)

[...]

Art. 2º Os recursos poderão ser repassados automaticamente para o fundo estadual, do Distrito Federal ou municipal, independentemente de celebração de convênio, ajuste, acordo ou contrato, desde que atendidas as exigências deste artigo pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município.

[...]

9.2. Vê-se que a gestão das ações na área de assistência social está organizada sob a forma de um sistema descentralizado e participativo, denominado Sistema Único de Assistência Social – SUAS, que é integrado pelos Entes Federativos, pelos seus respectivos conselhos de assistência social e por entidades citadas na LOAS. As ações das três esferas de governo na área de assistência social realizam-se de forma articulada e são

financiadas com recursos dos Entes Federados, com as contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal e com recursos que compõem o Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS. Os recursos de responsabilidade da União destinados à assistência social serão automaticamente repassados ao FNAS, à medida que se forem realizando as receitas, e o FNAS transfere esses recursos automaticamente para os fundos de assistência social dos outros Entes Federados, independentemente de celebração de convênio, ajuste, acordo ou contrato, desde que atendidas as exigências legais pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município.

9.3. Dessa forma, as transferências do FNAS aos fundos de assistência social dos demais entes federados classificam-se como **transferências intergovernamentais constitucionais ou legais** e devem seguir a regra destas: o ente transferidor deve excluir os valores repassados e o ente beneficiário deve incluir os montantes recebidos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO – FNDE

10. O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE é uma **autarquia federal** criada pela Lei nº 5.537, de 21 de novembro de 1968.

10.1. As Competências do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas (INEP) estão elencadas no art. 3º da Lei nº 5.537, de 1998, e a mais relevante para este trabalho está consignada na alínea “a”, que dispõe que ao fundo compete “*financiar os programas de ensino superior, médio e primário, promovidos pela União, e conceder a assistência financeira aos Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios e estabelecimentos particulares*”. As demais alíneas do art. 3º também remetem a financiamento de programas e assistência financeira.

10.2. Nessa senda, o art. 4º da Lei em apreço expõe que, para fazer face aos encargos das supracitadas competências do INEP, o FNDE disporá dos seguintes recursos:

Lei nº 5.537, de 1998

Art 4º Para fazer face aos encargos de que trata o art. 3º, o FNDE disporá de: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 872, de 1969)

a) recursos orçamentários que lhe forem consignados;

b) recursos provenientes de incentivos fiscais;

c) vinte por cento (20%) do Fundo Especial da Loteria Federal (Lei número 5.525, de 5 de novembro de 1968);

d) trinta por cento (30%) da receita líquida da Loteria Esportiva Federal, de que trata o art. 3º, letra c, do Decreto-lei nº 594, de 27 de maio de 1969;

e) recursos provenientes do salário-educação a que se refere a alínea b do art. 4º da Lei número 4.440, de 27 de outubro de 1964, com as modificações introduzidas pelo art. 35 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965;

f) as quantias transferidas pelo Banco do Brasil S.A., mediante ordem dos Governos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, como contrapartida da assistência financeira da União, conforme se dispuser em regulamento;

g) as quantias recolhidas pela Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, na forma e para os fins previstos no parágrafo 4º do art. 27 da Lei nº 2.004, de 3

de outubro de 1953, na redação dada pelo Decreto-lei número 523, de 8 de abril de 1969;

h) recursos decorrentes de restituições relativas às execuções do programa e projetos financeiros sob a condição de reembolso;

i) receitas patrimoniais;

j) doações e legados;

l) juros bancários de suas contas;

m) recursos de outras fontes.

10.3. O § 1º do art. 3º ainda afirma que “a assistência financeira, a ser deliberada e concedida pelo INDEP, ficará sempre condicionada à aprovação de programas e projetos específicos, e será reembolsável ou não, e far-se-á **mediante convênio**, consoante estabelecer a regulamentação” (grifo nosso).

10.4. O § 7º também afirma, em seu inciso I, que a assistência financeira de que trata a alínea “e” ocorrerá por meio de “transferência de recursos para execução das ações pelos entes federados, por suas redes de ensino ou por unidades executoras e demais entidades que desenvolvam atividades educacionais, conforme legislação orçamentária”.

10.5. Como complemento, a informação disponível no link “<http://www.fnde.gov.br/fnde/institucional/quem-somos>”, site institucional do FNDE, afirma que o repasse de recursos do FNDE classifica-se como transferências obrigatórias (constitucionais e legais) e como transferências voluntárias, conforme reproduzido abaixo:

*Para alcançar a melhoria e garantir uma educação de qualidade a todos, em especial a educação básica da rede pública, o FNDE se tornou o maior parceiro dos 26 estados, dos 5.565 municípios e do Distrito Federal. Neste contexto, **os repasses de dinheiro são divididos em constitucionais, automáticos e voluntários (convênios)**.*

[grifos nossos]

10.6. Nesses termos, os recursos transferidos do FNDE aos entes federativos estaduais e municipais, bem como ao ente distrital, podem se classificar como transferências constitucionais ou legais ou como transferências voluntárias para fins de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, devendo seguir as regras já expostas nessa Solução de Consulta, a depender da espécie da transferência efetuada.

Rendimentos Financeiros

11. Os rendimentos das aplicações financeiras realizadas com as receitas de transferência do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS devem ser analisados à parte, haja vista que tais valores se originam quando os recursos já fazem parte do patrimônio do ente recebedor das transferências. Para essa verificação, necessário se faz cita a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre as espécies de receita corrente:

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)

§ 3º - O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema: (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos.

Taxas.

Contribuições de Melhoria.

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA

RECEITA INDUSTRIAL

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

RECEITAS DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

ALIENAÇÃO DE BENS

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

11.1. A Secretaria do Tesouro Nacional descreve a receita patrimonial do seguinte modo em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2016, 7ª ed., p.45):

São receitas provenientes da fruição do patrimônio de ente público, como por exemplo, bens mobiliários e imobiliários ou, ainda, bens intangíveis e participações societárias. São classificadas no orçamento como receitas correntes e de natureza patrimonial.

11.2. Pelo exame da legislação referenciada, verifica-se que (i) as receitas financeiras auferidas por meio de remuneração de depósitos bancários e/ou de aplicações financeiras no mercado são consideradas receitas patrimoniais e (ii) receitas patrimoniais são um subgênero das receitas correntes. Sendo a receita corrente um dos elementos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, conforme inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, conclui-se que os rendimentos financeiros decorrentes da aplicação das receitas do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS devem compor a base de cálculo da exação em questão.

Conclusão

12. Na esteira do entendimento exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à Consulente que, no que concerne à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais:

12.1. As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais são aquelas arrecadadas por um ente federativo, mas devem ser transferidas a outro ente federativo por disposição constitucional ou legal. Elas estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;

b) As transferências intergovernamentais voluntárias são aquelas decorrentes de acordo entre entes federativos distintos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, etc. Elas estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

12.2. A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada no §7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, se refere a outras espécies de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse.

12.3. Os recursos do FUNDEB consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a

mesma regra das transferências constitucionais ou legais, observadas as peculiaridades de tais fundos.

12.4. As receitas recebidas de outros entes federativos que compõem o Fundo Municipal de Saúde (FMS) se caracterizam, em regra, como transferências constitucionais e legais. Em virtude disso, o ente beneficiário deve incluir os valores recebidos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais prevista no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Em alguns casos específicos, como no parágrafo único do art. 18 e no parágrafo único do art. 20 da Lei Complementar Federal nº 141, de 2012, as receitas do FMS podem ser oriundas de transferências voluntárias. Nesses casos, o ente beneficiário deve excluir tais valores da referida base de cálculo do tributo em razão do §7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

12.5. As receitas recebidas pelos fundos de assistência social dos Estados, Distrito Federal e Municípios oriundas do Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) caracterizam-se como transferências constitucionais e legais. Portanto, o ente beneficiário obrigatoriamente incluirá em sua base de cálculo os valores recebidos.

12.6. As receitas recebidas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios decorrentes do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) podem ser oriundas de transferências obrigatórias (constitucionais ou legais) ou de transferências voluntárias. Destarte, os entes beneficiários incluirão em sua base de cálculo os valores recebidos do FNDE a título de transferência constitucional ou legal, em respeito ao inciso III do art. 2º e ao art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. De outra banda, as entidades receptoras devem excluir de sua base de cálculo os valores recebidos do FNDE a título de transferência voluntária, em respeito ao §7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998 (o recurso deverá sofrer a tributação na entidade transferidora).

12.7. Os rendimentos financeiros das aplicações financeiras realizadas com as receitas de transferência do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS são caracterizados como receita patrimonial, espécie de receita corrente, e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais prevista no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit