



Solução de Consulta nº 305 - Cosit

Data 14 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ENTIDADES PÚBLICAS. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES. NATUREZA. TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. TRIBUTAÇÃO.

As autarquias e as fundações de direito público são consideradas pessoas jurídicas de direito público interno, estando englobadas no termo “entidades públicas”;

Nas transferências de recursos às autarquias, a possibilidade de aplicação da regra de dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas estabelecida no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, pelo ente transferidor, irá variar conforme a natureza do recurso repassado. Caso o ente transfira receitas do Tesouro Nacional, não haverá a possibilidade de aplicação de tal dedução, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, de modo que o ente transferidor sofrerá a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias. Porém, caso o ente esteja transferindo recursos do Tesouro Estadual ou do Tesouro Municipal, os valores deverão ser inseridos na base de cálculo da autarquia beneficiada, aplicando-se a dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas por parte do ente transferidor, conforme o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Tal regra de dedução não pode ser aplicada quando o repasse for efetuado para fundações públicas, tendo em vista que essas entidades não recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep com base na Lei nº 9.715, de 1998 e, portanto, não estão sujeitas à sistemática dessa legislação.

As fundações públicas estão submetidas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), na forma do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, estando desobrigadas de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais. Por outro lado, as autarquias efetuam a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, na forma da Lei nº 9.715, de 1998, não havendo previsão legal de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários.

Qualquer espécie de receita corrente compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais para os Regimes Próprios de Previdência Social, inclusive a contribuição dos servidores e a contribuição patronal.

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 2.158-35, 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.

(PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 1 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 6 DE JUNHO DE 2017.)

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS DE APRESENTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta que não preencher os requisitos legais exigidos para sua apresentação.

Dispositivos legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, IV, e 18, I, II e XI.

Ineficácia parcial.

Relatório

A pessoa jurídica, acima qualificada, que tem por ramo de atividade a Administração Pública em geral, formula consulta a essa Secretaria da Receita Federal Brasil (RFB) buscando esclarecimentos sobre a interpretação da legislação tributária.

2. Esclarece que é obrigada a efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep mediante a aplicação do percentual de 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, conforme as regras prescritas na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

3. Aduz que a respectiva Lei determina que nas receitas correntes deverão ser 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. Informa também que repassa mensalmente valores a autarquias municipais e fundações públicas.

4. Dessa forma, apresenta os seguintes questionamentos:

1. O termo “entidades públicas” engloba autarquias e fundações?
2. O valor repassado às autarquias e/ou fundações deverá sofrer a dedução prevista no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998?
3. Qual a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep relativa aos Regimes Próprios de Previdência Social?
4. Os valores não deduzidos poderão ser compensados ou restituídos?
5. É correto afirmar que incide a alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de salários dos funcionários da autarquia ou fundação a título de Contribuição para o PIS/Pasep?

Fundamentos

5. 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.

6. Conforme se observa, a dúvida da consulente circunscreve-se às regras de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep referente à apuração a ser efetuada pelas entidades públicas, notadamente a correta interpretação das normas estabelecidas na Lei nº 9.715, de 1998.

7. Acerca do tema, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1º de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 6 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

8. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

“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.

A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

Em relação às transferências intragovernamentais:

- c) Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos;
- d) Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais).

Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente recebedor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado.

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.

A contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

As receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das autarquias (§ 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), devendo tais valores ser tributados no ente transferidor, no caso, na União.

As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas devem recolher a contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001.

Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º 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, 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.

(...)

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 receptora 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 receptora;

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 recebedor (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 recebedores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente recebedor 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 receptora, 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 receptores) 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.

(...)

OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS

23. As transferências ou repasses de recursos no âmbito do mesmo ente federativo podem se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

23.1. Transferências intragovernamentais, nomenclatura adotada por esta Solução de Consulta, referem-se às transferências ou repasses de recursos no âmbito do mesmo ente federativo. Elas ocorrem quando da descentralização orçamentária e financeira.

23.2. Quanto às operações intraorçamentárias, a própria consultante informa em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 7ª edição, 2016, p. 293) que “operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo. Por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de recursos entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais.”

23.2.1. Na mesma direção, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 2006, expõe em seu art. 1º:

Portaria Interministerial STN/SOF nº 338 de 26/04/2006

Art. 1º Definir como intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

23.3. Para fins da apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, as duas formas de repasses de valores públicos no âmbito do mesmo ente federativo devem ter tratamento tributário diferente.

23.4. De um lado, quanto às transferências intragovernamentais, elas ocorrem entre pessoas jurídicas de direito público no âmbito do mesmo ente federativo ou entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica de direito público. Daí também derivam dois tratamentos distintos:

23.4.1. Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, o que atualmente ocorre através da descentralização da execução orçamentária e financeira, não haverá impacto para a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, dado que o contribuinte é a pessoa jurídica (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), sendo suas movimentações internas de recursos anuláveis quando da apuração da base de cálculo da exação. Assim, deve-se considerar as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas da pessoa jurídica e não de seus órgãos ou fundos para fins de apuração do tributo em voga.

23.4.2. Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre pessoas jurídicas de direito público no âmbito do mesmo ente federativo, o tratamento tributário para fins da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser

idêntico ao dispensado às transferências intergovernamentais, haja vista que em ambos os casos ocorreram transferências correntes e de capital entre entidades públicas (§ 2º e § 6º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964), o que configura a situação descrita na parte final do art. 7º ou no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Dessa forma, deve seguir a mesma regra de inclusão ou exclusão dos valores, a depender do tipo de transferência efetuada (se transferência constitucional ou legal ou se transferência voluntária).

23.4.3. Importante repisar mais uma vez que o contribuinte da exação instituída no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, são as pessoas jurídicas de direito público, sendo ela, como um todo, que deve recolher o tributo sobre todas as suas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

23.5. De outro lado, quanto às operações intraorçamentárias, elas não estão abrangidas pelo conceito de transferência corrente e de capital da Lei nº 4.320, de 1964, haja vista que se realizam através de contraprestação em bens e serviços ou simplesmente decorrem do pagamento de alguma obrigação da entidade.

23.5.1. A título de maiores explicações, a consulente informa nas Perguntas e Respostas aos seus Manuais que:

As despesas intraorçamentárias ocorrem quando órgão, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social efetuam aquisições de materiais, bens e serviços, realizam pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desse orçamento, no âmbito da mesma esfera de governo. Ocorre despesa intraorçamentária, por exemplo, quando o Ministério da Saúde – órgão integrante do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, apropria uma obrigação com a Imprensa Nacional, que também pertence ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União. Observa-se que no momento da apropriação da obrigação ocorre uma despesa intraorçamentária no Ministério da Saúde e no momento do recebimento, pela Imprensa Oficial, ocorre uma receita intraorçamentária. Portanto, ocorrendo uma despesa intraorçamentária, obrigatoriamente ocorrerá uma receita intraorçamentária em órgão integrante do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, mas em virtude da despesa ser reconhecida no momento da apropriação e a receita no momento da arrecadação, os registros não ocorrerão no mesmo momento. As despesas intraorçamentárias não se aplicam às descentralizações de créditos para execução de ações de responsabilidade do órgão, fundo ou entidade descentralizadora, efetuadas no âmbito do respectivo ente da Federação, assim como não implicam no restabelecimento das extintas transferências intragovernamentais. (Perguntas e Respostas - STN, 2014, p. 14).

(grifos nossos)

23.5.2. Destarte, as operações intraorçamentárias correntes não devem ser encaradas como transferências para fins da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, não podendo o ente transferidor dos recursos abater de sua base de cálculo os valores transferidos a

outras entidades públicas, não estando sujeitas, portanto, à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

23.5.3. Dessa forma, caso a operação intraorçamentária ocorra entre entes com personalidade jurídica de direito público, apesar de os valores já terem sofrido tributação em um momento anterior, o ente recebedor dos recursos deve tratá-las como receitas correntes (que não a espécie transferências) e inseri-las na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida por ele. Já o ente transferidor não pode deduzir tais valores de sua base de cálculo dessa contribuição, haja vista que não se trata de transferências correntes e de capital.

(...)

24. Importante ressaltar que os fenômenos devem ser interpretados à essência do exposto nessa Solução de Consulta, não estando subordinado a aspectos ou registros contábeis. Nesse contexto, ainda é de suma importância ressaltar que as transferências de recursos entre entes ou entidades públicas devem ter o tratamento descrito nos itens anteriores, independentemente da forma como ocorram operacionalmente.

REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

25. No que tange aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), suas receitas devem ser inseridas ou não na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais de acordo com todo o conteúdo já exposto. Tendo em vista a explanação anterior de que o contribuinte do tributo são as pessoas jurídicas de direito público interno como um todo e do tratamento das operações intraorçamentárias, a questão “k” considera-se respondida.

(...)

25.2. As fontes de financiamento dos RPPS constituem-se notoriamente da contribuição patronal dos entes federativos e da contribuição dos segurados ativos, inativos e pensionistas. Outras receitas são também fonte de custeio de tais regimes, como as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais e da compensação financeira previdenciária.

25.3. A contribuição dos servidores aos RPPS está incluída no conceito de receita corrente. Se assim não fosse, não poderia se constituir em dedução do somatório das receitas tratadas pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para fins de delimitação do conceito de receita corrente líquida. É o que se pode inferir da leitura do art. 2º da LC nº 101, de 2000, ora denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

[...]

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (grifo nosso).

25.4. O motivo pelo qual o legislador excluiu na alínea “c” do art. 2º supracitado a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira foi para dar um tratamento específico a ela. Isso é corroborado pelo inciso IV do art. 50 da mesma lei, que diz que “as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos”.

25.5. O fato de a contribuição dos servidores ao RPPS se constituir em uma receita corrente ainda é corroborado pelo próprio Ministério da Previdência Social:

(...) As operações correntes dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

(a) receitas correntes: contribuições retidas dos segurados; os recebimentos de parcelamento de débitos previdenciários...(LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. Brasília: MPS, 2009.).

25.6. A Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou sobre o caso. Portanto, é mais que cabível mencionar fragmento do Despacho Decisório nº 1 – SRRF01/Disit, de 12 de janeiro de 2010:

21. Em relação à contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social deve-se observar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que define Receita Corrente Líquida como o somatório de todas as receitas correntes deduzidas:

1) As transferências constitucionais, conforme disposto na Seção VI – Repartição das Receitas Tributárias, e ainda as mencionadas nos incisos I e II do art. 195 e o art. 239 da Constituição;

2) A contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira mencionada no § 9º, art. 201 da Constituição Federal.

22. A partir dessa definição, pode-se inferir que, legalmente, a contribuição dos servidores é classificada como uma “receita corrente”, em função disso, deve também integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

23. Aplicando-se esses conceitos ao caso concreto apresentado, tem-se que: (i) as receitas provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores e órgãos patronais constituem receitas correntes; (ii) as receitas direcionadas ao custeio e manutenção do RPPS, constituem transferências correntes; e (iii) os rendimentos das aplicações financeiras constituem outras receitas. Portanto, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.715/98, todos esses valores devem integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

25.7. Quanto à contribuição previdenciária patronal aos RPPS, também há posicionamento da RFB, que pode ser verificado por meio da Solução de Consulta n.º 66 – SRRF04/Disit, de 10 de dezembro de 2010, que em sua ementa deixa claro que:

*As receitas correntes relativas à **contribuição previdenciária patronal** (ainda que esta seja arrecadada por outra entidade da administração pública) **e dos servidores públicos**, bem como os rendimentos financeiros provenientes da aplicação destas no mercado, **integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep** devida, na espécie, por autarquia estadual que administra o respectivo regime próprio de previdência social. Ressalte-se, outrossim, que as autarquias não são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários (grifos nossos).*

25.8. As contribuições patronais recebidas pelos RPPS são, na essência, **operações intraorçamentárias**, pois o ente público transfere para o fundo os recursos e em troca, espera uma contraprestação para seus servidores na forma de benefícios previdenciários. Portanto, **os recursos transferidos devem ser encarados dessa forma**. O MCASP (6ª edição, 2014, p. 249) vem corroborar com o enquadramento quando afirma que o pagamento da contribuição patronal constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS.

25.9. A classificação das demais receitas do RPPS para fins de inclusão ou não na base de cálculo da contribuição deve ser feito à luz dessa Solução de Consulta, sempre tendo em vista que qualquer espécie de receita corrente compõe a base de cálculo do tributo. Dessa forma, considera-se respondido o item “1”.

(...)

AUTARQUIAS

26. O § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, institui uma regra específica para as autarquias, nos seguintes moldes:

Lei nº 9.715, de 1998

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

(...)

§ 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.

26.1. O dispositivo 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 apurada pelas autarquias. Dessa forma, o ente transferidor, no caso a União, deve sofrer a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias. Com isso, considera-se satisfeito o item “b”.

26.2. Especifique-se que apenas os recursos do Tesouro Nacional é que serão tributados na União. Caso os demais entes aloquem recursos às suas autarquias, as receitas comporão a base de cálculo da entidade autárquica beneficiada (a autarquia).

(...)

26.4. A indagação se refere a como se dará a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais em relação aos repasses dos municípios às suas autarquias e em relação às receitas próprias dessas entidades autárquicas.

26.5. Tendo em vista a exposição da interpretação do § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, bem como o exposto sobre transferências intragovernamentais e operações intraorçamentárias e a base de cálculo da exação, conclui-se que se o município repassar um recurso classificado como receita do Tesouro Nacional às suas autarquias, estas poderão excluir de sua base de cálculo tais valores repassados. Porém, caso os municípios estejam transferindo recursos do tesouro estadual ou do tesouro municipal, os valores deverão ser inseridos na base de cálculo da autarquia beneficiada.

26.6. Um recurso classificado como receita do Tesouro Nacional e que seja transferido a uma autarquia deve ser tributado no ente transferidor, sendo no caso, a União. Outros recursos repassados à autarquia devem ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela autarquia.

26.7. Reitere-se o mesmo comentário do item “h”. O item fica prejudicado quanto às questões orçamentárias e patrimoniais, haja vista que o objeto dessa Solução de Consulta é o esclarecimento de questões relativas à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

FUNDAÇÕES PÚBLICAS E CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS

27. No que tange às fundações públicas, pela sua especificidade quanto à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, fazem-se as considerações abaixo.

27.1. O art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, expõe que:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

27.2. Como se percebe, há um conflito aparente de normas entre o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que aparenta submeter as fundações de direito público e os conselhos de fiscalização de profissões (que têm a natureza de autarquias) à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, e os incisos VII e VIII do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que aparenta submeter as mesmas pessoas jurídicas à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de Salários.

27.3. Posicionando-se implicitamente acerca do conflito aparente de normas, o Decreto nº 4.524, de 2002, dispõe que:

CAPÍTULO I

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS E TRANSFERÊNCIAS

Seção I

Contribuintes

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

(...)

CAPÍTULO II

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Art. 69. As fundações públicas contribuem para o PIS/Pasep com base na folha de salários (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso VIII).

27.4. Conforme se observa, o Decreto nº 4.524, de 2002, não inclui as fundações públicas em geral no rol de contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e as inclui como contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de Salários.

27.5. Deveras, considerando que a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é norma posterior à Lei nº 9.715, de 1998, realmente parece que na impossibilidade de concomitância das regras estabelecidas nas citadas normas devem prevalecer as regras da norma mais recente, qual seja a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

27.6. Assim, pode-se concluir que, apesar de a fundação pública de direito público vir a ser uma pessoa jurídica de direito público interno, ela não está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep na forma do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, mas na forma do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001.

27.7. Ademais, também os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, conforme os incisos VII e VIII da MP nº 2.158-35, de 2001, pelo que se conclui que eles não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais versada na Lei nº 9.715, de 1998.

(...)

27.9. Sobre a dedução das transferências correntes e de capital por parte da entidade que transfere recursos para fundações de direito público e para conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas (parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998), deve-se entender que não é passível tal dedução, já que tais entidades não recolhem a contribuição com base no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998 e, portanto, não estão sujeitas à sistemática dessa legislação.

27.10. Essa conclusão se justifica tanto pela literalidade do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que deixa claro que suas disposições somente se aplicam “para os efeitos do inciso III do art. 2º” da mesma Lei nº 9.715, de 1998, quanto pela teleologia da permissão de dedução estabelecida pelo citado art. 7º (se não haverá pagamento

da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais por parte da entidade pública que recebe a transferência não há porque a entidade transferidora deduzi-la da base de cálculo da contribuição por ela devida).

(...)

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.

32. A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

32.1. Quanto às transferências intragovernamentais:

a) Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos;

b) Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais).

32.2. Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente recebedor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado.

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.

34. A contribuição dos servidores ativos, inativos e pensionistas, bem como a contribuição patronal, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pelos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). Suas demais receitas devem ser inseridas ou não na base de cálculo da exação de acordo com o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998 e o disposto nessa Solução de Consulta.

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.

36. As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões regulamentadas estão sujeitos à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de Salários, conforme estabelece o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001, e não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, regida precipuamente pela Lei nº 9.715, de 1998.

37. Os recursos transferidos aos consórcios públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Portanto, o ente transferidor não deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados, ao passo que os consórcios públicos devem excluir esses valores recebidos da apuração do tributo.

(...)”

9. Com base nas premissas acima apresentadas, passa-se ao exame dos questionamentos apresentados pela consulente.

10. No que se refere à primeira indagação, torna-se relevante analisar o conceito de pessoas jurídicas de direito público interno definido pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro). De acordo com o art. 41 da respectiva Lei, são pessoas jurídicas de direito público interno a União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios, os Municípios, as autarquias, inclusive as associações públicas, e as demais entidades de caráter público criadas por lei.

11. Dessa forma, tanto as autarquias, quanto as fundações públicas, estas últimas quando instituídas por lei para prestação de serviços de interesse público, e desde que mantidas por verbas orçamentárias públicas, são consideradas pessoas jurídicas de direito público interno, submetendo-se ao regime jurídico de direito público.

12. No segundo questionamento elaborado, a consulente indaga acerca da possibilidade de aplicação da regra de dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas disposta no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, no que tange aos repasses de valores às autarquias e/ou fundações.

13. Em relação às autarquias, com base no disposto nos itens 26.1 a 26.6 da Solução de Consulta vinculante supracitada, verifica-se que, em virtude da regra contida no § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, as receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais apurada pelas autarquias. Assim sendo, o ente transferidor não poderá efetuar a dedução enunciada no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, de modo que sofrerá a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias.

14. No entanto, essa regra se direciona apenas aos recursos do Tesouro Nacional. Caso os municípios transfiram recursos do Tesouro Estadual ou do Tesouro Municipal, os valores deverão ser inseridos na base de cálculo da autarquia beneficiada, aplicando-se ao ente transferidor a dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas, conforme o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

15. Sobre a dedução das transferências correntes e de capital por parte da entidade que transfere recursos para fundações de direito público, salienta-se que não é passível a aplicação de tal regra de dedução, tendo em vista que essas entidades, apesar de se constituírem em pessoas jurídicas de direito público interno, não recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep com base no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998 e, portanto, não estão sujeitas à sistemática dessa legislação (o critério de tributação das fundações públicas será especificado adiante).

16. Essa conclusão se justifica tanto pela literalidade do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que deixa claro que suas disposições somente se aplicam “para os efeitos do inciso III do art. 2º” da mesma Lei nº 9.715, de 1998, quanto pela teleologia da permissão de dedução estabelecida pelo citado art. 7º (se não haverá pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais por parte da entidade pública que recebe a transferência não há porque a entidade transferidora deduzi-la da base de cálculo da contribuição por ela devida).

17. Passa-se à análise do terceiro questionamento abarcado nessa consulta, que trata da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep para os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

18. As fontes de financiamento dos RPPS constituem-se notoriamente da contribuição patronal dos entes federativos e da contribuição dos segurados ativos, inativos e pensionistas. Outras receitas são também fonte de custeio de tais regimes, como as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais e da compensação financeira previdenciária.

19. Conforme o disposto nos itens 25 a 25.9 da Solução de Consulta Vinculante supracitada, a contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais dos RPPS.

20. A classificação das demais receitas do RPPS para fins de inclusão ou não na base de cálculo da contribuição deve ser feito à luz dos preceitos da Solução de Consulta Vinculante, sempre tendo em vista que qualquer espécie de receita corrente compõe a base de cálculo do tributo.

21. No quarto questionamento apresentado na petição de consulta, nota-se que a consulente elabora a seguinte indagação: *“Os valores não deduzidos poderão ser compensados ou restituídos?”*.

22. Contudo, sobre essa questão, importa mencionar que o processo administrativo de consulta deve atender, para que se configure sua admissibilidade e operem-se os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela Instrução Normativa RFB (IN) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, normas infralegais que ora disciplinam o instituto.

23. Desse modo, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade da consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da mesma, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando a resguardar os interesses da Administração Fiscal.

24. Quanto aos requisitos mencionados, torna-se necessária a verificação dos dispositivos que tratam do tema contidos na IN RFB nº 1.396, de 2013, notadamente os elencados abaixo:

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(...)

25. Sendo assim, a consulta deve limitar-se a fato determinado, descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria. Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação tributária no âmbito da Receita Federal do Brasil. (RFB) que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer. É necessário expor com detalhes a circunstância, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente.

26. Nesses termos, o quarto questionamento apresentado limita-se, tão somente, a descrever uma dúvida elaborada de maneira essencialmente genérica, deixando de trazer o seu respectivo entendimento, vinculado a alguma incerteza acerca da correta interpretação de dispositivos da legislação tributária federal. Ademais, em virtude da multiplicidade de situações que podem se extrair da pergunta, a ausência da descrição exata e completa da hipótese a que ela se refere, impede que se responda à consulente com a exatidão inerente ao instituto da consulta.

27. Tais deficiências impossibilitam o seguimento do exame do questionamento, dado que o objeto do processo de consulta, que é a interpretação de normas tributárias, não pode ser alcançado.

28. Ademais, esclareça-se que a Administração Tributária não deixa de prestar auxílio aos contribuintes nos casos de interpretação da legislação tributária, de forma específica e pontual. Questões dessa espécie podem ser apresentadas no Plantão Fiscal, serviço de atendimento pessoal posto à disposição dos contribuintes pela RFB, em suas Delegacias. As consultas feitas no Plantão Fiscal, por meio do diálogo entre consulente e consultor podem situar com exatidão o fato objeto da incerteza e, desta forma, identificar os dispositivos legais a ele aplicáveis.

29. Remanescendo dúvida, após a obtenção dos esclarecimentos na forma acima recomendada, pode o contribuinte protocolizar novo processo de consulta, desde que sejam observados os preceitos constantes da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 48 e 49, do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 48 a 53, e da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 2013.

30. Por fim, a consulente indaga acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários dos funcionários das autarquias e/ou fundações.

31. No que tange às fundações, o art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece que a Contribuição para o PIS/Pasep apurada pelas fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo poder público será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento.

32. Por outro lado, o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, dispõe que a Contribuição para o PIS/Pasep será apurada pelas pessoas jurídicas de direito público interno com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

33. Assim, nota-se a existência de um conflito aparente entre as respectivas normas, que parece submeter simultaneamente as fundações públicas à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de Salários.

34. Contudo, a análise da legislação acerca do tema é suficiente para encerrar o aparente conflito. Tendo em vista que o Decreto nº 4.524, de 2002, não inclui as fundações públicas em geral no rol de contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e as inclui como contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de Salários, e, considerando que a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é norma posterior à Lei nº 9.715, de 1998, pode-se concluir que, apesar de a fundação pública de direito público vir a ser uma pessoa jurídica de direito público interno, ela não está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep na forma do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, mas na forma do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001.

35. Por sua vez, como as entidades autárquicas submetem-se à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, nos ditames da Lei nº 9.715, de 1998, elas não irão sofrer a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

36. Portanto, responde-se à consulente que haverá a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), no que diz respeito às fundações públicas. No tocante às autarquias, não há previsão legal de incidência da respectiva contribuição, tendo em vista que essas entidades estão submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

Conclusão

37. Diante do exposto, com base nas premissas apresentadas pela Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1 de junho de 2017, responde-se à consulta afirmando-se que:

a) As autarquias e as fundações de direito público são consideradas pessoas jurídicas de direito público interno, estando englobadas no termo “entidades públicas”;

b) Na transferências de recursos às autarquias, a possibilidade de aplicação da regra de dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas estabelecida no art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, pelo ente transferidor, irá variar conforme a natureza do recurso repassado. Caso o ente transfira receitas do Tesouro Nacional, não haverá a possibilidade de aplicação de tal dedução, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, de modo que o ente transferidor sofrerá a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias. Porém, caso o ente esteja transferindo recursos do Tesouro Estadual ou do Tesouro Municipal, os valores deverão ser inseridos na base de cálculo da autarquia beneficiada, aplicando-se a dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas por parte do ente transferidor, conforme o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Tal regra de dedução não pode ser aplicada quando o repasse for efetuado para fundações públicas, tendo em vista que essas entidades não recolhem a Contribuição para

o PIS/Pasep com base na Lei nº 9.715, de 1998 e, portanto, não estão sujeitas à sistemática dessa legislação.

c) Qualquer espécie de receita corrente compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais para os Regimes Próprios de Previdência Social, inclusive a contribuição dos servidores e a contribuição patronal.

d) As fundações públicas estão submetidas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), na forma do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, estando desobrigadas de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais. Por outro lado, as autarquias efetuam a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, na forma da Lei nº 9.715, de 1998, não havendo previsão legal de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários.

Assinado digitalmente

AGATHA DE PAULA LIEBSCHER
Auditora-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. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

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 ao consulente.

Assinado digitalmente

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