



## Solução de Divergência nº 25 - Cosit

**Data** 11 de agosto de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE CAIXA.

As receitas que compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas de direito público são apuradas mediante do regime de caixa, ou seja, as receitas correntes efetivamente arrecadadas e as transferências correntes e de capital efetivamente recebidas.

**Dispositivos Legais:** inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 70 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002; art. 35 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

**Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 20, de 16 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 26 de janeiro de 2017.**

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, atualmente disciplinado pela Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, interposto pela pessoa jurídica acima identificada, acerca da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep).

2. A ora peticionante afirma haver divergência entre a Solução de Consulta nº 395 – SRRF07/Disit, de 3 de dezembro de 2012, e a Solução de Consulta nº 165 – SRRF09/Disit, 4 de agosto de 2011.

3. Em seu pedido inicial de consulta, a interessada buscava dirimir dúvida a respeito de possível crédito de Contribuição para o PIS/Pasep em mês que o montante de transferências efetuadas a outras entidades públicas superasse o montante das receitas correntes

arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, supondo-se que o valor recolhido em meses anteriores o foi a maior, por não ter considerado a dedução das transferências efetuadas. A consulente buscava também saber como proceder à apuração desse possível crédito, por exemplo, pela utilização de base de cálculo negativa para apuração da Contribuição para o Pasep, nos termos em que questiona:

*“a) A legislação determina a apuração mensal do PIS/PASEP sobre as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas, adotando o regime de caixa para a tributação das receitas. Assim, caso estas receitas não pertençam à entidade que arrecadou ou recebeu os recursos, e sejam transferidas para outras entidades públicas em mês subsequente ao de seu recebimento, ensejará direito de crédito do PIS/PASEP pelo recolhimento a maior no mês de seu recebimento, sem as respectivas deduções?*

*b) A situação apontada no questionamento anterior, ‘letra A’, poderá resultar em base de cálculo negativa no mês das transferências efetuadas (deduções superiores às receitas do mês). Com isso, as entidades poderão utilizar a base negativa como crédito, ou apenas as possibilidades citadas no questionamento anterior? Se puder utilizar, como proceder?” (com destaque no original)*

4. A consulente questionava ainda se apenas as entidades autárquicas federais poderiam excluir de sua base de cálculo os recursos provenientes do Tesouro Nacional, ou se as entidades autárquicas de outras esferas poderiam fazê-lo:

*c) Tendo em vista o disposto no §1º, art. 70 do Decreto nº 4.524/02, qualquer entidade autárquica poderá excluir de sua base de cálculo os recursos provenientes do Tesouro Nacional, ou o dispositivo está restrito somente às autarquias federais?*

5. Em resposta aos questionamentos supracitados, a Divisão de Tributação da 7ª Região Fiscal (SRRF07) exarou a Solução de Consulta nº 395, de 3 de dezembro de 2012, cuja conclusão expôs o seguinte:

*Diante de tudo que expus, não reconheço eficácia à consulta no que diz respeito à dúvida manifestada em relação ao § 1º do art. 70 do Decreto nº 4.524, de 2002, e concludo, quanto ao restante, que ela deve ser solucionada mediante a declaração de que, como regra geral, apura-se a base de cálculo do Pasep com observância do regime de competência dos exercícios, e de que eventual crédito relativo ao Pasep pode ser objeto de restituição e compensação nos termos da seção VII do capítulo V da Lei nº 9.430, de 1996, que se inicia no art. 73 desta lei.*

6. Por seu turno, a peticionante interpôs Recurso de Divergência no qual alega haver discrepância de juízo dentro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre entendimento referente à apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep no que concerne ao regime de apuração das receitas, no qual requer o seguinte:

---

*Diante do exposto requer-se que o presente recurso seja admitido e, no mérito, provido, reformando a Solução de Consulta n.º 395/2012 – Disit 7ª RF, de maneira a reconhecer que as receitas que compõem a base de cálculo da contribuição devida para o PASEP pelas pessoas jurídicas de direito público interno são aquelas apuradas pelo regime de caixa, ou seja, as receitas correntes **efetivamente arrecadadas** e as transferências **efetivamente recebidas**, uniformizando, desta forma, o entendimento com a Solução de Consulta n.º 165/2011 – Disit 9ª RF, em consonância com a literalidade do art. 2º, III da Lei n.º 9.715/98.*

7. Protocolado o recurso, a Divisão de Tributação da 7ª Região Fiscal, realizou o juízo de admissibilidade no qual reconheceu divergência, nos seguintes termos:

*Levando em conta que o recurso é tempestivo, que ambas as soluções tratam do regime de escrituração de transferências correntes dos estados, municípios e autarquias, e se fundam em idêntica norma jurídica, entendo que se deve admitir o recurso especial interposto e encaminhá-lo à Coordenação Geral de Tributação (Cosit), para a sua apreciação.*

8. Em síntese, é o relatório.

## **Fundamentos**

9. Preliminarmente, acentua-se que o processo de consulta e divergência 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.

10. Conforme o relatado, a presente Solução de Divergência tem como finalidade dirimir dúvida acerca do regime de apuração – caixa ou competência – a que estão submetidas as receitas públicas integrantes da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais prevista na Lei n.º 9.715, de 1998.

11. Esta Coordenação-Geral de Tributação já se manifestou sobre o assunto através da Solução de Divergência Cosit n.º 20, de 16 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 26 de janeiro de 2017, seção 1, pág. 20, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Reproduz-se abaixo o teor de tal Solução de Divergência:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO.  
REGIME DE CAIXA**

*As receitas que compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas de direito público são aquelas apuradas pelo regime de caixa, ou seja, as receitas correntes efetivamente arrecadadas e as transferências efetivamente recebidas.*

**Dispositivos Legais:** inciso III e § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998; art. 70 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002; art. 35 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

**Relatório**

(...)

**Fundamentos**

(...)

9. *Posto isso, trata-se de divergência que tem por foco o art. 2 da Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, que é a atual legislação aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos, nos termos abaixo transcritos:*

**Lei nº 9.715, de 1998**

(...)

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

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;*

~~*H - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários; (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)*~~

*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.*

(...)

*§ 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)*

(...) ”(grifou-se)

10. *Afirma o interessado, citando o art. 2 da Lei nº 9.715, de 1998, o art. 70 do Decreto nº 4.524, de 2002, e o art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, que as pessoas jurídicas de direito público interno, para fins de apuração da base de*

*cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, devem apurar as suas receitas pelo regime de caixa, o que vai no mesmo sentido da SC n.º 165, de 04 de agosto de 2011, da Disit/SRRF09, e na direção oposta do explanado na SC n.º 405, da Disit/SRRF07.*

11. *Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 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 Receita Federal do Brasil (RFB) (< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> > ), que nos termos do art. 9.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

12. *Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:*

### **Fundamentos**

(...)

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 n.º 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 n.º 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, antes sobre os quais incide a contribuição em análise. Segundo a Lei n.º 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 (independem 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 recebedor). 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 subsequentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

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

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

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

(...)

#### **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.*

(...)

13. Conforme se depreende dos dispositivos supramencionados, a Lei n.º 9.715, de 1998, em seu art. 2, III, deixa claro que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das pessoas jurídicas de direito público interno é composta pelas receitas correntes **arrecadadas** e pelas transferências **recebidas**, que, de fato, são termos propriamente referenciados ao regime de caixa.

14. O Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas em geral, em seu art. 70, reitera a composição da base de cálculo da contribuição em voga trazida pela lei acima citada, nos seguintes termos (grifou-se):

“Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas **receitas arrecadadas** e nas **transferências correntes e de capital recebidas** (Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).”

15. O termo “receitas correntes” foi definido pela Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (conforme explanado no item 13 da Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 2017), que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. As definições trazidas na citada lei são utilizadas para o correto entendimento do disposto no art. 2, III, da Lei n.º 9.715, de 1998, sendo, portanto, pertinente fazer alusão aos seus dispositivos.

16. Dessa forma, para reiterar o até aqui defendido, convém citar o art. 35 da falada Lei n.º 4.320, de 1964, o qual assim dispõe (grifou-se):

“Art. 35. **Pertencem ao exercício financeiro:**

**I - as receitas nêle arrecadadas;**

**II - as despesas nêle legalmente empenhadas.”**

17. Tal dispositivo, ao utilizar o termo “arrecadadas”, só vem a confirmar o entendimento de que a apuração das receitas recebidas pelos entes públicos se submetem ao regime de caixa.

18. Percebe-se, portanto, que a opção do legislador foi por tributar as receitas auferidas pelos entes públicos pelo regime de caixa (receitas **arrecadadas** e transferências **recebidas**), ou seja, integrará a base de cálculo da contribuição apenas as receitas e transferências efetivamente ingressadas nos cofres públicos, entendimento este já defendido pela acima referenciada Solução de Consulta n.º 165, da Disit/SRRF09, de 04 de agosto de 2011.

19. Dessa forma, comporá a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos apenas os recursos que forem efetivamente ingressados em seu caixa.

### **Conclusão**

20. Diante do exposto, soluciona-se o recurso especial de divergência respondendo à interessada que as receitas que compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas de direito público são aquelas apuradas pelo regime de caixa, ou seja, as receitas

---

*correntes efetivamente arrecadadas e as transferências efetivamente recebidas.*

## **Conclusão**

12. Diante dos fundamentos acima proferidos, soluciona-se a presente divergência respondendo-se à recorrente que as receitas públicas integrantes da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais são aquelas apuradas mediante o regime de caixa, ou seja, as receitas correntes efetivamente arrecadadas e as transferências correntes e de capital efetivamente recebidas.

13. Nesses termos, reformem-se a Solução de Consulta Disit/SRRF07 n.º 395, de 3 de dezembro de 2012 e as demais soluções de consulta que adotam seu entendimento.

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB n.º 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  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência. 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