
Solução de Consulta nº 530 - Cosit**Data** 18 de dezembro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP****CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE RECEITAS GOVERNAMENTAIS. DEVOLUÇÃO DE VALORES. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.**

Na hipótese de uma pessoa jurídica contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devolver aos titulares valores recebidos em excesso e que foram incluídos na base de cálculo da mencionada contribuição havida no período de apuração em que houve o recebimento dos referidos valores:

a) se a devolução de valores ocorrer antes de haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, a pessoa jurídica poderá adotar os procedimentos cabíveis para retificar a apuração da contribuição no mencionado período e evitar o recolhimento indevido (retificação das declarações tributárias, adequações contábeis exigidas, etc);

b) se a devolução de valores ocorrer após haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, configurar-se-á indébito tributário (cujo procedimento para restituição de valores está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017), sendo vedado à pessoa jurídica excluir os valores devolvidos da base de cálculo da contribuição em voga apurada no mês em que ocorrer a devolução de valores.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, *caput*, III, e §§ 3º e 7º, e art. 8º, III; LC nº 8, de 1970, arts. 1º, 2º e 3º; Lei nº 4.320, de 1964, arts. 11, 12 e 13; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 70.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser uma *Autarquia Estadual responsável pela administração do Regime Próprio de Previdência do Estado*.

2. A Consulente relata que as fontes de custeio do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS - em questão estão previstas em Lei Complementar do Estado.

3. Em suma, a interessada esclarece que:

3.1. *Os recursos destinados para custeio do Regime Próprio de Previdência são oriundos de receita arrecadada pelo Estado, repassados mediante contribuição mensal compulsória ou cobertura de déficit financeiro para a entidade autárquica gestora responsável pela administração de todo o Regime Próprio do Estado;*

3.2. *Os poderes Legislativo e Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas, de igual modo, estão obrigados legalmente a custear o RPPS. Pragmaticamente, recebem os recursos para manutenção de suas atividades operacionais mediante repasse destacado na Lei de Orçamento Estadual e, por conseguinte, o Estado transfere parcela de seus recursos para manutenção e custeio dos demais poderes e para custeio do Regime Próprio de Previdência (...);*

3.3. *O Estado modificou o sistema previdenciário com a “segregação de massas”, ou seja, separação dos segurados filiados ao RPPS em grupos distintos que se vinculam a planos ou fundos com naturezas peculiares (com a edição da Lei Complementar citada no item 2 supra);*

3.4. *O Instituto de Previdência, a partir da “segregação de massas” (...), passou então a administrar dois Fundos mantenedores da Previdência, a saber, o Fundo Financeiro, estruturado no regime de repartição simples; e o Fundo Previdenciário, estruturado em regime de constituição de reservas de capital; e*

3.5. *Além da contribuição mensal compulsória (...) prevista em lei, o Estado (Poder Executivo, Legislativo, Judiciário, Ministério Público e Tribunal de Contas) é responsável pela cobertura de déficit do Fundo Financeiro sempre que as receitas forem insuficientes para cobertura do custeio.*

4. Outro tema abordado pela Consulente é a possibilidade de devolução de quantias recolhidas a maior ou indevidamente pelos contribuintes:

(...) destaca-se as situações que resultam em restituição de receita, tendo em vista que podem ocorrer fatos supervenientes que ensejem a necessidade de restituições. Estas operações são registradas como dedução de receita orçamentária, possibilitando maior transparência das informações relativas à receita bruta e líquida. O processo de restituição consiste na devolução total ou parcial de receitas orçamentárias que foram recolhidas a maior ou indevidamente pelos contribuintes, ou seja, refere-se a receita que foi tributada pela contribuição para o PIS/PASEP no mês de sua arrecadação, porém, devolvida em mês posterior, após a constatação do indébito. Não há necessidade de autorização orçamentária para sua devolução.

5. Após expor seu entendimento sobre o tratamento dado pela legislação federal aos fatos descritos na consulta, a Interessada indaga:

5.1. *“A contribuição para o PIS/PASEP incidirá sobre as receitas arrecadadas pela entidade autárquica gestora do Regime Próprio de Previdência dos Servidores do Estado (...), provenientes das contribuições pagas pelo Estado nos termos do artigo (transcrito no item 2 supra)?*

5.2. *A teor do que dispõe o art. 2º, § único, da LC nº 08/70, prevendo incidência única, em qualquer hipótese, da contribuição para o PIS/PASEP sobre as receitas arrecadadas pelas entidades de direito público interno, e as deduções dispostas no art. 7º da Lei nº 9.715/98, as contribuições patronais transferidas pelo Estado ao seu Instituto de Previdência para custeio do Regime Próprio de Previdência dos seus servidores poderão ser deduzidas da base de cálculo da autarquia gestora dos Fundos Financeiro e Previdenciário?*

5.3 *O disposto no § 1º, art. 70 do Decreto nº 4.524/02 admite que qualquer entidade autárquica poderá excluir de sua base de cálculo os recursos provenientes do Tesouro, portanto o regramento pode ser aplicado [à Consulente], como já tem sido feito pelo Estado [ao qual ela se vincula]?*

5.4. *As receitas orçamentárias arrecadadas e restituídas por motivos de recolhimento indevido ou a maior pelos contribuintes serão deduzidas da base de cálculo no mês de pagamento de sua restituição?”*

Fundamentos

6. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

7. Assim, a 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.

8. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

9. Acerca da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais nas operações intragovernamentais e intergovernamentais, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, (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.

9.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (grifos constam no original):

“EMENTA:

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 receptor 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.

(...)

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.

(...)

Fundamentos

(...)

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.

(...)

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 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 n.º 338 de 26/04/2006

Art. 1.º 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. 2.º da Lei n.º 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 (§ 2.º e § 6.º do art. 12 da Lei n.º 4.320, de 1964), o que configura a situação descrita na parte final do art. 7.º ou no § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 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. 2.º da Lei n.º 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. (...).*

(...)

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 nº 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.(...).

(...)

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.*

(...)”

10. Aplicando-se esses conceitos ao caso descrito na presente consulta, tem-se que: (i) as receitas provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores são receitas correntes da consulente; (ii) as contribuições dos órgãos patronais são classificadas como operações intraorçamentárias; e (iii) receitas direcionadas para a manutenção e funcionamento do órgão são classificadas como transferências correntes.

11. Sendo assim, as duas primeiras indagações da Consulente são respondidas nos seguintes termos:

11.1. Incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre Receitas Governamentais sobre as receitas da Consulente referentes aos valores recolhidos pelo Estado a título de contribuição patronal, nos termos da Lei Complementar estadual que rege o Regime Próprio de Previdência Social administrado por ela.

11.1.1. Importante ressaltar que o ente transferidor também não pode deduzir tais valores de sua base de cálculo dessa contribuição, haja vista não se tratar de transferências correntes e de capital.

11.1.2. Quanto à classificação das demais receitas transferidas pelo Estado ao ente autárquico, conforme ressalta o item 25.9 da Solução de Consulta acima reproduzida, qualquer receita corrente deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais. Do mesmo modo, qualquer transferência corrente ou de capital deve compor a base de cálculo do tributo, tendo em vista o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

12. Na terceira pergunta, a Consulente alega que o §1º do art. 70 do Decreto nº 4.524, de 2002, “*admite que qualquer entidade autárquica poderá excluir de sua base de cálculo os recursos provenientes do Tesouro, portanto o regramento pode ser aplicado [à Consulente], como já tem sido feito pelo Estado [ao qual ela se vincula]*”. Por didático, transcreve-se o dispositivo em questão:

Decreto nº 4.524, de 2002

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 nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º 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.

12.1. A resposta a este questionamento encontra-se no item 26.6 da Solução de Consulta acima transcrita: *“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.”.*

13. A quarta questão apresentada pela Consulente refere-se à arrecadação por ela de valores indevidos ou a maior, no passado, e à possibilidade de deduzi-los da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais no mês em que eles forem restituídos aos seus titulares.

14. Perceba-se que a hipótese de interesse aqui é apenas aquela em que a devolução de valores pela consulente ocorre após o recolhimento da contribuição em voga relativa ao período de apuração em que houve o recebimento originário, pois caso não tenha havido ainda o recolhimento do valor da contribuição a consulente pode adotar as medidas cabíveis para evitar o recolhimento indevido (retificação das declarações tributárias, adequações contábeis exigidas, etc).

15. Em última análise, o que se discute é a possibilidade de alteração retroativa ou de adoção de mecanismo de equalização da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais havida em determinado período de apuração em razão da diminuição do montante de receita auferida pelo contribuinte decorrente da devolução de valores a seus titulares.

16. A alteração da base de cálculo de um tributo, seja em momento posterior ao encerramento do período de apuração ou durante o próprio período, é matéria grave e excepcional, dada a repercussão no montante de tributo devido e a dificuldade de acompanhamento pela Administração Tributária. Exatamente por isso as legislações dos diversos tributos costumam apresentar tratamento expresso e detalhado para a matéria.

17. Em diversas hipóteses a legislação dos tributos cria mecanismos de equalização da base de cálculo do tributo, condicionados à ocorrência de requisitos fáticos e subordinados ao cumprimento de obrigações acessórias. Exemplificativamente: a) no Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), inciso I do § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; b) na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins incidentes sobre faturamento apuradas em regime cumulativo, inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; c) na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins incidentes sobre faturamento apuradas em regime não cumulativo, alínea “a” do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

18. No caso da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais não há regras legais específicas para a matéria, o que demanda a aplicação das regras tributárias gerais para elucidação da questão.

19. Como dito, a legislação da referida contribuição não prevê qualquer regra para a situação descrita pela consulente, sendo, portanto, inadmissível a utilização de qualquer

mecanismo simplificado de solução, como exclusão dos valores devolvidos da base de cálculo da contribuição havida no período de apuração em que ocorra a devolução, como apuração de crédito relativo ao valor devolvido, como apuração de base de cálculo negativa, etc.

20. Todavia, a diminuição da receita auferida pelo sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais decorrente da devolução de valores recebidos em excesso, com base em parâmetro fixado em ato normativo (Lei, Decreto, etc), configura exatamente o indébito tributário de que trata o art. 165 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

21. Saliente-se que a hipótese em análise alcança apenas a hipótese em que a devolução de valores está fundamentada na aplicação de atos normativos, o que faz surgir o indébito tributário, não alcançando a devolução de valores baseada em liberalidade da pessoa jurídica.

22. Configurado o indébito tributário, a legislação federal disponibiliza mecanismos para a restituição do valor recolhido em excesso, observada a legislação específica (Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, etc).

23. Portanto, na hipótese de uma pessoa jurídica, sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, devolver aos titulares valores recebidos em excesso e que foram incluídos na base de cálculo da mencionada contribuição havida no período de apuração em que houve o recebimento dos referidos valores:

a) se a devolução de valores ocorrer antes de haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, a pessoa jurídica poderá adotar os procedimentos cabíveis para retificar a apuração da contribuição no mencionado período e evitar o recolhimento indevido (retificação das declarações tributárias, adequações contábeis exigidas, etc);

b) se a devolução de valores ocorrer após haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, configurar-se-á indébito tributário (cujo procedimento para restituição de valores está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017), sendo vedado à pessoa jurídica excluir os valores devolvidos da base de cálculo da contribuição em voga apurada no mês em que ocorrer a devolução de valores.

Conclusão

24. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à Consulente que:

24.1. Os valores relativos à contribuição patronal repassado por um ente público estadual a uma autarquia estadual a ele vinculada caracterizam-se como operações intraorçamentárias, devendo ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais apurada pela autarquia recebedora. Tais recursos não podem ser excluídos da base de cálculo da referida contribuição devida por parte do ente transferidor dos recursos;

24.2. os valores recebidos por autarquia estadual administradora de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) decorrentes da contribuição dos segurados ativos, inativos e pensionistas são classificados como receitas correntes e devem ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, nos termos do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998;

24.3. os recursos classificados como receita do Tesouro Nacional e que sejam transferidos para autarquia devem ser tributados no ente transferidor. Outros recursos repassados a ela devem ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela autarquia.

24.4. Na hipótese de uma pessoa jurídica, sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, devolver aos titulares valores recebidos em excesso e que foram incluídos na base de cálculo da mencionada contribuição havida no período de apuração em que houve o recebimento dos referidos valores:

a) se a devolução de valores ocorrer antes de haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, a pessoa jurídica poderá adotar os procedimentos cabíveis para retificar a apuração da contribuição no mencionado período e evitar o recolhimento indevido (retificação das declarações tributárias, adequações contábeis exigidas, etc);

b) se a devolução de valores ocorrer após haver o recolhimento da contribuição relativa ao período de apuração em que houve o recebimento desses valores, configurar-se-á indébito tributário (cujo procedimento para restituição de valores está disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017), sendo vedado à pessoa jurídica excluir os valores devolvidos da base de cálculo da contribuição em voga apurada no mês em que ocorrer a devolução de valores.

Assinado digitalmente
FABIO BIGARELLI
Auditor-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 nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Encaminhe-se 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 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