



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.002 - SRRF04/Disit

Data 30 de janeiro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: ENTES PÚBLICOS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO RPPS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DO ENTE ARRECADADOR. CONTRIBUIÇÃO PRÓPRIA AO RPPS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DO ENTE PATRONAL. TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ENTE TRANSFERIDOR. TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS. CONVÊNIO, CONTRATO DE REPASSE OU INSTRUMENTO CONGÊNERE, COM OBJETO DEFINIDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ENTE BENEFICIÁRIO. FUNDO NACIONAL DE SAÚDE. TRANSFERÊNCIAS REGULARES E AUTOMÁTICAS AOS FUNDOS DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS. NATUREZA DE TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS.

Conforme explicitado na Solução de Consulta nº 278 - Cosit, de 2017, as contribuições ao RPPS retidas dos segurados por ente meramente arrecadador sofrem tributação da Contribuição para o PIS/Pasep apenas

quando de sua transferência para o ente que detém a titularidade de tal receita, devendo ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.

Lado outro, as contribuições patronais ao RPPS devidas ao ente gestor respectivo não podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep do ente contribuinte, uma vez que não constituem transferências correntes ou de capital.

Por força do disposto nos arts. 2º, §7º, e 7º da Lei nº 9.715, de 1998, a Contribuição para o PIS/Pasep não incide duplamente sobre as transferências constitucionais, legais e voluntárias, conforme esclarecido pela Solução de Consulta nº 278 - Cosit, de 2017.

Consoante o caput do art. 18 e o art. 22 da Lei Complementar nº 141, de 2012, as transferências de recursos do Fundo Nacional de Saúde aos fundos de saúde controlados pelos estados, Distrito Federal e municípios efetuadas de modo regular e automático são enquadradas na classe das transferências obrigatórias, situação distinta das transferências voluntárias de que trata o art. 18, parágrafo único, do mesmo diploma legal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 278 - COSIT, DE 1º DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º e 7º.

Relatório

Devidamente qualificado e representado, o contribuinte interpôs consulta relativa à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas das pessoas jurídicas de direito público interno.

2. Afirma ter participado de reunião de conformidade, nos termos da Portaria RFB nº 641, de 11.05.2015, sem caracterização de início de procedimento fiscal, pela qual foi orientado a retificar a apuração do PIS/Pasep, efetuar ajustes nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários – DCTFs, já encaminhadas, acompanhados dos recolhimentos relativos

aos créditos tributários remanescentes, bem como efetuar pagamento ou parcelamento de débitos existentes, informando, ao final, a conclusão da regularização.

3. Após elencar os fundamentos normativos da consulta, passa a descrever suas dúvidas, relativas a possível:

3.1. retroatividade da orientação constante da Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1º.06.2017, considerando que o consulente teria sido fiscalizado no ano anterior, sem que houvessem sido questionados os procedimentos então adotados, revelando aparente desconformidade entre a referida solução de consulta e os arts. 100, inciso II, e 105, do Código Tributário Nacional;

3.2 caracterização de *bis in idem* em razão da incidência da contribuição citada sobre valores transferidos ao RPPS a título de contribuição previdenciária, a qual constitui *mera vinculação de recursos e não uma nova arrecadação de fato*, contrariando expressa orientação da Portaria MPS nº 402/2008, segundo a qual *os recursos só podem ser utilizados para o pagamento dos benefícios previdenciários e para a taxa de administração do RPPS*;

3.3 recolhimento em duplicidade sobre as demais despesas intraorçamentárias, efetuadas por outras entidades autárquicas, em razão da existência de imposição sobre valores relativos a receitas correntes próprias (ICMS, IPVA, ICDMD, ISS, ITBI, IPTU etc.) e *sobre os mesmos recursos vinculados à administração indireta*, sem possibilidade de dedução;

3.4 existência de *bis in idem*, *cálculo de contribuição sobre contribuição*, pelo fato de a receita de uma contribuição previdenciária servir de base cálculo a uma contribuição social;

3.5 ampliação da base de cálculo da entidade autárquica contribuinte do PIS/Pasep, *beneficiária da descentralização orçamentária e financeira*, pelo fato de tal base não se limitar às *Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) provenientes de receitas orçamentárias*, alcançando também *qualquer transferência, a título de descentralização da execução orçamentária e financeira, realizada entre pessoas jurídicas de direito público interno, com exceção das exclusões previstas em lei (§ 7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98)*;

3.6 violação, por parte da Solução de Consulta RFB nº 278, de 2017, do disposto nos arts. 2º e 7º da Lei nº 9.715, de 25.11.1998, ao *vincular a possibilidade de exclusão da base de cálculo somente às receitas de transferências voluntárias e não permitir a dedução das transferências concedidas decorrentes de convênio, contratos de repasse ou instrumentos congêneres*; divergindo tal interpretação também do disposto nos arts. 100, inciso II; 105; 108, §1º, e 109 do CTN;

3.7 contrariedade entre a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, o art. 166 da Constituição Federal, a Portaria STN nº 764, de 2017, relativamente à *vinculação dos recursos recebidos decorrentes de convênios, contratos de*

repassa e instrumentos congêneres às transferências voluntárias, para fins de exclusão da base de cálculo do ente recebedor dos recursos;

3.8 restrição indevida à aplicação do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, no que concerne à possibilidade de o ente transferidor deduzir transferências da base de cálculo da contribuição.

4. Nada obstante o fato de o consultante ter indicado a existência de sete questionamentos, sendo dois deles subdivididos em duas partes, a divisão em oito quesitos, acima disposta, visa conferir maior clareza ao teor das dúvidas apresentadas.

5. É o relatório.

Fundamentos

6. Cabe salientar, inicialmente, que a consulta fiscal, disciplinada nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, arts. 88 a 103 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011, e na IN RFB nº 1.396, de 16.09.2013, destina-se a conferir interpretação uniforme e vinculante, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a dispositivos da legislação tributária que tenham sido objeto de questionamento por parte daqueles autorizados à sua formulação.

7. Desse modo, a consulta fiscal não se presta à ratificação ou à comprovação de fatos alegados pelo consultante, sendo as informações apresentadas pelos interessados tomadas apenas como hipóteses relativas à aplicação das normas tributárias.

8. No que toca à análise da eficácia da consulta, esta não se limita à verificação de elementos subjetivos, já que do elenco constante do art. 18 da IN RFB nº 1396, de 2013, figuram situações que demandam a análise própria dos questionamentos, objetivamente considerados. Por esse motivo, será apontada, quando for o caso, a ocorrência de ineficácia total ou parcial, a vinculação da resposta a solução de consulta prévia, ou o caráter vinculante da nova solução.

9. Dito isso, afigura-se razoável iniciarmos a análise dos pontos da consulta mediante a leitura dos dispositivos relevantes, elencados na Lei nº 9.715, de 1998:

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.

(...)

§ 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 entidade da Administração Pública, e **deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas**.*

(grifei)

Primeira Questão (item 3.1)

10. Afirma o contribuinte ter sido fiscalizado pela RFB em período anterior à publicação da Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1º.07.2017, sem que a forma de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep tivesse sido objeto de questionamento ou procedimento fiscal.

11. Sobre essa temática, incidem, em tese, três dispositivos da Lei nº 5.172, de 25.08.1966, Código Tributário Nacional -CTN, os arts. 145, 146 e 149.

12. Assim dispõe o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(grifei)

13. Desse modo, a alteração de interpretação conferida por autoridade administrativa aos efeitos tributários associados a determinado fato não pode modificar interpretação anteriormente fixada pelo lançamento tributário. Neste caso, a modificação de critério jurídico somente será eficaz em relação a fato gerador posterior.

14. Lado outro, rezam os arts. 145, inciso II, e 149 do mesmo Digesto Tributário:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

15. Dessarte, caso tenha havido procedimento fiscal do qual tenha resultado lançamento, este somente poderá ser alterado pela autoridade tributária se presentes as condições relacionadas no art. 149.

16. Cabe ressaltar que o termo *fiscalizado*, empregado pela consulente, não pode ser tomado aqui em sentido lato, devendo ser restrito apenas às atividades de fiscalização exercidas pela Administração Tributária Federal balizadas pelo Decreto nº 70.235, de 6.03.1972.

17. De outra parte, existindo solução de consulta que tenha fixado orientação vinculante, o conteúdo mais gravoso advindo de alteração superveniente alcançará apenas os fatos geradores posteriores à sua publicação na Imprensa Oficial ou à ciência do consulente, por força do art. 17 da IN RFB nº 1396, de 16.09.2013:

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

18. Contudo, excetuadas as hipóteses acima especificadas, a retroatividade de norma meramente interpretativa foi estabelecida pelo art. 106, inciso I, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

19. Outrossim, carece a consulta de elementos que demonstrem a ocorrência de quaisquer hipóteses de vedação à retroatividade apresentadas, especialmente no que toca à existência de fiscalização conforme o procedimento instituído pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Segunda Questão (item 3.2)

20. O consulente supõe, em seguida, *bis in idem*, por entender que a transferência efetuada ao RPPS a título de contribuição previdenciária sofre incidência do PIS/Pasep, nos termos da Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 2017, tendo questionado também o fato de a Portaria MPS n.º 402/2008 supostamente haver determinado que as receitas previdenciárias somente podem ser utilizadas para o pagamento de benefícios previdenciários e taxa de administração do RPPS, não sendo o pagamento de tributos uma das destinações possíveis.

21. Sabe-se que, conforme a Lei Complementar Estadual n.º XXX, de XX.XX.XXXX, X XXXXXX, é a autarquia responsável pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social-RPPS, do Estado XXXXX.

22. Neste passo, devemos distinguir, primeiramente, duas situações relacionadas à arrecadação da contribuição para o RPPS.

23. No caso de contribuições retidas dos próprios segurados, não há qualquer dúvida que serão aplicadas as disposições do item 23.4.2. da solução de consulta referida, conforme abaixo:

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).

24. Assim, como se trata de transferência legal, a sistemática a ser adotada pelos entes transferidor e beneficiário encontra-se detalhada no item 20.5.1 da mesma solução de consulta:

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 recebedor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.

25. Desse modo, não é cabível a interpretação de que a solução de consulta teria concebido que as transferências realizadas do Estado XXXX ao XXXX, em conformidade com as disposições da lei complementar estadual correlata, estaria submetida ao tratamento especificado para as operações intraorçamentárias, uma vez que estas últimas se fazem devidas em razão de contraprestação em bens e serviços ou de pagamento de obrigações da entidade, e não de disposição legal, como é caso.

26. Lado outro, as contribuições patronais dos servidores são, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social, editado pelo então Ministério da Previdência Social (disponível em: <http://sa.previdencia.gov.br/site/arquivos/office/3_100204-101907-696.pdf> Acesso em: 27 de jan. 2020), receitas correntes intraorçamentárias, vale dizer, neste caso deve ser observado o disposto no item 23.5.3 da multicitada solução de consulta:

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.

27. Paralelamente, observa-se que a vinculação referida pela Portaria MPS 402/2008 não tem o condão de alterar a definição da sujeição passiva tributária, a qual decorre de lei.

Terceira Questão (item 3.3)

28. O questionamento em tela relaciona-se estreitamente ao anterior, uma vez que trata da impossibilidade de outras despesas de natureza intraorçamentária serem excluídas da base de cálculo do tributo.

29. Também aqui não há falar em hipótese de exclusão de valores da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep por configuração de *bis in idem*, uma vez que a determinação da base de cálculo do tributo é matéria de lei, o que foi observado pela Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017.

Quarta Questão (item 3.4)

30. Neste questionamento, o consulente mais uma vez esgrime o argumento de que haveria *bis in idem* pelo fato de receita relativa à arrecadação da contribuição previdenciária patronal do RPPS ser incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep. Novamente, observa-se que o consulente não traz qualquer hipótese passível de alterar a interpretação legal plasmada na Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, restringindo-se apenas à ilação de que a incidência de “contribuição sobre contribuição” configuraria *bis in idem*.

Quinta Questão (item 3.5)

31. O consulente, neste patamar, aduz que a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, teria afirmado que a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep não estaria limitada:

a Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) provenientes de receitas orçamentárias, mas contemplariam qualquer transferência, a título de descentralização da execução orçamentária e financeira, realizada entre pessoas jurídicas de direito público interno, com exceção das exclusões previstas em lei (§7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98).

32. Transcreve, posteriormente, os itens 23.4, 23.4.1 e 23.4.2, da solução de consulta referida, nos quais foi explicitado que o tratamento dado às transferências intergovernamentais, tangente à exclusão da base de cálculo da contribuição autorizada pelo art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 1998, também é aplicável às transferências intragovernamentais.

33. Observa-se que a orientação abordada pelo consulente está diretamente relacionada à possibilidade de descentralização orçamentária, uma vez que tais transferências se perfazem entre entidades públicas, devendo-se observar o regime de inclusão ou exclusão da base de cálculo que se encontra explicitado, no que tange às transferências intergovernamentais, nos itens 20.5 a 20.7 da solução de consulta que fundamenta a presente, e que visa justamente dar clareza aos dispositivos legais versando sobre transferências, sejam elas constitucionais, legais ou voluntárias.

34. Novamente, constata-se que o consulente faz alusão a suposta “ampliação da base de cálculo”, decorrente da sistemática detalhada na Solução de Consulta RFB nº 278, de

2017, sem qualquer indicação do que consistiria a desconformidade legal pertinente à determinação da base de cálculo da contribuição.

Sexta Questão (item 3.6)

35. O sexto questionamento traz dúvida sobre a diferença entre transferências constitucionais e legais, de um lado, e transferências voluntárias, do outro, bem como sobre o tratamento tributário correspondente, objeto dos itens 20.5 a 20.7 da Solução de Consulta RFB nº 278, de 2017.

36. De acordo com o texto da solução de consulta em discussão, as transferências constitucionais e legais não devem constar da base de cálculo do ente transferidor, sendo computadas somente na apuração da contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário, em obediência ao comando do art. 2º, inciso III, combinado com o art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998.

37. Ainda segundo a mesma orientação administrativa vinculante, o fato de a titularidade da transferência voluntária para o ente beneficiário somente se configurar quando do seu efetivo recebimento significa que a exclusão não pode ser efetuada na base de cálculo do ente transferidor, uma vez que a receita total arrecadada já terá sido objeto de incidência da contribuição para o PIS/Pasep. Desse modo, a fim de ser evitada a ocorrência de nova tributação sobre o valor transferido, o ente beneficiário poderá excluí-lo da base de cálculo apurada, em conformidade com o disposto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998.

38. Os convênios, contratos de repasse, auxílios etc. foram tratados como meios para a formalização de transferências voluntárias, conforme explicitamente reza o item 20.5.2. da solução de consulta, transcrito pelo próprio consulente, **carecendo de sentido a afirmação do interessado quanto à ocorrência de:**

inovações na interpretação do dispositivo legal, ao vincular a possibilidade de exclusão da base de cálculo somente às receitas de transferências voluntárias e não permitir a dedução das transferências concedida decorrentes de convênio, contratos de repasse ou instrumentos congêneres.

39. Segundo disposto na solução de consulta trazida à baila, a regra geral para o caso de transferências voluntárias, formalizadas mediante convênios, contratos de repasse e instrumentos congêneres, significa que os valores transferidos serão excluídos quando da apuração da base de cálculo da contribuição devida pelo beneficiário, ao contrário do que

ocorre quando de transferências constitucionais ou legais, em que a exclusão se processa na apuração da base de cálculo do ente transferidor.

40. Em ambas a hipóteses analisadas, tanto no caso das transferências constitucionais e legais como na hipótese de transferências voluntárias, não haverá incidência de contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita transferida em mais de um ente público envolvido.

41. Do exposto, não há violação a quaisquer dispositivos do CTN citados pelo consulente, tampouco aos arts. 2º e 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Sétima Questão (item 3.7)

42. Passa-se, então, à sétima dúvida, na qual o consulente questiona suposta restrição indevida ao texto legal, no que tange à possibilidade de exclusão das transferências voluntárias da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, aduzindo que:

7) [...] o conceito de transferências voluntárias, por ser mais abrangente, poderia contemplar outras formas de repasses de recursos, não realizadas especificamente por convênio ou contratos de repasse, como as realizadas por meio da modalidade fundo a fundo, que dispensou a celebração de convênios para tornar mais célere os repasses de recursos, conforme disposto no art. 18 da CL nº 141/2012

43. Mais adiante, o consulente afirma que:

De acordo com o disposto no parágrafo único do art. 18 da LC nº 141/2012, verifica-se que a redação do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 apenas especificou os meios formais de transferências correntes, sem vincular os recursos a transferências obrigatórias ou voluntárias.

44. Haja vista a afirmação do interessado estar acompanhada da transcrição do art. 18 da Lei Complementar nº 141, de 2012, e do art 71, inciso IV, da Constituição da República, percebe-se, pela leitura conjunta dos dispositivos citados com o art. 22 da mesma lei complementar, a incongruência da tese do consulente:

Lei Complementar nº 141, de 2012

Art. 18. Os recursos do Fundo Nacional de Saúde, destinados a despesas com as ações e serviços públicos de saúde, de custeio e capital, a serem executados pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios serão

transferidos diretamente aos respectivos fundos de saúde, de forma regular e automática, dispensada a celebração de convênio ou outros instrumentos jurídicos.

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

(...)

*Art. 22. É vedada a exigência de restrição à entrega dos recursos referidos no inciso II do § 3º do art. 198 da Constituição Federal **na modalidade regular e automática prevista nesta Lei Complementar, os quais são considerados transferência obrigatória** destinada ao custeio de ações e serviços públicos de saúde no âmbito do SUS, sobre a qual não se aplicam as vedações do inciso X do art. 167 da Constituição Federal e do art. 25 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.*

Parágrafo único. A vedação prevista no caput não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega dos recursos:

I - à instituição e ao funcionamento do Fundo e do Conselho de Saúde no âmbito do ente da Federação; e

II - à elaboração do Plano de Saúde.

(grifei)

Constituição Federal

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

45. Lado outro, cabe a leitura do art. 25 da Lei Complementar nº 101, de 2000:

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

46. Dessarte, a definição trazida pela LRF relativamente às transferências voluntárias exclui expressamente aquelas que decorram de determinação constitucional ou legal, assim como as destinadas ao SUS.

47. Nesse contexto, o art. 18 da Lei Complementar nº 141, de 2012, estabelece em seu *caput* hipóteses de transferência, **de forma regular e automática**, de recursos oriundos do Fundo Nacional de Saúde e destinados aos fundos de saúde controlados pelos estados, Distrito Federal e municípios, isto é, transferências “fundo a fundo, **enquadradas na classe das obrigatórias**, segundo o disposto no art. 22 do mesmo diploma legal.

48. Lado outro, o parágrafo único do mesmo art. prevê hipótese de transferência voluntária, designação expressamente utilizada pelo legislador, em que os recursos federais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde dos entes da federação por meio de uma das formas especificadas no art. 71, inciso IV, da Carta Política, isto é, convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres.

49. À vista disso, depreende-se a perfeita adequação da Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, aos textos legal e constitucional, não havendo espaço para modificação do entendimento já descrito, constante dos itens 22.1 e 22.2 do referido ato interpretativo:

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

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

22.2. Porém, o parágrafo único do art. 18 e o parágrafo único do art. 20 da Lei Complementar nº 141, de 2012, dispõem que, em situações específicas, os recursos federais e estaduais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária. Portanto, em tais casos, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, serão utilizadas as mesmas regras das transferências voluntárias para os recursos do SUS, desde que a transferência decorra de

“convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido”, nos termos do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

50. Isto posto, a afirmação do requerente, no sentido de que a Solução de Consulta Cosit nº 297, de 14.07.2017, haveria, transversalmente, entendido que “as demais transferências formalizadas por instrumento congênere a convênio, mas consideradas como obrigatórias, não estariam contempladas pelo dispositivo legal, devendo, portanto, serem incluídas na base de cálculo do Pasep”, não procede, uma vez que o exemplo trazido, constante do art. 18, parágrafo único, da Lei Complementar nº 141, de 2012, **versa explicitamente sobre transferências voluntárias.**

51. Ademais, a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, pretendeu demonstrar que a efetiva transferência financeira, no caso de transferências voluntárias, configura o efetivo recebimento pela entidade beneficiária (item 20.6 da referida solução de consulta). Para as transferências voluntárias, não é possível, segundo o entendimento da solução de consulta em tela, haver vinculação entre o registro de uma receita por parte do ente transferidor e uma transferência específica para o ente beneficiário.

52. O entendimento adotado na Solução de Consulta RFB nº 278, de 2017 decorre da forma de contabilização das transferências intergovernamentais, conforme estabelecido na 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (dispon. em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6> . Acesso em 27.01.2020).

53. De acordo com o referido manual, as transferências constitucionais ou legais constituem direito a receber cuja titularidade o ente beneficiário pode reconhecer no momento em que houver a arrecadação pelo ente transferidor, sendo então efetuado o competente registro neste sentido. Nada obstante, a receita orçamentária realizada somente será registrada posteriormente, uma vez que tal se efetiva apenas no ingresso do recurso, que possui caráter financeiro.

54. Lado outro, no que diz respeito à contabilização de transferências voluntárias, ainda que deva sempre existir previsão no orçamento do recebedor, por força da Lei nº 10.180, de 2001, não se admite, em regra, reconhecimento do direito a receber (exceto na hipótese de cláusula contratual que garanta o recebimento, em contrapartida ao

cumprimento de determinadas condições), sendo o registro contábil efetuado somente quando da efetiva transferência financeira.

55. Por conseguinte, a Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, por adotar como referência os critérios de reconhecimento de receita definidos pela própria STN, não contraria os atos da STN e tampouco o art. 166 da Constituição Federal.

Oitava Questão (item 3.8)

56. Finalmente, a oitava interrogação do interessado retoma linha argumentativa já explorada em questões anteriores, quando aduz suposta restrição indevida à aplicação do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, relacionada à possibilidade de o ente transferidor deduzir transferências.

57. Tal dúvida toca diretamente à resposta anterior, uma vez que a objeção do contribuinte, em realidade, vai contra a metodologia a ser aplicada na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, constante da Solução de Consulta RFB nº 278, de 2017.

58. Assim, o fato de as transferências passíveis de exclusão na apuração da base de cálculo do ente transferidor estarem limitadas àquelas cuja titularidade deva ser reconhecida pelo beneficiário no momento em que o ente transferidor as houver arrecadado, como o são, regra geral, as transferências constitucionais e legais, não implica limitação, como defende o peticionário, uma vez que as transferências voluntárias, ainda que não partilhem da sistemática contábil já assinalada, poderão ser deduzidas na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes beneficiários, tudo conforme as regras já explicitadas.

Conclusão

59. Responde-se à consulta nos termos acima, declarando-se sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017.

60. Encaminhe-se para procedimento próprio.

assinatura digital
Ricardo Rocha de Holanda Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta nº 278 - Cosit, de 1º de junho de 2017, consoante o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Publique-se, nos termos do art. 27 do ato normativo já referido, e dê-se ciência ao consulente.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04