



Solução de Consulta Interna nº 5 - Cosit

Data 29 de julho de 2019

Origem DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL
DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 1ª REGIÃO FISCAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Os recursos oriundos do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) devem ser integralmente adicionados à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais do Distrito Federal (DF), tendo em vista que os referidos recursos se classificam como transferências constitucionais e/ou legais recebidos de pessoa jurídica de direito público interno. Caso a União retenha parte desses valores, o DF pode excluir esses montantes de sua contribuição devida.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 10.633, de 2002; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º.

Relatório

Trata-se da Consulta Interna nº 1, de 21 de maio de 2019, formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 1ª Região Fiscal, acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre Receitas Governamentais, nos termos da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

2. Aduz que o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FDCF) *“é um fundo federal de natureza contábil, que foi instituído pela Lei nº 10.633, de 27 de dezembro de 2002, com a finalidade de prover os recursos necessários à organização e manutenção da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira para execução de serviços públicos de saúde e educação do mesmo ente público, de forma a atender ao mandamento previsto no inciso XIV do art. 21 da Constituição Federal de 1988”*.

3. Elucida que “os recursos destinados ao FCDF são consignados no orçamento geral da União” e que tais recursos, portanto, “não transitam pelo orçamento nem pela conta única do Distrito Federal, de modo que a operacionalização dos gastos é, em regra, realizada integralmente no âmbito federal”.

4. Ato contínuo, expõe que, “no entanto, a sistemática de aplicação dos recursos do FCDF foi alterada nos anos de 2015 e 2016. Nesses anos, os recursos alocados no FCDF, destinados especificamente às áreas de educação e saúde, tiveram a modalidade de aplicação alterada nos orçamentos da União – da modalidade direta para a modalidade transferência -, de forma que esses recursos foram transferidos da conta única do Tesouro Nacional para a conta única do Distrito Federal”.

5. Salaria que “a sistemática de aplicação dos recursos do FCDF destinados à área de segurança pública, nos anos de 2015 e 2016, não sofreu alteração nos orçamentos da União (modalidade direta), isto é, a execução orçamentário-financeira desses recursos foi realizada no Siafi, sem o trânsito desses recursos pelo orçamento ou pela conta única do Distrito Federal”.

6. Na proposição de solução para o caso, a interessada afirma que “os recursos do FCDF destinados às áreas de educação e saúde nos anos de 2015 e 2016 não foram deduzidos no cálculo da receita corrente líquida da União, para efeito de cumprimento das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal nos referidos anos” e que, embora “tenha oficiado a Secretaria do Tesouro Nacional (órgão central do sistema de contabilidade federal), não conseguiu obter informações que permitam concluir se a União deduziu os valores transferidos da sua base de cálculo”.

7. Por fim, questiona: considerando as informações obtidas de que “não foram efetuadas retenções da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as transferências dos recursos do FCDF realizadas ao Distrito Federal nos anos de 2015 e 2016, indaga-se se essas transferências devem ser classificadas: (1) como transferências intergovernamentais constitucionais ou legais, de forma que a União deve excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da contribuição e o Distrito Federal deve incluí-los na sua base de cálculo; ou (2) como transferências intergovernamentais voluntárias, de forma que a União deve manter os valores transferidos na sua base de cálculo da contribuição e o Distrito Federal deve excluí-los de sua base de cálculo”.

Fundamentos

8. A Constituição da República Federativa do Brasil, datada de 5 de outubro de 1988, prevê:

Constituição Federal de 1988

Art. 21. Compete à União:

(...)

XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

9. A Lei nº 10.633, de 27 de dezembro de 2002, que instituiu o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), dispõe o seguinte:

Lei nº 10.633, de 2002

Art. 1º Fica instituído o Fundo Constitucional do Distrito Federal – FCDF, de natureza contábil, com a finalidade de prover os recursos necessários à organização e manutenção da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como assistência financeira para execução de serviços públicos de saúde e educação, conforme disposto no inciso XIV do art. 21 da Constituição Federal.

§ 1º As dotações do FCDF para a manutenção da segurança pública e a assistência financeira para a execução de serviços públicos deverão ser discriminadas por atividades específicas.

§ 2º (VETADO)

§ 3º **As folhas de pagamentos** da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, custeadas com recursos do Tesouro Nacional, **deverão ser processadas através do sistema de administração de recursos humanos do Governo Federal**, no prazo máximo de cento e oitenta dias, contado a partir da publicação desta Lei, sob pena de suspensão imediata da liberação dos recursos financeiros correspondentes.

(...)

Art. 4º **Os recursos correspondentes ao FCDF serão entregues ao GDF até o dia 5 de cada mês, a partir de janeiro de 2003, à razão de duodécimos.**

(...)

[grifos ao original]

10. Por outro lado, a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais:

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 congêneres 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.**

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.

11. Acerca da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, há manifestação desta Cosit através da Solução de Consulta nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Abaixo, transcrevem-se os trechos relevantes dessa solução de consulta para a elucidação do caso aqui tratado:

Solução de consulta nº 278, de 2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

(...)

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50, IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º.

Relatório

(...)

Fundamentos

(...)

12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos em geral (a partir daqui tratada por Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais), bem como algumas de suas regras específicas, estão estabelecidas na Lei nº 9.715, de 1998, in verbis:

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

(...)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

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

(...)

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

§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)
(...)

Art. 7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra **entidade** da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas. **(grifo nosso)**.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

(...)

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

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

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

I - a União;

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

III - os Municípios;

~~IV - as autarquias;~~

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;
(Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

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

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

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

OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS

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

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

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

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

20.1. Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública: a primeira parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, veio a esclarecer que a receita tributária, que é espécie das receitas correntes (§ 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964), deve ser alocada a quem de fato ficará com os recursos oriundos da receita. Ora, ele corrobora o inciso III do art. 2º da mesma Lei nº 9.715, de 1998, por isso se remete a ele. Portanto, se um ente federativo arrecadar a receita tributária, mas os recursos forem transferidos a outra entidade por lhe pertencerem, a entidade receptora dos recursos deve inserir tais valores em sua base de cálculo. Aqui ocorreu nada mais que uma transferência corrente, que o próprio inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, já exige que seja incluída na base de cálculo da contribuição em voga devida pela entidade receptora;

20.2. E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas: a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução

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

Decreto nº 4.524, de 2002

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

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

(negritos ao original)

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

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I – União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, **deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública**, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e 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 “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.

(...)

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

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

(...)

3.6.4.4. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

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

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

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

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

20.5.1. Transferências constitucionais ou legais: são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do

inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente recebedor 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 recebedor 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 recebedora. 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.

20.8. Tendo em vista toda a explanação acima acerca do tratamento das transferências intergovernamentais, aí englobadas as transferências constitucionais e legais e as transferências voluntárias, **consideram-se respondidos os questionamentos da consultante nos itens “r”, “s”, “t”, “u”, “v”, “y”, “z” e “aa”.**

20.9. Quanto ao item “r”, restam prejudicados os questionamentos que envolvam a classificação da natureza da receita, já que se referem a aspectos estritamente contábeis.

20.10. No que se refere aos itens “u” e “z”, ressalta-se que todo e qualquer caso de transferências intergovernamentais, como os apresentados nos itens, deve ser classificado em transferência constitucional e/ou legal ou em transferência voluntária e seguir a regras aplicáveis a cada uma das espécies, conforme já apresentadas.

20.11. O art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.715, de 1998, foi acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 12.810, de 2013. Portanto, o questionamento “aa” se refere ao já decorrido dispositivo acrescido à Lei nº 9.715, de 1998.
(...)

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.

(...)

38. Reforme-se, naquilo em que for contrário a esta Solução de Consulta, a Solução de Divergência nº 02, de 10 de fevereiro de 2009, e a Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011.

12. O entendimento exposto pela solução de consulta acima colacionada é límpido no sentido de que a interpretação do inciso III do art. 2º c/c o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, deve ser no sentido de que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais as transferências correntes e/ou de capital constitucionais e/ou legais recebidas por pessoa jurídica de direito público interno.

13. Os recursos derivados do FCDF decorrem de determinação constitucional e legal e não há contraprestação direta em bens e serviços por parte do Governo do Distrito Federal (GDF), o que os enquadra no conceito de transferência constitucional e/ou legal, nos termos da Lei nº 4.320, de 1964.

14. Não obstante as declarações da peticionária de que os recursos do FCDF não transitam pelo orçamento nem pela conta única do Distrito Federal, de modo que a operacionalização dos gastos é, em regra, realizada integralmente no âmbito federal e que houve situação atípica apenas nos anos de 2015 e 2016 quanto às áreas de educação e saúde, **há determinação legal** de que os recursos do FCDF sejam entregues ao GDF até o dia 5 de cada mês, a partir de janeiro de 2003, na forma de duodécimos (art. 4º da Lei nº 10.633, de 2002).

15. A Lei nº 10.633, de 2002, limita-se a determinar que as folhas de pagamentos da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, custadas com recursos do Tesouro Nacional, deverão ser processadas pelo Governo Federal, não dispondo sobre exceção acerca do pagamento direto pela União dessas despesas específicas.

16. Como se percebe, a Lei nº 10.633, de 2002, é assente no sentido de que todos os recursos do FCDF serão **recebidos** pelo GDF e tais montantes, conforme retromencionado, constituem-se em transferências constitucionais e/ou legais.

17. Destarte, os valores recebidos pelo Distrito Federal oriundos do FCDF devem ser integralmente adicionados à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais desse ente, tendo em vista que os referidos recursos classificam-se como transferências constitucionais e/ou legais recebidas de pessoa jurídica de direito público interno.

18. Por último, atenta-se que o disposto no § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes públicos, podendo esses montantes ser excluídos da contribuição devida por esses últimos.

Conclusão

19. Tendo em vista o exposto, conclui-se que os recursos oriundos do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) devem ser integralmente adicionados à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais do Distrito Federal (DF), tendo em vista que os referidos recursos classificam-se como transferências constitucionais e/ou legais recebidos de pessoa jurídica de direito público interno. Caso a União retenha parte desses valores, o DF pode excluir esses montantes de sua contribuição devida.

(Assinado digitalmente)
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DIREI

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

(Assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Encaminhe-se e divulgue-se, nos termos da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

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