



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

|                     |                            |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO            | 00000.000000/0000-00       |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 312 – COSIT                |
| DATA                | 15 de dezembro de 2023     |
| INTERESSADO         | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF            | 00.000-00000/0000-00       |

## Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RECEITAS GOVERNAMENTAIS. AUTARQUIAS. TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS. BASE DE CÁLCULO.

As transferências governamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias.

As pessoas jurídicas de direito público interno devem apurar a Contribuição para o PIS/Pasep com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

No caso das autarquias, para a determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais, aplica-se o regramento específico instituído pelo § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam nela incluídas.

Desse modo, um recurso classificado como receita do Tesouro Nacional e que seja transferido a qualquer título a uma autarquia deve ser tributado no ente transferidor, sendo, no caso, a União. Outros recursos repassados à autarquia, oriundos do Tesouro estadual ou municipal, devem ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela autarquia, consoante o disposto no inciso III do art. 2º c/c o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

As transferências voluntárias intergovernamentais e intragovernamentais estão, como regra, 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 excluir tais montantes de sua base de cálculo.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 305, DE 2017.**

AUTARQUIAS. APLICAÇÃO FINANCEIRA DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS RECEBIDAS. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos auferidos pelos entes públicos com a aplicação financeira das transferências voluntárias recebidas são caracterizados como receita patrimonial, espécie de receita corrente, e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida por esses entes públicos, de acordo com o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 297, DE 2017.**

A existência de disposição contratual impondo a devolução da receita financeira ao ente transferidor não ilide a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e tampouco altera a sujeição passiva da obrigação tributária dele decorrente, conforme estabelece o art. 123 do CTN. Assim, ainda que, por disposição contratual, seja a consulente obrigada a devolver integralmente o rendimento das aplicações financeiras ao ente transferidor ao final do convênio ou contrato, é ela o sujeito passivo da obrigação tributária principal, devendo, portanto, na condição de contribuinte, realizar o recolhimento da contribuição incidente sobre tal receita.

**Dispositivos legais:** Lei nº 4.320, de 1964, art. 11; Lei nº 5.172, de 1966, arts 114, 121 e 123; Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, 7º e 8º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 306 a 313.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta tributária formulada por autarquia estadual na qual a interessada busca dirimir dúvidas quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor dos rendimentos financeiros auferidos com a aplicação das verbas recebidas a título de transferências voluntárias por meio de convênios ou contratos de repasse.

2 Cita como fundamentação legal da consulta a Solução de Consulta Cosit nº 297, de 14/06/2017, com destaque para seus itens 12.4 e 12.7, os quais transcreve, e o art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, também reproduzido, e ao final questiona:

*1) O beneficiário recebedor das transferências voluntárias por meio de convênios ou contratos de repasse, deve incluir o rendimento da aplicação financeira dessas transferências na base de cálculo mensal do PASEP, tendo em vista o rendimento ser uma nova receita não tributada pelo transferidor?*

*2) Caso o rendimento de aplicação financeira dessas transferências voluntárias oriundas de convênios ou contratos de repasse, se por disposição contratual for possível só o uso do valor principal, o beneficiário recebedor for obrigado a devolver integralmente o rendimento ao transferidor no final do convênio ou contrato, pergunta-se:*

*2.1 considerando que essa transferência voluntária está em conta bancária/aplicação financeira em nome do beneficiário, o referido beneficiário deve incluir esse rendimento na sua base de cálculo mensal do PASEP no decorrer do período de vigência do convênio/contrato? ou*

*2.2 o transferidor é quem deve acrescentar esse rendimento na sua base de cálculo quando recebê-lo por ocasião da sua devolução no final do convênio/contrato?*

## FUNDAMENTOS

3 Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

4 Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de dispositivo específico da legislação tributária e sua incidência sobre um fato determinado, ressaltado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

5 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, caso necessário, o direito de averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

6 No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Cumpre registrar que à época do protocolo dessa consulta encontrava-se em vigor a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi

revogada pela citada Instrução Normativa RFB nº 2.058, 2021, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022.

7 A consulente, autarquia estadual, questiona acerca da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os rendimentos obtidos com as aplicações financeiras dos recursos recebidos a título de transferências voluntárias por meio de convênios ou contratos de repasse.

8 A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas governamentais encontra-se prevista na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e é regulamentada pelos artigos 306 a 313 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

***Lei nº 9.715, de 1998***

*Art. 1º Esta Lei dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da Constituição e as Leis Complementares no 7, de 7 de setembro de 1970, e no 8, de 3 de dezembro de 1970.*

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

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

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

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

*§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.*

*§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.*

***§ 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.***

~~*§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União. (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999) (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*~~

*§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.*

*§ 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.**

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

*I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;*

*II - um por cento sobre a folha de salários;*

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

**IN RFB nº 2.121, de 2022**

#### PARTE IV

#### DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE RECEITAS GOVERNAMENTAIS

*Art. 306. As disposições desta Parte se referem às obrigações próprias das pessoas jurídicas de direito público interno, não excluindo as obrigações pelas retenções de que trata o art. 106.*

#### LIVRO I

#### DO FATO GERADOR

*Art. 307. A Contribuição para o PIS/Pasep de que trata esta Parte tem como fato gerador (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III):*

**I - a arrecadação mensal de receitas correntes; e**

**II - o recebimento mensal de recursos, a título de transferências correntes e de capital, oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno.**

#### LIVRO II

#### DA SUJEIÇÃO PASSIVA

#### TÍTULO I

#### DOS CONTRIBUINTE

*Art. 308. São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep as pessoas jurídicas de direito público interno (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).*

*Parágrafo único. As pessoas jurídicas de direito público interno são obrigadas a contribuir independentemente de ato de adesão ao Programa de Integração Social (PIS) ou ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 67, parágrafo único).*

*Art. 309. Consideram-se pessoas jurídicas de direito público interno, para efeito do disposto no art. 308 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, art. 41, com redação dada pela Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 16):*

*I - a União;*

*II - os estados, o Distrito Federal e os territórios;*

*III - os municípios;*

***IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; e***

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

*Parágrafo único. Nos termos do § 1º do art. 7º, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita na forma estabelecida na Parte I, não se lhes aplicando as disposições desta Parte IV (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).*

## **TÍTULO II**

### **DOS RESPONSÁVEIS**

*Art. 310. A Secretaria do Tesouro Nacional da Secretaria Especial da Fazenda do Ministério da Economia efetuará a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso II do art. 307 (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19).*

*Parágrafo único. O valor da retenção a que se refere o caput constitui antecipação da contribuição devida nos termos da Parte IV.*

## **LIVRO III**

### **DA BASE DE CÁLCULO**

*Art. 311. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 307 é o montante mensal (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III):*

***I - das receitas correntes, no caso a que se refere o inciso I do art. 307;***

***II - das transferências correntes e de capital, ambas recebidas de outras pessoas jurídicas de direito público interno, no caso a que se refere o inciso II do art. 307;***

*§ 1º As receitas correntes de que trata o inciso I do caput (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, §§ 3º e 7º, com redação dada pela Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013, art. 13, e art. 7º):*

*I - incluem:*

*a) quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública;*

*b) as transferências efetuadas por estados, municípios e Distrito Federal a suas autarquias; e*

*c) as transferências efetuadas a outras pessoas jurídicas de direito público interno, decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, inclusive as transferências a consórcios públicos de Direito Público e as transferências intergovernamentais voluntárias;*

*II - não incluem:*

*a) as transferências constitucionais ou legais efetuadas a outras pessoas jurídicas de direito público interno, inclusive as transferências a fundos contábeis, estabelecidos pela Constituição ou por lei, que distribuem a outros entes os recursos a eles aportados; e*

*b) as transferências, efetuadas pela União a suas autarquias, de recursos classificados como receita do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.*

*§ 2º As transferências de que trata o inciso II do caput, recebidas de outra pessoa jurídica de direito público interno (Lei nº 9.715, de 1998, art. 7º):*

*I - incluem as transferências constitucionais e legais, inclusive as transferências a fundos contábeis, estabelecidos pela Constituição ou por lei, que distribuem a outros entes os recursos a eles aportados; e*

*II - não incluem as transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido, inclusive as transferências recebidas por consórcios públicos de Direito Público e as transferências intergovernamentais voluntárias recebidas.*

*§ 3º Na determinação da base de cálculo a que se refere o caput devem as autarquias (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 3º):*

*I - federais, não incluir as transferências, efetuadas pela União, de recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União; e*

*II - estaduais, municipais ou distritais, incluir as transferências de recursos efetuadas por estados, municípios e Distrito Federal.*

LIVRO IV  
DA ALÍQUOTA



*Art. 312. A Contribuição para o PIS/Pasep será calculada mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo definida no art. 311 (Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso III).*

#### LIVRO V

#### DA APURAÇÃO E DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

*Art. 313. O pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais deverá ser efetuado até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 18, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009, art. 1º).*

*Parágrafo único. Se o dia do vencimento a que se refere o caput não for dia útil, o pagamento deverá ser antecipado para o primeiro dia útil que o anteceder (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 18, parágrafo único, com redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009, art. 1º).*

9 Na peça inicial, a consultante faz referência à Solução de Consulta Cosit nº 297, de 2017, para embasar seus questionamentos. De fato, naquela Solução foram enfrentadas pela Administração dúvidas acerca da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep considerando tratar-se de receita governamental oriunda **de transferência intergovernamental constitucional ou legal** (tais como do FUNDEB e FNAS, e, via de regra, do FMS e do FNDE ), ou de **transferência intergovernamental voluntária**, assim entendidas aquelas decorrentes de acordo entre entes federativos distintos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, etc.

9.1 A consultante, autarquia estadual que tem por finalidade básica gerenciar, coordenar e fiscalizar as políticas ambiental, mineral e geológica, agrária, fundiária cartográfica e de geoprocessamento do respectivo ente federativo (conforme lei estadual de fls. 21/24), remete suas dúvidas tão somente à forma de tributação **dos rendimentos financeiros por ela percebidos sobre a aplicação de recursos oriundos de transferências voluntárias por meio de convênios ou contratos de repasse**.

9.2 A Solução de Consulta Cosit nº 297, de 2017, citada pela consultante, que possui efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021<sup>1</sup>, foi, por sua vez, exarada com vinculação à SC Cosit nº 278, de 1 de junho de 2017, dotada do mesmo atributo, e que trouxe os seguintes entendimentos pertinentes à matéria objeto desta consulta em sua ementa e fundamentos:

---

<sup>1</sup> Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.



**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:***

*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;*

***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:***

***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;***

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

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

*Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias.*

*O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.*

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

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

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

*Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.*

***Dispositivos Legais:*** Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, 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.

(...)

9.2.1 No que tange aos aspectos constantes na presente consulta, a Solução de Consulta nº 278-Cosit, de 2017, traz a seguinte construção lógica sobre o arcabouço legal vigente:

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 (independem de qualquer tipo de contraprestação).*

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

#### **OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS**

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

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

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

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

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

20.2. *E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas: a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução por parte da entidade transferidora dos valores repassados a outros entes, vem a complementar um aspecto operacional do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as transferências correntes e de capital recebidas sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário. Ora, as transferências intergovernamentais ocorrem mediante um ente transferidor que entrega os recursos a outro, o ente recebedor. A lei ordena, portanto, que quem recebe as transferências deve inserir os valores em sua base de cálculo (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998) e quem transfere esses recursos deve excluir tais valores para fins de apuração da contribuição. A sistemática vai ao encontro da regulamentação do tributo, pois se a entidade recebedora fosse obrigada a incluir os valores das transferências recebidas em sua base de cálculo e a entidade transferidora não pudesse excluir os valores transferidos quando da apuração da exação, a contribuição incidiria duas vezes sobre o mesmo valor, o que não deve ocorrer segundo explicita o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002, reproduzido abaixo:*

**Decreto nº 4.524, de 2002**

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas

*para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).*

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

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

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

*I – União:*

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

*II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:*

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

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

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

20.3.1. *É notável a preocupação da Lei Complementar nº 08, de 1970, no sentido de que não se incida a Contribuição para o Pasep duas vezes quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, tanto quando permite a dedução das transferências efetuadas a outras entidades públicas, como quando ressalta que sobre as transferências não recairá mais de uma contribuição em nenhuma hipótese. Portanto, a sistemática dessa legislação é consentânea com todo o raciocínio exposto nos itens 17.1 e 17.2, ratificando-os.*



20.4. *Quanto ao § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ele estabeleceu uma regra específica em relação à sistemática já exposta. Para o seu entendimento, cabe conceituarmos mais uma vez as transferências intergovernamentais e especificarmos suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 2014, 7ª ed.):*

*As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.*

*(...)*

#### **3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais**

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

*(...)*

#### **3.6.4.4. Transferências Voluntárias**

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

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

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

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



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

20.5.1. *Transferências constitucionais ou legais: são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente receptor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.*

20.5.2. *Transferências voluntárias: são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. Essas transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. Conforme ressaltou a STN, o ente receptor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade receptora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.*

20.6. *Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na apuração mensal para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária. Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas. Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade receptora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.*

20.7. *Quanto ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, este impõe que a STN efetue a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do art. 2º da mesma Lei. Esse dispositivo introduz uma importante regra para a apuração da contribuição por parte da União e pelos entes que dela recebem recursos: estes (entes receptores) podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União), para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o já reiteradamente mencionado art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.*

(...)

### **OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

23.4.2. *Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre pessoas jurídicas de direito público no âmbito do mesmo ente federativo, o tratamento tributário para fins da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser idêntico ao dispensado às transferências intergovernamentais, haja vista que em ambos os casos ocorreram transferências correntes e de capital entre entidades públicas (§ 2º e § 6º do art. 12 da Lei nº 4.320, de 1964), o que configura a situação descrita na parte final do art. 7º ou no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Dessa forma, deve seguir a mesma regra de inclusão ou exclusão dos valores, a depender do tipo de transferência efetuada (se transferência constitucional ou legal ou se transferência voluntária).*

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

23.4.4. *Tendo em vista o posicionamento acerca das transferências intragovernamentais, consideram-se respondidos os itens “e” e “i”, por se referirem ao assunto.*

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.*

#### **AUTARQUIAS**

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

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

*(...)*

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

**26.1.** *O dispositivo ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais apurada pelas autarquias. Dessa forma, o ente transferidor, no caso a União, deve sofrer a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias. Com isso, considera-se satisfeito o item “b”.*

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

**26.3.** *Diante do exposto, responde-se aos questionamentos “f” (com relação às autarquias), “h” e “j” da seguinte forma:*

*Quanto ao item “f” (em relação às autarquias)*

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

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

*Quanto ao item “h”*

**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.*

*Quanto ao item “j”*

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

(...)

### **Conclusão**

29. *Diante do exposto, conquanto os questionamentos apresentados pela consulente tenham sido respondidos ao longo do texto, apresentam-se as conclusões abaixo.*

30. *As transferências de recursos podem ser intergovernamentais ou intragovernamentais, e a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais varia conforme a espécie de transferência de recursos.*

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

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

32.1. *Quanto às transferências intragovernamentais:*

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

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

32.2. *Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente recebedor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois*



*os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado.*

*(...)*

*35. O § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pelas autarquias. Esses valores repassados à entidade autárquica não podem ser excluídos da base de cálculo do ente transferidor, sendo no caso a União.*

10 A Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, tratou, como exposto, da tributação pelo PIS/Pasep das receitas das pessoas jurídicas de direito público interno, com foco nas transferências intergovernamentais e intragovernamentais e nas operações intraorçamentárias. Fez a distinção ainda entre as **transferências constitucionais ou legais** e as **transferências voluntárias, estas tributadas apenas no órgão transferidor**, conforme dicção do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

10.1 De forma específica em relação às autarquias estabelece que, por força do § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os recursos oriundos do Tesouro Nacional não devem ser computados por tais entes na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, ainda que a elas repassados pelo Estado ou Município. Porém, caso o ente esteja transferindo, por força da Constituição ou de lei, recursos do próprio Tesouro Estadual ou Municipal, os valores deverão ser inseridos na base de cálculo da autarquia beneficiada, aplicando-se a dedução de receitas transferidas a outras entidades públicas por parte do ente transferidor, conforme o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

10.2 Esse entendimento encontra-se consignado na Solução de Consulta Cosit nº 305, de 14 de junho de 2017, também dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, e que assim se posicionou:

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

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



10.3 De outra mão, em relação aos valores recebidos pelas autarquias a título de transferências voluntárias, espécie de receita tratada nesta consulta, não há que se fazer qualquer distinção em relação à origem dos recursos para determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (se do Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal), já que o regramento do § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, determina que os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido sejam sempre excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente recebedor, e, consequentemente tributados pelo ente transferidor.

10.4 A Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, e a Solução de Consulta Cosit nº 305, de 2017, entretanto, não enfrentaram a questão de como se daria a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores auferidos pelos entes governamentais com a aplicação financeira de tais recursos (transferências voluntárias recebidas pelas autarquias), foco dos questionamentos ora analisados.

11 A Solução de Consulta Cosit nº 297, de 2017, vinculada parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017, ao analisar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas de transferências intergovernamentais de recursos via FUNDEB, FNAS, FMS ou FNDE, trouxe o seguinte posicionamento sobre a tributação dos rendimentos financeiros obtidos pelo ente recebedor com a aplicação de tais verbas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*RECEITAS GOVERNAMENTAIS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS RECEBIDAS VIA FUNDEB, FNAS, FMS OU FNDE. RENDIMENTOS FINANCEIROS.*

*No que concerne à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, as transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:*

*(...)*

*Os rendimentos financeiros das aplicações financeiras realizadas com as receitas de transferência do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS são caracterizados como receita patrimonial, espécie de receita corrente, e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais prevista no inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.*

**Dispositivos Legais:** *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, 25 de setembro de 1998, art. 2º, III e § 7º e art. 7º; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; 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. 2º; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Lei nº 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, art. 2º; Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, arts.b 1º, 6º, 11, 27, 28, 30 e 30-A.*

***Parcialmente Vinculada à 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***

(...)

## **FUNDAMENTOS**

(...)

### **Rendimentos Financeiros**

11. Os rendimentos das aplicações financeiras realizadas com as receitas de transferência do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS devem ser analisados à parte, haja vista que tais valores se originam quando os recursos já fazem parte do patrimônio do ente recebedor das transferências. Para essa verificação, necessário se faz citar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre as espécies de receita corrente:

*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 20.5.1982)*

*§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributárias, 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. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)*

*§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)*

*§ 3º - O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)*

*§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema: (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982)*

### **RECEITAS CORRENTES**

#### **RECEITA TRIBUTÁRIA**

*Impostos.*

*Taxas.*

*Contribuições de Melhoria.*

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA

RECEITA INDUSTRIAL

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

**RECEITAS DE CAPITAL**

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

ALIENAÇÃO DE BENS

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

11.1. *A Secretaria do Tesouro Nacional descreve a receita patrimonial do seguinte modo em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2016, 7ª ed., p.45):*

*São receitas provenientes da fruição do patrimônio de ente público, como por exemplo, bens mobiliários e imobiliários ou, ainda, bens intangíveis e participações societárias. São classificadas no orçamento como receitas correntes e de natureza patrimonial.*

11.2. *Pelo exame da legislação referenciada, verifica-se que (i) as receitas financeiras auferidas por meio de remuneração de depósitos bancários e/ou de aplicações financeiras no mercado são consideradas receitas patrimoniais e (ii) receitas patrimoniais são um subgênero das receitas correntes. Sendo a receita corrente um dos elementos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, conforme inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, conclui-se que os rendimentos financeiros decorrentes da aplicação das receitas do FUNDEB, FNDE, FNAS e FMS devem compor a base de cálculo da exação em questão.*

12           Extraí-se **dos fundamentos acima transcritos** que as receitas financeiras obtidas pelos entes públicos com a aplicação dos recursos recebidos por meio de transferências correntes, embora também inseridas na classe das RECEITAS CORRENTES, constituem-se em espécie distinta das TRANSFERÊNCIAS, classificando-se como RECEITAS PATRIMONIAS.

13           A partir de tal dissociação conceitual, pode-se afirmar que não se aplicam às receitas financeiras as regras estabelecidas para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas dos entes públicos advindas de transferências intergovernamental ou intragovernamental,

detalhadas na Solução de Consulta Cosit nº 278, de 2017. Tratando-se de Receita Patrimonial, subgênero das RECEITAS CORRENTES distinto das Transferências Correntes, o rendimento financeiro deverá ser tributado como receita corrente arrecadada pelo ente público que o auferir, incidindo sobre elas a exação na forma do art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 1998, c/c os arts. 307, I; 311, I e 312 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

14 Antes de adentrarmos nos questionamentos formulados pela consulente, importa destacar alguns conceitos e princípios insertos na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - e que norteiam a análise das questões tributárias:

*Fato Gerador*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Sujeito Passivo*

*SEÇÃO I*

*Disposições Gerais*

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

***Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.***

15 A partir de tais disposições e com base nos fundamentos da SC Cosit nº 278, de 2017, SC Cosit nº 305, de 2017 e SC Cosit nº 297, de 2017, responde-se aos questionamentos formulados:

**Primeiro questionamento**

15.1 As receitas financeiras obtidas pela consulente, ainda que decorrentes da aplicação de recursos provenientes de transferências voluntárias recebidas por meio de convênios ou contratos de repasse, constituem **receita corrente patrimonial**, sendo o seu auferimento condição suficiente para a materialização do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais, a título de receitas correntes arrecadadas, conforme definido no art. 307, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, c/c art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 1978. Assim,

nos termos do art. 121, § único, I, do CTN deve a interessada oferecer tais valores à tributação, por se tratar de **receita corrente patrimonial** por ela diretamente arrecadada, e que não está abrangida, portanto, pela exclusão prevista no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

## **Segundo questionamento**

### **1ª parte**

15.2 Pelas razões já expostas, os rendimentos financeiros auferidos e arrecadados pela consulente com a aplicação dos valores das transferências voluntárias recebidas, por ela depositadas em conta bancária/aplicação financeira em seu nome, por constituírem uma receita corrente patrimonial, devem ser por ela (e não pelo ente transferidor) incluídos na base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS/Pasep no decorrer do período de vigência do convênio/contrato, conforme determinam o art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 1998, c/c o art. 307, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

15.2.1 A existência de disposição contratual impondo a devolução da receita financeira ao ente transferidor, não ilide a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e tampouco altera a sujeição passiva da obrigação tributária dele decorrente, conforme estabelece o art. 123 do CTN, acima transcrito. Assim, ainda que, por disposição contratual, seja a consulente obrigada a devolver integralmente o rendimento das aplicações financeiras ao ente transferidor ao final do convênio ou contrato, é ela o sujeito passivo da obrigação tributária principal, devendo, portanto, na condição de contribuinte, realizar o recolhimento da contribuição incidente sobre tal receita, nos termos dos arts. 311, 312 e 313 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

### **2ª parte**

15.3 A questão aqui posta pela consulente – “o transferidor é quem deve acrescentar esse rendimento na sua base de cálculo quando recebê-lo por ocasião da sua devolução no final do convênio/contrato?” resta prejudicada pela resposta à primeira parte do segundo questionamento.

15.3.1 As receitas financeiras decorrentes da aplicação das transferências voluntárias recebidas, sendo espécie de receita patrimonial, fazem parte das receitas correntes e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes governamentais que as auferiram, no caso, da autarquia que recebeu e aplicou os recursos, e não do ente transferidor.

## **CONCLUSÃO**

16 À vista do exposto, e com sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1 de junho de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 297, de 14 de junho de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 305, de 16 de junho de 2017, soluciona-se a presente consulta em parte, respondendo à consulente:

a) As transferências governamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias;

b) As pessoas jurídicas de direito público interno devem apurar a Contribuição para o PIS/Pasep com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas;

c) No caso das autarquias, para a determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais, aplica-se o regramento específico instituído pelo § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam nela incluídas;

d) Desse modo, um recurso classificado como receita do Tesouro Nacional e que seja transferido a qualquer título a uma autarquia deve ser tributado no ente transferidor, sendo, no caso, a União. Outros recursos repassados à autarquia, oriundos do Tesouro estadual ou municipal, devem ser acrescidos à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela autarquia, consoante o disposto no inciso III do art. 2º c/c o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998;

e) As transferências voluntárias intergovernamentais e intragovernamentais estão, como regra, 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 excluir tais montantes de sua base de cálculo;

f) Os rendimentos auferidos pelos entes públicos com a aplicação financeira das transferências voluntárias recebidas são caracterizados como receita patrimonial, espécie de receita corrente, e, portanto, devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida por esses entes públicos, na forma do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998; e

g) A existência de disposição contratual impondo a devolução da receita financeira ao ente transferidor não ilide a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e tampouco altera a sujeição passiva da obrigação tributária dele decorrente, conforme estabelece o art. 123 do CTN. Assim, ainda que, por disposição contratual, seja a consulente obrigada a devolver integralmente o rendimento das aplicações financeiras ao ente transferidor ao final do convênio ou contrato, é ela o sujeito passivo da obrigação tributária principal, devendo, portanto, na condição de contribuinte, realizar o recolhimento da contribuição incidente sobre tal receita.

*Assinatura digital*

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Coordenador de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

*Assinatura digital*  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
*Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*  
*Chefe da Disit07*

*Assinatura digital*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
*Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*  
*Chefe da Direi*

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUZA JÚNIOR  
*Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*  
*Coordenador da Cotri*

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1 de junho de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 297, de 14 de junho de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 305, de 16 de junho de 2017. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
*Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil*  
*Coordenador-Geral da Cosit*