



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11065.913384/2012-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.661 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria DCOMP - COMPENSAÇÃO - PASEP - CRÉDITOS
Recorrente MUNICÍPIO DE SÃO LEOPOLDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/06/2008 a 30/06/2008

PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PASEP.

Segundo dispõe a legislação de regência, a base de cálculo da contribuição devida ao PASEP pelas pessoas jurídicas de direito público é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PASEP. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO. BASE DE CÁLCULO.

Inexistindo efetiva comprovação das transferências realizadas aos entes públicos, não poderão os Municípios deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP eventuais repasses.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Avila, Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 108 a 112) interposto contra a decisão consubstanciada no Acórdão 04-44.556, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS -DRJ/CGE-, referente ao julgamento realizado em 07.12.2017 (e-fls. 77 a 100).

Da síntese dos fatos

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo os termos do Despacho Decisório -Nº de Rastreamento 043236485 - emitido em 01.02.2013 (e-fls. 02 a 05). Por bem retratar e sintetizar a realidade fática, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Relatório

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório (do Sistema de Controle de Créditos - SCC) No Rastreamento 043236485, anexo às fls. 02/04, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS - DRF/NHO em 01/02/2013, no qual foi Não homologada a compensação do débito de PASEP (código 3703), constante da Declarações de Compensação - DCOMP anexa às fls. 47/51.

Trata-se de declaração de compensação da contribuição Pasep (fls. 47/51), transmitida eletronicamente em 24/08/2012, com base em crédito de Pagamento Indevido ou a Maior da própria contribuição ao Pasep (código 3703), recolhido para o período de apuração junho de 2008.

De acordo com o Despacho Decisório citado, a partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Assim, diante da inexistência de crédito, a Compensação declarada na DCOMP foi Não Homologada.

Como enquadramento legal foi colocado: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado do Despacho Decisório em 19/02/2013 (AR às fls. 53), o Interessado apresentou a manifestação de inconformidade em 21/03/2013.

A Unidade de origem se manifestou em Despacho, às fls. 55, pela tempestividade da manifestação de inconformidade.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em 21/03/2013 o Interessado apresentou sua irressignação e documentação anexa (fls 06 e segs.), firmada por procurador habilitado, segundo a qual, resumidamente, afirma:

I - DOS FATOS

· Informa que, no segundo semestre de 2011, a Receita Federal do Brasil realizou auditoria nas contas do Município, oportunidade na qual, dentre outros assuntos, verificou que o Município não estava se utilizando de possíveis deduções no cálculo quando do recolhimento a título de PASEP, o que gerou um saldo que poderia ser compensado em relação aos futuros recolhimentos. A partir de então, além das deduções mensais, o Município passou, aos poucos, a compensar créditos dos últimos cinco anos, através de PER/DCOMP, conforme procedimento orientado pela própria RFB.

· Ocorre que, para a surpresa, o Município foi intimado de inúmeros Despachos Decisórios, dando-lhe ciência de que as compensações não haviam sido homologadas, posto que estavam sendo realizadas de forma indevida, e que os "débitos indevidamente compensados" deveriam ser pagos de maneira corrigida e acrescida de juros e multa.

Sendo assim, o Município busca levar à apreciação deste Órgão Julgador as compensações declaradas para as quais pugna sejam homologadas

II- DO DIREITO

II.1- DA PRELIMINAR - Da suspensão da Exigibilidade

· Pugna que um dos efeitos decorrentes do recebimento da presente manifestação seja a manutenção da suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário impugnado, em seu valor total (não homologado), forte no §11, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 C/C inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

II.2- DO MÉRITO

· Aduz que a fundamentação do Despacho Decisório ora impugnado é no sentido de que não foi encontrado crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DECOMP, a partir das características do DARF discriminado no PER/DECOMP originário.

Todavia, cumpre observar que as compensações pleiteadas pelo Município aqui impugnante, foram executadas em harmonia à normatização de regência, motivo pelo qual se pugna pela homologação das mesmas.

· Ressalta que, em setembro de 2011, a Receita Federal do Brasil realizou auditoria nas contas do Município, oportunidade na qual, dentre outros assuntos, verificou que o mesmo não estava se utilizando de possíveis deduções na composição da base de cálculo quando do recolhimento a título de PASEP, o que gerou

um saldo financeiro passível de compensação em relação aos futuros recolhimentos. A partir de então, além das deduções mensais, o Município passou, aos poucos, a compensar créditos dos últimos cinco anos, através de PER/DCOMP, conforme procedimento orientado pela própria RFB.

· Esclarece que as deduções de que o Município passou a se utilizar foram as transferências efetuadas a outras entidades públicas da Administração Indireta, fonte no artigo 7º da Lei nº 9.715/1998, conforme demonstram os documentos já juntados aos autos. Isto porque as transferências financeiras do executivo para entidades da administração indireta podem ser deduzidas, em virtude do fato que estas deverão compor a base de cálculo daquelas entidades, evitando assim o pagamento em duplicidade do PASEP.

· Defende que tendo o Município apurado crédito não prescrito passível de compensação, utilizou-o na compensação de débito em relação aos futuros recolhimentos, a teor do que dispõe a legislação tributária. Desta forma, discorda da fundamentação do Despacho Decisório, vez que o crédito objeto de compensação é decorrente da dedução que o Município passou a fazer em relação à PER/DCOMP originária, razão pela qual pugna pela homologação da compensação, e, subsidiariamente, indique a RFB as eventuais correções que deverão ser realizadas para a regularização do procedimento quanto à compensação realizado pelo Município.

Finaliza com o seguinte Pedido:

*À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do **indeferimento de seu pleito**, requer que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade, homologando a compensação objeto de questionamento.*

Subsidiariamente, indique a RFB as eventuais correções que deverão ser realizadas para a regularização do procedimento quanto à compensação realizado pelo Município. Por fim, protesta pela juntada de demais provas em direto admitidas, em especial, dada a natureza da demanda, a documental.

Grifado no original.

É o relatório.

Do recurso voluntário

Irresignado com a decisão recorrida, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em que repete os argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, porquanto reproduz, *ipsis litteris*, idênticas razões de defesa perante este colegiado *ad quem*.

Do encaminhamento

O presente processo digital foi encaminhado em 26.02.2018 para ser analisado por este Carf (e-fl. 117), sendo, posteriormente, distribuído para este relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

Da tempestividade

O recurso voluntário atende aos pressupostos extrínsecos de admissibilidade, pois há regularidade formal e respeito ao trintídio legal de que trata o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 -PAF-, na medida que foi apresentado em 03.01.2018, conforme observa-se do carimbo de protocolo apostado, por servidor lotado na ARF/São Leopoldo, em sua "Folha de Rosto"; após ciência do acórdão recorrido, verificada em 26.12.2017, conforme colhe-se, conjuntamente, do "Termo de Intimação ARF/SLO nº 538/2017" e Aviso de Recebimento "AR" dos Correios, juntados às e-fls. 105 a 107.

Da competência para julgamento do feito

Observo, com espeque no artigo 23-B, Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015 -RICARF-, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017, a competência deste Colegiado para prosseguir no feito.

Do mérito

-Da adoção da decisão recorrida como fundamento

Dispõe o parágrafo 3º do artigo 57, Anexo II, do RICARF, com a redação dada Portaria MF nº 329, de 2017, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (grifei)

-Da fundamentação

No caso presente, verificando-se que o recorrente reitera perante este colegiado, *ipsis litteris*, os argumentos de defesa apresentados na manifestação de inconformidade, ao amparo no permissivo regimental acima reproduzido, por concordar, *in totum*, com os argumentos do voto condutor da lavra do Relator Antonio César de Campos, com a devida licença, adoto-o, por seus próprios fundamentos, como razão de decidir no presente julgado. Razão pela qual cito trechos do Acórdão recorrido, *verbis*:

Voto

(...)

1.2 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO IMPUGNADO.

Em preliminar, a impugnante pleiteia, em sua manifestação, a manutenção da suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário impugnado, em seu valor total (não homologado).

A título de esclarecimento, com o recurso/manifestação apresentado, passaram a estar suspensos todos os assuntos/valores cuja compensação não foi homologada.

Com efeito, constata-se que a Unidade de Origem juntou nos autos, extrato deste processo às fls. 52, no qual foi informada a situação de Contestação do resultado da análise da Compensação pleiteada.

1.3 DO MÉRITO.

Com relação ao mérito, o Manifestante alega que as transferências financeiras do executivo para entidades da administração indireta podem ser deduzidas, em virtude do fato que estas deverão compor a base de cálculo daquelas entidades, evitando assim o pagamento em duplicidade do PASEP.

*Constata-se que as deduções pleiteadas pelo Manifestante, a quais geraram o crédito de Pasep por pagamento Indevido/ a Maior, referem-se aos valores de transferências ao Hospital Centenário e os repasses ao IAPS (Instituto de Aposentadorias e Pensões dos Servidores Públicos do Município de São Leopoldo), no mês de **junho 2008**. Tal conclusão pode ser tirada dos demonstrativos acostados aos autos, fls. 19 e 20, dos demonstrativos contábeis apresentados, fls. 21 a 46, e também pelos maiores detalhes e documentos trazidos no **Processo nº 11065.720866/2012-44, de interesse do mesmo Contribuinte, que trata do mesmo assunto em outros períodos de apuração e***

também analisado por esta Turma da DRJ/Campo Grande/MS. Considerações feitas, passa-se, então, à análise da questão.

A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970. Nos termos desse diploma legal, são contribuintes do PASEP a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, bem como suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

O artigo 2º da LC nº 08/70 assim dispõe:

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 2º (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os 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 2º (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes;

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

Ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora discutidos, ano-calendário de 2007, a incidência de tal contribuição se efetivou em consonância com as inovações introduzidas pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, com alterações promovidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01, e conforme regulamentado pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que assim dispõem:

Lei nº 9.715/98

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.

[...]

Art. 7º Para 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.

Decreto nº 4.524/2002

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, 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 de direito público interno.

No caso da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, portanto, a base de cálculo do Pasep é composta pelas receitas correntes arrecadadas, transferências correntes destinadas à manutenção e funcionamento de serviços e transferências de capital destinadas a investimentos, recebidas de outras entidades da Administração Pública. Além disso, poderão ser deduzidas da base de cálculo as transferências que tais contribuintes destinarem a outras entidades da Administração Pública, evitando-se, com isso, a dupla tributação.

Ocorre que acerca do tema central da controvérsia, a base de cálculo do Pasep, foi exarada a Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação - Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 06 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito

vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

De acordo com o art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN, a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Por sua vez, segundo estabelece o art. 100, I, do mesmo Código, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, entre os quais se incluem as instruções normativas e os atos declaratórios expedidos pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (SRF), atual Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Orientações e/ou definições contidas em atos normativos, por serem normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN) e refletirem o entendimento da Administração tributária, devem ser seguidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nos termos do disposto no inciso V do art. 7º da Portaria nº 341, de 12/07/2011, do Ministro de Estado da Fazenda (disposição que constava no art. 7º da Portaria nº 58, de 17/03/2006, do Ministro de Estado da Fazenda):

Art.7º. São deveres do julgador:

[...]

V. observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Cabe aos atos normativos expedidos por autoridade administrativa, como normas complementares da lei que são, orientar, detalhar, esmiuçar a lei, para melhor entendimento e cumprimento por parte do contribuinte.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, estabelece hipóteses nas quais se aplica a retroatividade da lei a ato ou fato pretérito:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. [grifo nosso]

Assim, são plenamente aplicáveis a casos pretéritos normas de cunho interpretativo, a qual é o caso da Solução de Consulta da Coordenação Geral de Tributação - Cosit nº 278.

Considerando a precisão e profundidade com que foi tratado o assunto bem como a sua total adequação ao litígio ora em julgamento, adoto os fundamentos lá expostos, em sua integralidade, como razão de decidir, transcrevendo os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito, a seguir:

“EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUÍNTES. 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) 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.

(...)

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.

(...)

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, 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 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:

...

20.3.1. É notável a preocupação da Lei Complementar nº 8, 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. Grifo nosso

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

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

(...)

3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

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

(...)

3.6.4.4. Transferências Voluntárias

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

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

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

No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente 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).

...

20.6. 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. Grifou-se

...

OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS

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

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

23.2. Quanto às operações intraorçamentárias, a própria consultante informa em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 7ª edição, 2016, p. 293) que “operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo.

Por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de

recursos entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 - Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais.”

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

Portaria Interministerial STN/SOF 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.**
Grifou-se

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**). Grifou-se*

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. Grifou-se*

...

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. Grifou-se*

23.5.1. *A título de maiores explicações, a consultante 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.

23.5.4. Considerando todo o posicionamento no que tange às operações intraorçamentárias, consideram-se respondidos os itens “a”, “c” e “d”.

24. Importante ressaltar que os fenômenos devem ser interpretados à essência do exposto nessa Solução de Consulta, não estando subordinado a aspectos ou registros contábeis. Nesse contexto, ainda é de suma importância ressaltar que as transferências de recursos entre entes ou entidades públicas devem ter o tratamento descrito nos itens anteriores, independentemente da forma como ocorram operacionalmente.

REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

25. No que tange aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), suas receitas devem ser inseridas ou não

na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais de acordo com todo o conteúdo já exposto. Tendo em vista a explanação anterior de que o contribuinte do tributo são as pessoas jurídicas de direito público interno como um todo e do tratamento das operações intraorçamentárias, a questão “k” considera-se respondida.

...

25.2. As fontes de financiamento dos RPPS constituem-se notoriamente da contribuição patronal dos entes federativos e da contribuição dos segurados ativos, inativos e pensionistas. Outras receitas são também fonte de custeio de tais regimes, como as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais e da compensação financeira previdenciária.

25.3. A contribuição dos servidores aos RPPS está incluída no conceito de receita corrente. Se assim não fosse, não poderia se constituir em dedução do somatório das receitas tratadas pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para fins de delimitação do conceito de receita corrente líquida. É o que se pode inferir da leitura do art. 2º da LC nº 101, de 2000, ora denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

[...]

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (grifo nosso).

25.4. O motivo pelo qual o legislador excluiu na alínea “c” do art. 2º supracitado a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação

financeira foi para dar um tratamento específico a ela. Isso é corroborado pelo inciso IV do art. 50 da mesma lei, que diz que “as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos”.

25.5. O fato de a contribuição dos servidores ao RPPS se constituir em uma receita corrente ainda é corroborado pelo próprio Ministério da Previdência Social:

(...) As operações correntes dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

(a) receitas correntes: contribuições retidas dos segurados; os recebimentos de parcelamento de débitos previdenciários...(LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social. Brasília: MPS, 2009.).

25.6. A Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou sobre o caso. Portanto, é mais que cabível mencionar fragmento do Despacho Decisório nº 1 - SRRF01/Disit, de 12 de janeiro de 2010:

21. Em relação à contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social deve-se observar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que define Receita Corrente Líquida como o somatório de todas as receitas correntes deduzidas:

1) As transferências constitucionais, conforme disposto na Seção VI - Repartição das Receitas Tributárias, e ainda as mencionadas nos incisos I e II do art. 195 e o art. 239 da Constituição;

2) A contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira mencionada no § 9º, art. 201 da Constituição Federal.

22. A partir dessa definição, pode-se inferir que, legalmente, a contribuição dos servidores é classificada como uma “receita corrente”, em função disso, deve também integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

23. Aplicando-se esses conceitos ao caso concreto apresentado, tem-se que: (i) as receitas provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores e órgãos patronais constituem receitas correntes; (ii) as receitas direcionadas ao custeio e manutenção do RPPS, constituem transferências correntes; e (iii) os rendimentos das aplicações financeiras constituem outras receitas. Portanto, nos termos do art. 2º da Lei

nº 9.715/98, todos esses valores devem integrar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

25.7. *Quanto à contribuição previdenciária patronal aos RPPS, também há posicionamento da RFB, que pode ser verificado por meio da Solução de Consulta nº 66 - SRRF04/Disit, de 10 de dezembro de 2010, que em sua ementa deixa claro que:*

*As receitas correntes relativas à **contribuição previdenciária patronal** (ainda que esta seja arrecadada por outra entidade da administração pública) e **dos servidores públicos**, bem como os rendimentos financeiros provenientes da aplicação destas no mercado, **integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida**, na espécie, por autarquia estadual que administra o respectivo regime próprio de previdência social. Ressalte-se, outrossim, que as autarquias não são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários (grifos nossos).*

25.8. *As contribuições patronais recebidas pelos RPPS são, na essência, **operações intraorçamentárias**, pois o ente público transfere para o fundo os recursos e em troca, espera uma contraprestação para seus servidores na forma de benefícios previdenciários. Portanto, **os recursos transferidos devem ser encarados dessa forma**. O MCASP (6ª edição, 2014, p. 249) vem corroborar com o enquadramento quando afirma que o pagamento da contribuição patronal constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS.*

25.9. *A classificação das demais receitas do RPPS para fins de inclusão ou não na base de cálculo da contribuição deve ser feito à luz dessa Solução de Consulta, sempre tendo em vista que qualquer espécie de receita corrente compõe a base de cálculo do tributo. Dessa forma, considera-se respondido o item “I”.*

...

AUTARQUIAS

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

Lei nº 9.715, de 1998

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”.

...

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. Grifou-se

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; Grifou-se

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.

Assim, face à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, entendo como correta que nas transferências intragovernamentais 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).

No caso em questão, smj, não foi devidamente esclarecido a respeito da personalidade jurídica das entidades recebedoras dos valores. Contudo, conclui-se pelos autos, sem sombra de dúvidas, se tratarem de transferências intragovernamentais **voluntárias**, a respeito das quais, a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 278, é taxativa no sentido de que:

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.

Portanto, no caso concreto o município de São Leopoldo Prefeitura, pessoa jurídica de direito público interno, é **sujeito passivo e contribuinte** do PASEP, respondendo também pelas transferências voluntárias que realizar.

*Por seu turno, o Parecer Normativo nº 1, de 21 de maio de 1996, editado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, orienta que as **pessoas jurídicas de direito público** sujeitam-se às contribuições para o PIS/PASEP (grifei):*

Entidades públicas que recebem transferências correntes e de capital de outras entidades públicas têm suscitado dúvidas sobre a determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP, tendo em vista as normas que sucederam a publicação da Resolução nº 49, baixada pelo Senado Federal, em 9 de outubro de 1995.

(...)

*3. Da leitura dos arts. 2º, 3º, 7º e 8º, da citada Medida Provisória, observa-se que as pessoas jurídicas de direito público ou privado, alinhadas a seguir, **sujeitam-se à referida exação**, tendo base de cálculo e alíquota distintas, segundo suas características e peculiaridades:*

(...)

*3.3- **Pessoas jurídicas de direito público interno** (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias) - base de cálculo: o valor mensal das receitas correntes arrecadadas, inclusive as que tenham sido arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade dentre as citadas, e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas;*

- alíquota: um por cento.” (grifei)

Nesta mesma conformidade, o art. 2º da Lei n.º 9.715/983 impõe a obrigatoriedade da contribuição mensal ao PASEP aos sujeitos passivos nele relacionados, abrangendo as pessoas jurídicas de direito público interno, que devem calcular a contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Destarte, a própria Constituição Federal prevê os referidos entes como sujeitos passivos das contribuições sociais, conforme disposto em seu art. 195, e § 1º.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos

respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

Não se pode olvidar que a jurisprudência administrativa caminha no mesmo sentido, conforme exemplifica o Acórdão do antigo Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, cuja ementa segue abaixo (grifei):

Ementa PASEP. SUJEITO PASSIVO. MUNICÍPIO. LANÇAMENTO. UTILIZAÇÃO DO CNPJ DA PREFEITURA. LEGALIDADE.

No lançamento do Pasep cujo sujeito passivo é o Município, a pessoa jurídica de direito público contribuinte da Contribuição, deve ser empregado o CNPJ do órgão Prefeitura Municipal, posto que o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica emitido em nome deste órgão identifica com precisão aquela pessoa jurídica. Recurso de Ofício provido, com restabelecimento do lançamento e retorno dos autos à DRJ, para apreciação do mérito. (Segundo Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 20311773, Processo 10280003116200659, Data 25/01/2007)

Vejamos que tal entendimento também é externado pelo e. TRF3 (grifei):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PASEP. AUTARQUIA MUNICIPAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA NO PERÍODO POSTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988. EXIGIBILIDADE.

1. A partir da vigência da Constituição Federal de 1988, a contribuição ao PASEP adquiriu feição tributária. Com essa natureza jurídica, desapareceu o caráter facultativo da adesão que estava previsto na Lei Complementar nº 08/70, que, neste particular, não foi recepcionada (ou foi revogada) pela Constituição da República de 1988. 2. A obrigação tributária é uma obrigação "ex lege", que decorre imediatamente da lei, sendo irrelevante a vontade do contribuinte para determinar o seu nascimento. A obrigação tributária não nasce por acordo de vontades, ou mesmo por força da vontade unilateral do Fisco ou do sujeito passivo, mas por imposição legal cogente. 3. Nesses termos, desde 1988, o dever de recolhimento da contribuição ao PASEP tornou-se inafastável para os Municípios, assim como para suas autarquias. 4. Precedentes do STF e deste Tribunal. 5. Honorários advocatícios fixados de acordo com os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC. 6. Remessa oficial a que nega provimento. (TRF-3 - REOAC: 9008 SP 2000.61.12.009008-0, Relator: JUIZ CONVOCADO RENATO BARTH, Data de Julgamento: 18/07/2007, TERCEIRA TURMA)

Dessa forma, levando-se em conta que o crédito oferecido à compensação deve ser líquido e certo (art. 170 do CTN), conclui-se que deve a RFB não homologar a compensação se ficar configurada a falta de certeza e liquidez, notadamente com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte em declarações ou demonstrativos por ele entregues.

Em que pese não ser competência das DRJ indicar, pela RFB, as eventuais correções que deverão ser realizadas para a regularização do procedimento quanto à compensação, conforme solicitado pelo Contribuinte, espera-se que a fundamentação ora trazida seja útil ao Interessado à título de esclarecimentos pertinentes ao caso.

(...)

Da conclusão

Desta feita, amparado pelo parágrafo 3º do artigo 57, Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o Ricarf, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017, conheço do Recurso Voluntário e no mérito voto por julgá-lo improcedente, para manter o Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado, por inexistência de crédito, e não homologou a compensação constante da(s) DCOMP em análise.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri