



PARECER SEI N° 2088/2019/ME

PARECER PÚBLICO.

CONTRIBUIÇÕES AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PASEP). BASE DE CÁLCULO. *BIS IN IDEM.*

- O fundo de RPPS sem personalidade jurídica é integrante da respectiva Pessoa Jurídica de Direito Público e, como tal, não pode ser tributado pelo PASEP por ser destituído de personalidade jurídica, nos termos da Lei n.º 9.715/1998.

Processo SEI nº 10145.100812/2019-81

- I -

1. Trata-se de consulta oriunda da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, questionando acerca da legitimidade da interpretação dada pela **Solução de Consulta COSIT nº 278/2017**, na qual se entendeu que os repasses das contribuições patronais dos entes públicos para os Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS seriam classificados como operações intraorçamentárias, e deveriam ser tributadas pelo PASEP no momento do recebimento dos recursos pelo RPPS.

2. A consultante informa a propositura de diversas ações no Estado do Rio Grande do Sul pelas municipalidades gaúchas, questionando autuações da Receita Federal/RS com base na **Solução de Consulta COSIT nº. 278/2017**, que constituíram créditos de PASEP no importe de um por cento sobre a receita geral dos regimes próprios de previdência a título de PASEP, sejam constituídos em fundos próprios administrados pelos municípios ou pessoas jurídicas autárquicas ou fundacionais.

3. As ações ordinárias pedem que a União se abstenha de exigir, lançar e cobrar dos autores qualquer valor relativo à incidência tributária, considerada ilegal e sem qualquer previsão na norma, seja infraconstitucional ou constitucional, de um por cento sobre a receita geral dos regimes próprios de previdência a título de PASEP, eis que a reserva técnica e financeira dos RPPS são destinadas exclusivamente para pagamento de benefícios previdenciários (aposentadoria e pensões) e para o próprio

gerenciamento da estrutura do fundo ou outra pessoa jurídica que receba, administre e execute o orçamento do referido regime, bem como se abstenha de realizar qualquer restrição quanto às certidões negativas da RFB dos Municípios.

4. A Consulta Interna questionou esta Coordenação-Geral acerca dos seguintes pontos:

- a) a ser devida contribuição ao PASEP sobre a contribuição patronal das pessoas jurídicas de direito público quando o RPPS é administrado por fundo sem personalidade jurídica;
- b) a serem dedutíveis, com base no art. 7º da Lei 9.715/98, as transferências efetuadas a outras entidades, quando o RPPS foi organizado através de ente com personalidade jurídica própria; e
- c) se haveria *bis in idem* vedado na incidência do PASEP mais de uma vez sobre o mesmo recurso do mesmo ente, seja o RPPS administrado por fundo ou por pessoa jurídica distinta do ente municipal.

5. A **Portaria PGFN n.º 1.005, de 30 de junho de 2009**, regramento que orienta o regime de consultas internas, é clara no sentido de determinar que a formulação da Consultante deverá transpor o caso concreto para consulta em tese, de modo a obter orientação genérica sobre a questão jurídica ou sobre o procedimento operacional, devendo o caso concreto ser solucionado pela Unidade consultante.

6. Partindo-se de tal premissa, as reflexões supervenientes transitar-se-ão no campo hipotético, acenando com ponderações teóricas, que, no entanto, poderão instrumentalizar estudo mais vertical pela Unidade Consultante, com base nos elementos concretos que emergirem do processo judicial em que atue.

7. A presente manifestação cingir-se-á aos limites das categorias temáticas de competência desta Coordenação-Geral, definidas no art. 23 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela **Portaria PGFN n.º 36, de 24 de janeiro de 2014**, do Ministro de Estado da Fazenda.

8. É o relatório.

- II -

9. A questão ora tratada tem intersecção com o ramo do Direito Financeiro na parte relacionada à natureza jurídica do repasse da contribuição patronal que, pelo entendimento da Receita Federal, seria qualificável juridicamente como “operação intraorçamentária”, nos termos da Lei n.º 4.320/64.

10. A **Solução de Consulta COSIT n.º 278/2017** entende que, para os fins da Lei n.º 4.320/64, o repasse da contribuição patronal de ente público para o RPPS deve ser compreendido, sob a ótica financeira, como integrante da categoria de “operação intraorçamentária”, sendo classificada como “despesa intraorçamentária” do ente público e “receita intraorçamentária” do RPPS, devendo ser ofertado à tributação do PASEP em razão do auferimento de receitas pelo fundo de previdência. Registrou-se naquela análise o entendimento de que as “operações intraorçamentárias” não estão abrangidas pelo conceito de transferência corrente ou de capital da Lei n.º 4.320/64 por envolverem contraprestação em bens ou serviços e que, por esta razão, não poderiam ser aplicadas a deduções previstas nos §7º, art. 2º e art. 7, *caput*, da Lei n.º 9.715/98.

11. Intrinsecamente relacionado com o objeto desta consulta, temos a notícia da propositura da **Ação Cível Originária n.º 3.404/DF**, no Supremo Tribunal Federal (STF), na qual se questiona a inclusão na base de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) paga pelo Estado do Rio Grande do Sul dos repasses de recursos do Tesouro Estadual, destinados ao pagamento de benefícios previdenciários pelo Regime Próprio de Previdência Social (RPPS/RS), planos Financeiro (Regime de Repartição Simples) e Fundo Previdenciário (Fundoprev/RS – Regime de Capitalização). Segundo o autor a União, por meio da **SC Cosit n.º 278/17**, violou o artigo 150, incisos II a IV, da CF, na medida em que pretende tributar repasses do Tesouro

Estadual ao RPPS que já são oferecidos à tributação do PASEP pelo Instituto de Previdência do Estado (IPE-PREV).

12. No caso, trata-se de ação judicial que, em síntese, visa afastar a tributação decorrente da contribuição para o PASEP incidente sobre a transferência de receita efetuada pelo ente e destinada ao fundo de previdência com personalidade jurídica, tema interligado com os questionamentos “b” e “c” da presente consulta.

13. Na ACO em referência, esta Coordenação-Geral foi demandada a fornecer subsídios à defesa da União sendo que, nos termos da **Nota Sei n. 107/2020/CAT/PGACCAT/PGFN-ME**, manifestou-se pela aparente conformidade da interpretação jurídica adotada na apuração da contribuição para o PASEP, na hipótese de transferência de recursos para regime próprio de previdência constituído com personalidade jurídica, nos termos da análise efetuada na **SC Cosit nº 278/17**.

14. Nada obstante, e considerando a decisão liminar concedida pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes na ACO 3.404/DF, ainda que proferida em um contexto de precariedade, ela parece refletir entendimento diverso ao constante na **SC Cosit nº 278/17**, no que tange, especificamente, a exigência do tributo do ente público, sem possibilidade de dedução da transferência efetuada, quando o fundo de previdência já efetuou o recolhimento da Contribuição para o PASEP.

15. Na hipótese, parece que compreende o julgador pela incidência da regra descrita no art. 7º da Lei 9.715/98 e, como tal, indicativo da possibilidade de dedução da base de cálculo dos valores transferidos pelo ente público ao fundo de previdência com personalidade jurídica, ao entendimento de que as leis que regem o tema, em nenhum momento, fazem diferenciação entre transferências intragovernamentais constitucionais e legais e aquelas realizadas intraorçamentárias para outros órgãos ou fundos do mesmo Ente Federativo.

16. Em conclusão, ponderou ainda o julgador que: o valor correspondente à cota patronal ao RPPS/RS (IPE Prev) e na condição de patrocinador ao RS-Prev bem ainda o repasse a título de cobertura das insuficiências financeiras do RPPS/RS (IPE Prev), por serem obrigações constitucionais e legais, devem receber a mesma consequência jurídica atribuída ao item “d” (transferência intragovernamental), com a remissão à hipótese “a” da ementa da Solução de Consulta Cosit 278/2017, qual seja: o ente transferidor exclui “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”.

17. Com isso, parece que se evidencia prudente reexaminar a interpretação da regra de apuração da contribuição para o PASEP, à luz da referida decisão judicial, bem como das demais decisões relatadas no âmbito desta Consulta que, a princípio, amparam a pretensão dos contribuintes. Entretanto, neste momento, considerando que o processo judicial ainda está em curso, mostra-se salutar aguardar o seu deslinde a fim de que se revise o tema e, se for o caso, que seja sugerido à RFB a revisão da conclusão lançada na SC Cosit nº 278/17.

18. Com base nesta compreensão, e por cautela, decota-se a presente consulta, limitando-a, neste momento, ao item "a", sem prejuízo da sua retomada em momento oportuno.

19. Analisaremos, a seguir, o questionamento relativo a ser devida a contribuição ao PASEP sobre a contribuição patronal das pessoas jurídicas de direito público quando o RPPS é administrado por fundo sem personalidade jurídica (item "a").

20. O fundo sem personalidade jurídica é integrante da respectiva Pessoa Jurídica de Direito Público e, como tal, não pode ser tributado pelo PASEP por não deter personalidade jurídica, nos termos da Lei n.º 9.715/1998.

21. Consta do art. 2º da Lei n.º 9.715/1998, *in verbis*:

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;
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.
Os sujeitos passivos do PASEP são pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, bem como as pessoas jurídicas de direito público. Fundos que administram o RPPS não estão habilitados a compor o polo passivo da relação jurídico tributária por serem desprovidos de personalidade jurídica.

22. Os sujeitos passivos do PASEP são pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, bem como as pessoas jurídicas de direito público. Fundos que administram o RPPS não estão habilitados a compor o polo passivo da relação jurídico tributária por serem desprovidos de personalidade jurídica.

23. Além de não estar prevista em lei, a **Solução de Consulta nº 278/2017** também parece não revelar qualquer autorização para que haja tributação nesse sentido. Entendemos que a conclusão de que a tributação do PASEP sobre a contribuição patronal no repasse dos recursos para fundos sem personalidade jurídica não é respaldada pela **SC COSIT nº. 278/2017**, porquanto esta manifestação teve por escopo a análise de hipótese envolvendo entidade com personalidade jurídica. Vejamos.

24. A **SC COSIT nº. 278/2017** objetivou responder a vários questionamentos, dentre eles o seguinte:

K. Os RPPS podem ser constituídos como entidade Autárquica ou como os Fundos Municipais. Em qualquer dos casos, o Pis/Pasep incide sobre a receita do Município e do Fundo Municipal? São excluídas as operações intraorçamentárias?

25. A Receita Federal do Brasil abordou a questão da seguinte forma:

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 receptor 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.

26. Segundo pensamos, a **SC COSIT n.º 278/2017** cuidou apenas da tributação da contribuição patronal de RPPS com personalidade jurídica, que qualificou como “receita intraorçamentária”, não adentrando na tributação de PASEP dos fundos de RPPS sem personalidade jurídica pelo fato de que suas receitas não podem ser ofertadas à tributação por não se constituírem em pessoas jurídicas. Isso fica bem claro no item “25” da **SC COSIT nº. 278/2017** no qual se assevera que “(...) o contribuinte do tributo são as pessoas jurídicas de direito público interno como um todo”. [Em uma leitura rápida, não parece que se restringiu a esse ponto, posto que na conclusão do item 32.1.

27. Tal argumento é reforçado pelo item 23.4.1, *in verbis*:

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. - Grifamos.

28. Portanto, em resposta ao questionamento “a” da Unidade Consulente, entendemos que não há respaldo na **SC COSIT nº. 278/2017** para concluir pela tributação do PASEP quando do recebimento da contribuição patronal pelo RPPS administrado por fundo sem personalidade jurídica.

29. A conclusão não poderia, em verdade, ser outra. Isto porque já houve tributação pelo PASEP quando do recebimento destas receitas pelo ente público e tributar essas receitas quando do repasse para o fundo sem personalidade jurídica integrante da pessoa jurídica de direito público configuraria *bis in idem*.

30. Portanto, no que tange a fundo de RPPS sem personalidade jurídica, entendemos que ele compõe a estrutura da respectiva pessoa jurídica de Direito Público que o administra e eventual tributação do PASEP quando do recebimento da contribuição patronal pelo fundo esbarraria na própria proibição do *bis in idem* em razão da identidade de contribuinte, conforme explicado acima na lição doutrinária.

- III -

Em conclusão, e nos limites da atribuição regimental desta Coordenação, em resposta à Consulta Interna formulada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, entendemos que:

a) Em relação ao item "a", tem-se a compreensão de que o fundo de previdência sem personalidade jurídica é integrante da respectiva pessoa jurídica de direito público e, como tal, não pode ser tributado pela contribuição para o PASEP por não ter personalidade jurídica, nos termos da Lei nº 9.715/1998, não havendo respaldo na **SC COSIT nº. 278/2017** para concluir pela tributação do PASEP quando do recebimento da contribuição patronal pelo RPPS administrado por fundo sem personalidade jurídica.

b) Em relação aos itens remanescentes "b" e "c", por ora, entendemos prejudicada a sua análise, sem prejuízo de reexame após a eventual confirmação da decisão monocrática proferida no bojo da **Ação Cível Originária nº 3.404/DF**

É o parecer, ora submetido à douta consideração superior. COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS [2], em 08 de janeiro de 2021.

Documento assinado eletronicamente

CRISTIANO TAVARES DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o Parecer SEI nº 2088/2019/ME. À consideração superior, com sugestão de devolução do expediente ao Consulente, em resposta à Consulta Interna formulada, nos termos do Despacho PRFN4-DIAES (Sei 2581028).

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

1. De acordo com o Parecer SEI nº 2088/2019/ME.
2. Submeto à consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador- Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 2088/2019/ME.
2. Encaminhe-se na forma proposta.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador- Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

[1] Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1995, pp. 282/283.

[2] Indexação Pareceres: 1.3.1 BIS IN IDEM E BITRIBUTAÇÃO, 3.5.4 BASE DE CÁLCULO, 8.2.2.13 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PASEP), 8.2.2.2. Contribuições aos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos.



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 08/01/2021, às 10:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 08/01/2021, às 11:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 08/01/2021, às 14:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **4370181** e o código CRC **2E21F80C**.