

Parecer Conjunto CDP/FAMURS

PASEP. RPPS. Base de Cálculo. Incidência 1%. Receitas Correntes e de Capital. Inconstitucionalidade. Ilegalidade. Receita Federal. Notificação. Resposta. Procedimento Administrativo/Judicial. Orientações

A presente abordagem trata de mais uma tentativa da Receita Federal do Brasil em apropriar-se de receitas que pertencem aos entes municipais, suas autarquias ou fundos específicos, como é o caso do Regime Próprio de Previdência. Segundo tem se verificado, em diversas Delegacias da RFB, a Seção de Controle e Acompanhamento Tributário - SACAT, está orientando os entes municipais e seus RPPSs a realizar uma autorregularização por conta de supostas pendências apuradas junto ao PASEP. Justificam que há diferenças de valores em razão das receitas intraorçamentárias do Regime Próprio de Previdência e que deveriam absorver a incidência da alíquota de 1% sobre o total das receitas.

Em linhas gerais, o conteúdo é similar em todas as cientificações da RFB e dizem o que segue:

Ao final da reunião, os representantes da prefeitura receberam as seguintes orientações para serem cumpridas no prazo de 30 dias corridos (...):

1 – Revisar/retificar a apuração do PASEP conforme abordado na palestra;

2 – Enviar cópias dos balancetes de receitas orçamentárias mensais, acompanhado da memória de cálculo referente à apuração do PASEP (ano calendário de 2014 em diante);

3 – Efetuar ajustes nas declarações já enviadas (DCTF), recolhendo eventuais créditos tributários remanescentes;

4 – Efetuar o pagamento/parcelamento dos débitos devedores;

5 – Após as medidas acima elencadas, informar a conclusão da autorregularização por meio de contato (e-mail ou telefone) com os palestrantes.”

Ora, de plano, resta observar que mais uma vez a Receita Federal busca abocanhar significativa parcela de recursos municipais sem qualquer amparo legal, valendo-se de pareceres internos, cujo conteúdo é desprovido minimamente de legalidade e de ajustamento com a Constituição da República. Aliás, tal conduta não é nova, pois recentemente, a mesma RFB tentou apropriar-se do Imposto de Renda Retiro na Fonte – IRRF, previsto claramente nas receitas locais do art. 158, da CF/88, sem obter sucesso, pois o Poder Judiciário Federal rechaçou tal pretensão.

Para dar início ao tema, é importante clarear que a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP está prevista na Lei Federal n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, e regulamentada pelo Decreto Federal n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Esta lei estabelece que a contribuição para o PIS/PASEP será de 1% (um por cento), **apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas (inclusive convênios).**

A Coordenadoria-Geral de Tributação editou em 10 de fevereiro de 2009, a Solução de Divergência Cosit n.º 2, onde ficou definido que as receitas financeiras auferidas pelos municípios, por conta da remuneração de depósitos bancários, de aplicações de disponibilidade em operações de mercado e de outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes, **integram suas receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, para a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, à alíquota de 1%.**

O entendimento equivocado da Coordenadoria é no sentido de que quando os municípios receberem valores da União de transferências constitucionais do FPM, inclusive FUNDEB, RPPS, devem incluí-los integralmente em suas respectivas bases de cálculos mensais sobre as quais incidirá o percentual do PASEP, por que assim estaria previsto no art. 7º, da Lei n.º 9.715, de 1998. Sobremodo, transferências feitas por conta de convênios efetuadas a outras entidades públicas, devem ser deduzidas da base de cálculo.

Ainda de acordo com a COSIT/RFB, a alíquota de 1% deve ser aplicada com base no balancete mensal do município, levando-se em conta as considerações acima mencionadas. Dadas contraditas as interpretações, a Solução de Consulta COTRI n.º 99016, de 08/11/2018, publicada em DOU 14/12/18, definiu que os valores recebidos pelos municípios devem integrar a base de cálculo do PASEP.

O entendimento da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil na Solução de Divergência n.º 3 – Cosit revela que os valores recebidos pelos entes públicos municipais de transferências legais e constitucionais devem ser excluídos da base de cálculo do PASEP do ente transferidor e incluídas na base de cálculo do ente receptor.

Enfim, nenhuma inovação. E, logicamente, as decisões internas sempre e totalmente favoráveis à voracidade arrecadatória da Receita Federal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 99070, DE 13 DE JUNHO DE 2017 (Publicado(a) no DOU de 14/06/2017, seção 1, pág. 32) ASSUNTO: **Contribuição para o PIS/Pasep** EMENTA:

Integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, as seguintes receitas correntes auferidas por Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ainda que intraorçamentárias:

- a) decorrentes da contribuição dos **segurados** ativos, inativos e pensionistas;
- b) de rendimentos de aplicações financeiras;
- c) **da contribuição patronal para o RPPS; e**
- d) **da contribuição patronal em regime de débitos e parcelamentos – RPPS.**

A imposição fiscal da Receita Federal tem como alvo especialmente os regimes próprios de previdência que se constituem em pessoas jurídicas de direito público especificamente criadas para tal finalidade, ou seja, autarquias e fundações.

Independentemente do formato, natureza jurídica ou modelagem, os regimes próprios de previdência geridos por Entidades Autárquicas são custeados pelas contribuições previdenciárias dos servidores e do Município, pela transferência intraorçamentária e financeira, bem como pela receita decorrente da compensação previdenciária, além de outros bens e direitos vinculados exclusivamente ao pagamento dos benefícios previdenciários.

Importante chamar a atenção para o fato de que a receita do RPPS em sua quase totalidade (98%) destina-se exclusivamente ao pagamento (simples repasses) da totalidade dos proventos de inatividade e de pensões dos segurados do regime, conforme previsto claramente na Lei Federal 9717/98 e na lei municipal de criação e constituição do respectivo sistema próprio.

A única receita não destinada ao pagamento de proventos e pensões, como dito acima, é o percentual de 2% (dois por cento) destinado também com base na Lei, para a cobertura das despesas administrativas com a operação e manutenção do regime próprio. Somente sobre tal montante é que se poderia, em tese, discutir a eventual incidência da 1% para o PASEP. Nada mais.

Corroborando o entendimento de que não há incidência sobre o total das receitas do RPPS, o singelo fato de que as contribuições previdenciárias configuram tributo vinculado legalmente apenas ao pagamento de benefícios previdenciários e jamais ingressam como receita definitiva da Entidade, com sua incorporação ao patrimônio da mesma.

Em uma simples avaliação, sem a necessidade de aprofundamento no exame da matéria, constata-se que se os repasses ao RPPS são destinados exclusivamente ao pagamento de proventos e de pensões, de acordo com cada cálculo atuarial, a aplicação de 1% sobre o total das referidas transferências financeiras ‘carimbadas’ inviabilizaria o funcionamento do regime próprio, eis que se extrairia 50% de todo o montante destinado pela taxa de administração, ao gerenciamento do sistema.

Da Legislação

A Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998, autorizou os entes municipais a constituir seus regimes de previdência social, ‘...baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios...’ tudo de acordo com o art. 1º da norma. De igual forma, o art 6º da referida norma que:

Art. 6º Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, **com finalidade previdenciária**, desde que observados os critérios de que trata o artigo 1º e, adicionalmente, os seguintes preceitos:

Os preceitos estabelecidos nos incisos do artigo acima colacionado determinaram a criação de conta separada do Tesouro local, e vedou a utilização de quaisquer recursos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados.

Vale dizer que não há espaço legal para uso da reserva técnica financeira do RPPS para fins distintos ou diversos daqueles destinados exclusivamente ao custeio dos benefícios previdenciários, incluindo a vedação para uso de tais valores no pagamento do PASEP.

Isso porque ainda no art. 1º da Lei 9717/98, resta claro no inciso III a vinculação dos valores aportados ao RPPS, seja fundo ou autarquia, somente para pagamento dos benefícios previdenciários, sendo vedado qualquer outro destino. Diz o texto legal:

Art. 1º

...

III - as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas, **somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes**, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas

no art. 6º, inciso VIII, desta Lei, observado os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais

Veja que neste dispositivo a única ressalva diz respeito a taxa de administração, justamente para poder manter o regime em funcionamento. Para ampliar este entendimento, necessário colacionar aqui as portarias exaradas pelo Ministério da Previdência Social e que se amoldam perfeitamente ao caso em exame:

*** Portaria nº 204/2008:**

'Art. 5º A SPS, quando da emissão do CRP, examinarão cumprimento, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, dos critérios e das exigências abaixo relativas aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS:

(...)

VI - utilização de recursos previdenciários apenas para o pagamento de benefícios e para a taxa de administração do RPPS;

*** Portaria nº 402/2008:**

Art. 13. **São considerados recursos previdenciários as contribuições e quaisquer valores, bens, ativos e seus rendimentos vinculados ao RPPS ou ao fundo de previdência de que trata o art. 11**, inclusive a totalidade dos créditos do ente instituidor, reconhecidos pelo regime de origem, relativos à compensação financeira disciplinada na Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999.

§ 1º Os recursos de que trata este artigo **serão utilizados apenas para o pagamento dos benefícios previdenciários e para a Taxa de Administração** do RPPS, cujos critérios encontram-se estabelecidos no art. 15.

§ 2º **É vedada a utilização dos recursos previdenciários para finalidades diversas daquelas referidas no § 1º deste artigo**, dentre elas consideradas:

I - o pagamento de benefícios que não estejam incluídos, pela legislação do ente federativo, no plano de benefícios sob a responsabilidade do RPPS;

II - o reajustamento dos benefícios de aposentadoria e pensão em valor superior ao que seria devido de acordo com o previsto no art. 40, § 8º da Constituição Federal ou no art. 7º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003;

Art. 14. **É vedada a utilização de recursos previdenciários** para custear ações de assistência social, de saúde, de assistência financeira de qualquer espécie e para concessão de verbas indenizatórias, ainda que decorrentes de acidente em serviço.

(...)

Art. 15. Para cobertura das despesas do RPPS, poderá ser estabelecida, em lei, Taxa de Administração de até dois pontos percentuais do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, relativo ao exercício financeiro anterior, observando-se que:

I - será destinada exclusivamente ao custeio das despesas correntes e de capital necessárias à organização e ao funcionamento da unidade gestora do RPPS, inclusive para a conservação de seu patrimônio;

.....

VI - é vedada a utilização dos bens adquiridos ou construídos para investimento ou uso por outro órgão público ou particular em atividades assistenciais ou quaisquer outros fins não previstos no inciso I.

Tal entendimento resta expresso na Apelação Cível **5010215-29.2014.4.04.7107/RS**, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que confirmou sentença do juízo de primeiro grau no sentido de aplicar os dispositivos acima trazidos.

Ainda de acordo com as portarias do MPS, em especial a de n.º 403, de 10/12/2008, o art. 2º, XIX do texto ocorre no sistema a segregação de massa no fundo financeiro e previdenciário, consistente na *separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário*. Tal situação tem como divisor a lei complementar instituidora do Regime Próprio de cada município, com o objetivo de equacionar o déficit financeiro e atuarial dos RPPSs.

O Fundo Financeiro é destinado ao pagamento de benefícios previdenciários aos segurados que tenham ingressado no serviço público e aos que já os recebiam anteriormente à data da publicação da Lei Complementar, e aos respectivos dependentes; e, o Fundo Previdenciário ao pagamento de benefícios previdenciários aos segurados que tenham ingressado no serviço público a partir da data da publicação da Lei Complementar, e aos respectivos dependentes.

Dentre as normas gerais que delimitam a utilização dos recursos dos fundos se destacam a responsabilidade do Tesouro do Estado por eventual insuficiência financeira para pagamentos dos benefícios previdenciários; a vedação de transferência de recursos entre os Fundos Financeiro e Previdenciário, bem como a destinação para fins diversos dos previstos para pagamento dos benefícios previdenciários e taxa de

administração, esta limitada em até 2% (dois por cento) do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, nos termos Portaria nº 402/08 e Orientação Normativa n. 3, de 04/05/2009, do Ministério da Previdência Social.

Importante ressaltar que, a fim de garantir o equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social, há limitação legal para utilização das contribuições previdenciárias apenas para o pagamento de benefícios previdenciários e da taxa de administração da unidade gestora do RPPS. É o que dispõe o inciso III do art. 1º da Lei 9.717/98 ao estabelecer as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a **garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial**, observados os seguintes critérios:

II - as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e **as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo, e dos pensionistas, somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes**, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art. 6º, inciso VIII, desta Lei, observado os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

No mesmo sentido a Orientação Normativa n.º 02/2009, do Ministério da Previdência Social, inclusive em relação às receitas provenientes da compensação previdenciária entre o RPPS e o RGPS:

Art. 38. Os recursos previdenciários, conforme definição do inciso X do art. 2º, **somente poderão ser utilizados para o pagamento dos benefícios previdenciários** relacionados no art. 51, salvo o valor destinado à taxa de administração.

Parágrafo único. Os recursos previdenciários oriundos da compensação financeira de que trata a Lei nº 9.796, de 1999, serão administrados na unidade gestora do RPPS e destinados ao pagamento futuro dos benefícios previdenciários, exceto na hipótese em que os benefícios que originaram a compensação sejam pagos diretamente pelo Tesouro do ente federativo,

hipótese em que serão a ele alocados, para essa mesma finalidade. (grifou-se)

As contribuições para o plano previdenciário têm por finalidade a acumulação de recursos ao pagamento dos compromissos futuros definidos no plano de benefícios do RPPS; e, as vertidas ao plano financeiro não objetivam a acumulação, mas o pagamento dos benefícios atuais, sendo a insuficiência financeira repassadas pelo ente federativo.

Conforme entendimento de Renata Benedet, a contribuição para pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos e seus dependentes possui natureza jurídica tributária de **contribuição social previdenciária**. São *contribuições sociais* compulsórias autorizadas pelo parágrafo único do art. 149 da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88, como forma de atender interesses diretos dos servidores públicos, previstos no art. 40 da Constituição, que assegura aos servidores titulares de cargos efetivos o regime de previdência de caráter contributivo.

O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, asseverou que o custeio da previdência social se dá por meio de contribuições sociais previdenciárias, e a previsão contida no § 1º do art. 149 da Constituição Brasileira destina-se **exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários aos servidores públicos**, o que não abrange outros benefícios assistenciais, como serviço médicos, odontológicos e hospitalares:

O art. 149, *caput*, da Constituição, atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa regra contempla duas exceções, contidas nos arts. 149, § 1º, e 149-A, da Constituição. À exceção desses dois casos, aos Estados-membros não foi atribuída competência para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade.

A expressão 'regime previdenciário' não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos.” (RE 573.540, rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14-4-2010, Plenário, *DJE* de 11-6-2010, com repercussão geral.) Vide: AI 788.935-ED, rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 1º-2-2011, Primeira Turma, *DJE* de 11-3-2011; AI 577.304-AgR, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 19-10-2010, Primeira Turma, *DJE* de 16-11-2010; ADI 3.106, rel. Min. Eros Grau, julgamento em 14-4-2010, Plenário, *DJE* de 24-9-2010[3].

Disso conclui-se que a contribuição previdenciária é um tributo vinculado a determinado tipo de prestação, que se destina a fomentar um fundo vinculado a satisfazer as prestações previdenciárias, ou seja, tem como relação de causalidade a prestação presente ou futura de um benefício previdenciário, o que legitima sua cobrança. Decorrente lógica da exação é a finalidade de constituir meios para o pagamento, no

mínimo, dos proventos da aposentadoria e pensão por morte. A contribuição, nesse sentido, é a contraprestação das prestações previdenciárias.

O PIS/Pasep é um tributo e possui natureza jurídica de **contribuição social para financiamento da seguridade social**, e na forma do art. 239 da CRFB, destina-se a financiar o programa do **seguro-desemprego e o abono salarial**.

Nos termos do inciso III do art. 2º da Lei n.º 9.715/98, o PIS/PASEP é devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno com base de cálculo no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. É o que dispõe a lei:

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.

A alíquota, no caso das Autarquias Previdenciárias, é de 1% (um por cento) sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas, na forma do inciso III do art. 8º da Lei 9.715/98:

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.

A questão remete para à análise sobre os conceitos de receitas correntes e de transferências correntes, bem como os valores intraorçamentários, eis que descontados da folha de pagamento dos servidores, acrescidos da parte patronal (município), e que apenas passam pelo seu orçamento, por que são valores que constituem o **Fundo de Previdência Própria do Município**.

Como tem se tornado rotina no país, a Receita Federal busca abocanhar o máximo possível de recursos, não importando se pertence a outros entes federados. As decisões das soluções de divergência exaradas por órgãos da própria Receita, sempre favoráveis a União, razão pela qual deve ser combatido inclusive judicialmente se for necessário.

Entretanto, há questionamentos que devem ser feitos, administrativa ou judicialmente, acerca da constitucionalidade da cobrança de tributos dos entes federados entre si, sobre o caráter contábil dos valores do Fundo do RPPS, da sua personalidade jurídica, da imunidade recíproca entre os entes da federação, dentre outros questionamentos cabíveis e fundamentais, sempre pautados na Constituição da República, na melhor doutrina e na jurisprudência.

Analisando precisamente a obrigatoriedade ou não dos Regimes Próprios de Previdência contribuírem com o PASEP, vale lembrar de pronto que as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e as pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **devem apurar a contribuição para o PIS/PASEP – Faturamento/Receita Bruta**, nos termos das leis que lhe regem.

A legislação que trata da matéria são as Leis nº 9.701, nº 9.715 e nº 9.718, de 17, 25 e 27 de novembro de 1998, e a Medida Provisória nº 1.807, de 29 de janeiro de 1999, e reedições. Por sua vez, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que trata sobre a contribuição para o PIS/PASEP, assim disciplina a matéria nesse particular:

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

Parágrafo único: A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

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).

Art. 69. As fundações públicas contribuem para o PIS/Pasep com base na folha de salários (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso VIII).

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**.

Art. 71. O Banco Central do Brasil deve apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base no total das **receitas correntes arrecadadas** e consideradas como fonte para atender às suas dotações constantes do Orçamento Fiscal da União (Lei nº 9.715, de 1998, art. 15).

Art. 72. A base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma do art. 69, corresponde à remuneração paga, devida ou creditada (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 41).

Art. 73. A alíquota do PIS/Pasep é de 1% (um por cento), quando aplicável sobre a folha de salários e sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art.13 e Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso III).

Por sua vez, o Código Civil - Lei nº. 10.406/2002 -, no seu artigo 41, define quem são as pessoas jurídicas de direito público, literalmente:

Art. 41. São pessoas jurídicas de Direito Público Interno:

(...)

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;

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

Cabe ressaltar que diante das receitas dos RPPS, estabelecidas no artigo 19 da ON nº 01 do MPS, há entendimentos de que os RPPS devem excluir a contribuição patronal das receitas que compõem a base de cálculo do PASEP, visto que já houve a incidência sobre tais receitas. **A contribuição patronal é elemento de despesa incluído no orçamento do ente federado.**

Analisando o artigo 10 da ON nº 01 em conjunto com o artigo 7º da Lei nº. 9.715/98, que estabelece que "Art. 7º. Para os efeitos do inciso III do art. 2, 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", comprova-se que o Regime Próprio de Previdência Social, quando criado via autarquia, possui como obrigação tributária o pagamento da contribuição social denominada PASEP, e o fará na incidência de 1% sobre o valor da receitas correntes arrecadadas e de transferências correntes e de capital recebidas dentre aquelas discriminadas no art. 19 da ON MPS/SPS nº 01/2007.

Assim, no caso do Regime Próprio instituído como autarquia, o recolhimento do PASEP seria somente sobre a folha de pagamento (inciso II, art. 2º da Lei nº 9.715/98). Noutra margem, e talvez o mais destacado dos argumentos, o parágrafo 1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/2001 que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, é bem claro ao disciplinar a isenção sobre as contribuições destinadas ao pagamento de benefícios previdenciários, senão vejamos:

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, **são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.**

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Inexiste legislação específica que obrigue os regimes próprios de previdência ao recolhimento da contribuição do PASEP sobre sua receita. Ao revés, o que se tem é a aplicação da legislação das entidades privadas de previdência por analogia, arrimado no fato de que ambos, **tantos os regimes próprios de previdência social como as entidades privadas de previdência**, têm por finalidade gerir plano de previdência para assegurar aos segurados benefícios previdenciários.

Se o objeto, a finalidade, a situação jurídica, são as mesmas, não há falar em tratamento desigual entre os iguais. **Seria flagrante inconstitucionalidade da desigualmente que obrigasse os RPPS a recolher PASEP e isentasse as entidades de previdência privada da contribuição do PIS.**

Estar-se-ia ferindo de morte os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, isonomia.

A lei n.º 4.320, de 17 de março de 1969, que *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*, classifica as receitas em correntes e de capital, e traz nos §§ 1º e 2º do art. 11 os seguintes conceitos:

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 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. (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)

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, conceitua receita corrente líquida como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos as transferências constitucionais e as receitas previdenciárias:

Art. 2 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.

As receitas previdenciárias não são realizadas para refletir disponibilidade de caixa, não tem caráter permanente, e são vinculadas à prestação de benefícios previdenciários. Incluí-las na base de cálculo do PASEP vai de encontro aos princípios do direito orçamentário, tributário e previdenciário.

A pessoa jurídica de direito público instituída sob a forma autárquica, unidade gestora do Regime Próprio de Previdência Social, é mero administrador dos recursos do servidor para o custeio de seu sistema de previdência. Tais receitas não se incorporam definitivamente ao patrimônio da Entidade, pois atua como intermediária. Os recursos previdenciários são totalmente repassados aos servidores inativos e pensionistas, em relação ao fundo financeiro; e, resguardados para prover os presentes e futuros benefícios, em relação ao fundo previdenciário.

A Autarquia Previdenciária faz apenas a gestão das receitas previdenciárias, por conta e ordem dos segurados do Regime Próprio, sem deter a disponibilidade de tais recursos. Como única exceção, cujos valores incorporam ao patrimônio da Entidade como receitas permanentes para administração e gestão da Entidade, é o valor da Taxa de Administração, atualmente prevista em no máximo, 2% (dois por cento) do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS.

Note-se aqui que o máximo do valor da taxa de administração disponível para a Entidade Previdenciária de direito público poderá ser praticamente o mesmo que o previsto para contribuição do PASEP, se for considerar a totalidade da receita administrativa da entidade gestora do RPPS.

Nesse sentido as receitas das contribuições Previdenciárias, da transferência da insuficiência financeira (déficit previdenciário), e a receita decorrente da compensação previdenciária, além de não configurar ingresso definitivo de receita ao patrimônio da Autarquia Previdenciária, são constitucionalmente e legalmente vinculadas ao pagamento de benefícios previdenciários. Sua vinculação impede a destinação da receita para o custeio de qualquer outra finalidade diversa do pagamento de benefícios previdenciários.

Se as receitas provenientes dos recursos previdenciários sofrerem a incidência do PASEP, à razão de 1% (um por cento), significa dizer que tais recursos, além de constitucionalmente vinculados ao pagamento de benefícios previdenciários, se prestariam também ao pagamento de benefícios assistenciais, impondo à Entidade Previdenciária uma obrigação de realizar gastos em assistência social que não correspondem a sua finalidade legal ou capacidade financeira.

Do Setor Privado (PIS) X Setor Público (PASEP)

O princípio da igualdade no Direito Tributário previsto constitucionalmente no art. 150, inciso II, veda o tratamento fiscal desigual em relação a determinadas pessoas sem qualquer razoabilidade ou justificativa ao tratamento discriminatório, como, por exemplo, a forma que se reveste a pessoa jurídica de direito público interno e a natureza pública ou privada do gestor de previdência.

Informa Renata Benedet, que a Lei nº 9.701/98, que dispõe sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP devida pelas pessoas jurídicas, reza no art. 1º, que as entidades de previdência privada, abertas e fechadas, poderão deduzir, na base de cálculo do PIS/PASEP, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas:

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:
(...)

V - no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

E, o parágrafo 6º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1.991-15, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.113-26/2000 (Ato Declaratório COSIT Nº 21, de 31 de outubro de 2000), estabelece que, além das exclusões tratadas na legislação tributária nacional, as entidades de previdência privada, abertas e fechadas, poderão deduzir da base de cálculo do PIS os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates.

Por fim, a Lei Complementar nº 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, estabelece, no art. 69, *caput*, e § 1º, que sobre as contribuições vertidas às entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

As entidades fechadas de previdência complementar, conforme § 1º do art. 31 da LC nº 109/01, *organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos*; e, as abertas, *são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas (art. 36)*.

Já, a unidade gestora do regime próprio de previdência, segundo Orientação Normativa nº 02/2009, *é a entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios*.

Observa-se que ambas as entidades possuem a mesma finalidade, gerir os recursos previdenciários; entretanto, uma é privada e administra recursos para concessão de benefícios previdenciários de natureza complementar, não oficial; e, a outra é pública, e administra recursos públicos (dos servidores do ente federativo), para concessão de benefícios da previdência oficial funcional.

Não há qualquer razão para isentar do tributo uma entidade de direito privado, que inclusive pode possuir fins econômicos, no caso da entidade aberta, em detrimento do mesmo tratamento dispensado a uma entidade pública, que faz a gerência de recursos totalmente públicos para fins sociais-previdenciários.

Configura a tributação do PASEP sobre os recursos previdenciários de uma Autarquia Previdenciária explícita desproporcionalidade na graduação do tributo segundo sua capacidade contributiva e natureza jurídica. Outro tratamento diferenciado é verificado entre a base de cálculo das fundações públicas e das autarquias.

A unidade gestora do regime próprio de previdência pode possuir a forma de autarquia, de fundação pública ou organização de sociedade civil. No caso das autarquias e fundações públicas observa-se que ambas são pessoas jurídicas de direito público interno; possuem finalidade pública; e, não lucrativas.

Necessário analisar o tratamento diferenciado das entidades previdenciárias à luz do Decreto nº 4.524/02. Pelo art. 69 do regulamento, *as fundações públicas contribuem para o PIS/PASEP com base na folha de salários*; e, pelo art. 70, as pessoas jurídicas de direito público interno *devem apurar a contribuição para o PIS/PASEP com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas*.

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que introduziu a base de cálculo do PIS/PASEP sobre a folha de salários, equiparou as fundações privadas e públicas, o

que demonstra outra inconsistência da norma em relação ao princípio da isonomia e da razoabilidade e da supremacia do interesse público. Assim, o fato de uma unidade gestora da previdência dos servidores ser instituída sob a forma de autarquia ou fundação pública modificará a forma com que sofrerá a tributação, sem qualquer distinção, de fato, na personalidade jurídica ou finalidade de tais entidades.

O tratamento diferenciado das receitas da União com a dos demais entes federados, prevista no § 2º do art. 2º da Lei nº 9.715/98, revela-se contrário a imposição isonômica fiscal que é cláusula pétrea na Constituição Federal:

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.

Resta claro que a União isenta da base de cálculo das receitas das autarquias os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social; não dispensa, no entanto, o mesmo tratamento aos recursos classificados como receitas do Tesouro Estadual ou **Municipal** ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, dentre os quais, o repasse para a previdência social dos servidores públicos.

A Constituição Brasileira, em seu artigo 151, inciso I, estabelece a vedação ao tratamento tributário diferenciado, salvo o tratamento para reduzir as desigualdades regionais, o que não é verificado no caso do PIS/PASEP. Não há legitimidade ou autorização constitucional que ampare a isenção prevista § 2º do art. 2º da Lei nº 9.715/98, por ser a capacidade financeira/orçamentária da União indubitavelmente maior que a dos Estados e Municípios.

Resta incontestado, pela exposição aqui realizada, que a incidência dos recursos destinados ao pagamento de benefícios previdenciários na base de cálculo do PIS/PASEP afronta o princípio da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco.

Resumidamente,

1. A contribuição previdenciária é um tributo vinculado exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários;

2. Há vedação expressa na lei de utilização das contribuições previdenciárias e recursos da compensação previdenciária para outras finalidades, que não apenas para o pagamento de benefícios previdenciários e taxa de administração da unidade gestora do RPPS.

3. As receitas de contribuições Previdenciárias, de transferência da insuficiência financeira (déficit previdenciário), e a receita decorrente da compensação previdenciária não configuram ingresso definitivo de receita ao patrimônio do fundo ou da Autarquia Previdenciária, que faz apenas a gestão das receitas previdenciárias, por conta e ordem dos segurados.

4. Somente o valor da Taxa de Administração se incorpora ao patrimônio do Instituto como receita permanente para administração e gestão da Entidade, e está prevista legalmente em até 2% (dois por cento) dos recursos dos fundos previdenciários.

5. O fundo previdenciário e o fundo financeiro não possuem personalidade jurídica, configuram mera conta contábil e financeira destinada exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários e da taxa de administração da unidade gestora.

6. Há tratamento tributário desigual e desproporcional entre as entidades previdenciárias privadas em detrimento das de natureza pública, bem como entre as unidades gestoras instituídas sob a forma de autarquia ou de fundação pública, em explícita violação ao primado da isonomia tributária.

7. A União concede tratamento diferenciado ao isentar da base de cálculo das receitas das autarquias os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social; não dispensa, no entanto, o mesmo tratamento aos recursos classificados como receitas do Tesouro Estadual ou Municipal ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

Em suma, é inconstitucional a incidência da alíquota do PASEP sobre as receitas de contribuições Previdenciárias, de transferência da insuficiência financeira (déficit previdenciário), e a receita decorrente da compensação previdenciária, por não configurarem ingresso definitivo de receita ao patrimônio da Autarquia Previdenciária Estadual ou Municipal, gestoras do Regime Próprio de Previdência Social; seja pela vinculação legal exclusiva ao pagamento de benefícios previdenciários, ou pela violação ao princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de tratamento diferenciado e dos demais argumentos expendidos acima.

Assim, o parecer é no sentido de que aos Regimes Próprios de Previdência Social, não devem efetuar o recolhimento do PASEP, devendo, se for o caso, os entes municipais se unirem em torno da propositura de ação judicial pertinente.

É o parecer.

Porto Alegre, 21 de janeiro de 2019.

CDP – Consultoria em Direito Público

FAMURS – Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul