*Versão atualizada do Parecer - janeiro/2020

PARECER

EMENTA: Contribuição PASEP. Regimes Próprios de Previdência.

Trata-se de consulta formulada acerca da obrigatoriedade ou não dos Regimes Próprios de Previdência de contribuírem com o PASEP.

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 nº 9.701, nº 9.715 e nº 9.718, de 17, 25 e 27 de novembro de 1998, e pela Medida Provisória nº 1.807, de 29 de janeiro de 1999, e reedições.

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.”

Diante disso, não resta dúvida que uma autarquia é pessoa jurídica de direito público, o que significa ter praticamente as mesmas prerrogativas e

sujeições da administração direta; o seu regime jurídico pouco difere do estabelecido para esta, aparecendo, perante terceiros, como a própria Administração Pública. Trata-se, portanto, de pessoa jurídica de direito público que tem o poder de auto-administração, nos limites estabelecidos em lei.

Assim, é pacífico o entendimento de que todas as pessoas jurídicas de direto público interno são contribuintes do PASEP, com valor correspondente a 1% das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas (artigo 8º, inciso III da lei nº. 9.715/98).

Quanto ao valor da contribuição ao PASEP, é fundamental a identificação exata das receitas recebidas pelo Instituto de Previdência para ser possível extrair aquelas que servirão de base de cálculo para efeito desse pagamento. A esse respeito dispõe o artigo 19 da Orientação Normativa MPS/SPS nº. 01 de 23 de Janeiro de 2007:

"***Art. 19. Constituem fontes de financiamento do RPPS:***

I - as contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;

II - receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais;

III - valores recebidos a título de compensação financeira, em razão do § 9º do art.201 da Constituição Federal;

IV - valores aportados pelo ente federativo;

V - demais dotações previstas no orçamento federal, estadual, distrital e municipal; e

VI - outros bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária."

Cabe ressaltar que diante das receitas dos RPPS, estabelecidas no artigo 19 da ON nº 01 do MPS acima transcrito, 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 ou do empregador.

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 como uma autarquia, possui como obrigação tributária o pagamento da contribuição social denominada de contribuição ao 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.

Vale lembrar, por último, que a legislação aplicável aos regimes próprios de previdência entende como entidade responsável pelo RPPS a autarquia, fundação, secretaria ou qualquer outra unidade administrativa instituída para caracterizar e evidenciar o patrimônio da previdência local e suas respectivas variações. Assim, no caso do Regime Próprio instituído como autarquia, o recolhimento do PASEP será somente sobre a folha de pagamento (inciso II, art. 2º da Lei nº 9.715/98).

Ainda, cabe aqui explanar acerca do tratamento e embasamento legal aplicável as entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A elas, a base de cálculo das contribuições para o PIS é o valor da receita bruta mensal, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, porém admitindo as deduções e exclusões previstas no artigo 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, que dispõe sobre a base de cálculo da contribuição para o PIS devida pelas pessoas jurídicas.

> 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**;"

Ainda, 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 (Normativo) COSIT Nº 21, de 31 de outubro de 2000) que tratam da legislação tributária federal, assim estabelece:

> "Art. 3º ...
>
> § 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, **além das exclusões e**

> **deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir**: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
>
> ...
>
> III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Por fim, 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 de qualquer contribuição 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**."

Como vimos, as entidades de previdência privada estão isentas do pagamento de quaisquer contribuições de nenhuma natureza sobre os valores arrecadados e destinados ao custeio de planos de benefícios de natureza previdenciária.

Portanto, pela falta de legislação expressa que obriga aos regimes próprios de previdência o recolhimento do PASEP sobre seus rendimentos,

bem como por analogia ao que disciplina a legislação das entidades privadas de previdência, consubstanciado 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, não há como tratar desigualmente obrigando que os RPPS recolham PASEP e isentando as entidades de previdência privada da contribuição do PIS.

Tratar desta forma seria uma afronta aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, isonomia.

Vejamos abaixo abordagem por tópico individualizado:

DA VINCULAÇÃO EXCLUSIVA DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO AO PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS

Considerando a previsão constitucional do regime previenciário do servidor público, a intenção do legislador constituinte e do ordinário é que (a) as contribuições previdenciárias, (b) as transferências feitas pelo ente federado para os institutos de previdência para cobrir insuficiência financeira (déficit previdenciário), além da (c) receita decorrente de investimentos e compensações previdenciárias, **sejam sempre vinculadas à quitação das obrigações previdenciárias, impedindo** a **destinação para o custeio de finalidade diversa** do pagamento de benefícios previdenciários.

A razão para tal teleologia é simples: (a) a pessoa jurídica de direito público instituída sob a forma autárquica, unidade gestora do RPPS é mera administradora dos recursos do servidor para custeio do sistema de previdência. Tais recursos não se incorporam definitivamente ao seu patrimônio; (b) a unidade gestora não é "dona" do dinheiro, não pode dele usufruir, dispor, ceder, **mas é mera intermediária do pagamento ao próprio dono do dinheiro**. **Os recursos**

previdenciários são totalmente repassados aos servidores inativos e aos pensionistas, configurando despesas para essa unidade gestora, já que há permanente compromisso de quitar os benefícios previdenciários.

Não se configura, portanto, o conceito técnico-tributário de receita, dada a ausência de ingresso financeiro apto a somar-se ao patrimônio da autarquia previdenciária, como elemento novo (RE 606.107, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.5.2013, DJe 25.11.2013).

A autarquia previdenciária faz apenas a gestão das receitas previdenciárias, **sem ter disponibilidade alguma sobre tais recursos**.

Nesse sentido, as receitas (a) das contribuições previdenciárias patronal ou dos servidores, aposentados e pensionistas; (b) oriundas de transferência por insuficiência financeira (déficit previdenciário); e (c) de aplicações financeiras e de compensação previdenciária, além de **não** configurarem ingresso definitivo de receita ao patrimônio da autarquia previdenciária, são constitucional e legalmente vinculadas ao pagamento de benefícios previdenciários, portanto a uma despesa permanente.

Toda essa vinculação e afetação está definida em atos normativos federais. Parafraseando, então, o STF, a partir do que definido no RE 627.815/PR, *a intenção do legislador foi a de desonerar* por completo os recursos destinados às aposentadorias e pensões, *a fim de que* os entes federados não sejam compelidos a retirar tanto dinheiro do orçamento geral para custeio de benefícios, prevenindo, também, a ocorrência de déficits e, da mesma forma, reduzindo a possibilidade de faltar dinheiro para os pagamentos.

A autoridade **não pode**, assim, afastando-se da intenção do legislador, atribuir a preceitos tributários sentido que permita **dar** a esses recursos previdenciários **fim diverso do custeio de benefícios previdenciários**.

Nos julgamentos relativos ao FUNDEF, posteriormente substituído pelo FUNDEB, o eg. STF também assentou a plena vinculação das verbas e a impossibilidade de se dar a elas destinação diversa da educação.

Vale conferir os seguintes precedentes que revelam o entendimento, há muito pacificado, de que as verbas do FUNDEB destinam-se exclusivamente ao uso em educação pública e a **nenhum outro fim**:

> *"AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONSONÂNCIA DO ACÓRDÃO RECORRIDO COMENTENDIMENTO FIXADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DO RE 636.978-RG (TEMA 422). VINCULAÇÃO DE VERBAS DA UNIÃO PARA A MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA. INVIABILIDADE DO USO DOS RECURSOS PARA DESPESAS DIVERSAS. PROVIMENTO PARCIAL.*
>
> *1. O acórdão não divergiu do entendimento firmado pelo Plenário desta CORTE, no julgamento do mérito da repercussão geral reconhecida no RE 841.526-RG (Rel. Min. LUIZ FUX, Tema 592).*
>
> ***2. As verbas do FUNDEF não podem ser utilizadas para pagamento de despesas do Município com honorários advocatícios contratuais.***
>
> *3. Agravo interno a que se dá parcial provimento" (ARE*

nº 1.066.281- AgR/PE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJe de 26/11/18).

"(...) O adimplemento das condenações pecuniárias por parte da União e respectiva disponibilidade financeira aos Autores ***vinculam-se à finalidade constitucional de promoção do direito à educação, única possibilidade de dispêndio dessas verbas públicas"*** *(...)" (ACO nº 648/BA, Rel. p/ acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe de 9/3/18).*

Assim como as verbas do FUNDEF/FUNDEB não comportam uso distinto do investimento em educação, os recursos arrecadados pelas unidades gestoras dos RPPSs dos estados, DF e municípios, sobretudo as contribuições previdenciárias patronais e de servidores e de pensionistas, não podem ter destino diverso do custeio dos benefícios previdenciários.

Há uma regra básica de interpretação de leis de acordo com a qual o sentido de leis *in pari materia*, ou seja, que disponham sobre o mesmo assunto, deve ser construído tendo em vista o sentido das demais normas que tratam do mesmo tema.

No Brasil, essa ideia é expressa em vários precedentes do e. STF, quando se consigna que *"não se interpreta o direito em tiras; não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo" (*STF, ADPF 101, Plenário, voto vista do Ministro Eros Grau, DJe 1.6.2012).

Sendo claro e inequívoco, em toda legislação previdenciária, que os recursos administrados pelas unidades gestoras dos RPPSs **somente podem ser utilizados para pagamento de benefícios previdenciários**, não pode a Secretaria da Receita Federal, ao interpretar o preceito relativo à base de cálculo do PASEP**, desconsiderar todos esses atos normativos para excluir esse sentido e afirmar que tais recursos devem ser empregados para a quitação do tributo**.

Frise-se: são diversos dispositivos editados com tal previsão, estando essa regra estampada em lei federal e até mesmo nas portarias do Ministério da Previdência Social:

> ***- Lei nº 9.717/98***
> *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.*

> ***- 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.

Dessa forma, a interpretação conferida aos preceitos instituidores do PASEP, caso a União desejar efetuar a cobrança, que é debatida neste parecer, mostra-se patentemente inconstitucional, também (a) por violar a finalidade constitucional das contribuições previdenciárias, prevista nos arts. 40 e 195 da CF,

(b) por ignorar todo o modelo de gestão previdenciária que ela mesmo criou e estimulou mediante a edição de leis e atos normativos aplicáveis a todos os entes da Federação e (c) também por colocar em risco a própria viabilidade econômico- financeira do direito social à previdência social dos servidores públicos (arts. 6º e 40 da CF).

A INTERPRETAÇÃO LITERAL NÃO PODE CONDUZIR AO ABSURDO E AO DESINCENTIVO À ADOÇÃO DA FINALIDADE DA LEI Nº 9.717/98

Havendo cobrança, fica clara a estratégia da União, por meio da Secretaria da Receita Federal, para justificar o seu voluptuoso ímpeto arrecadatório. A partir da leitura literal e estrita de preceitos legais, a autoridade busca justificar as seguintes conclusões:

(a) se o art. 2º, III, da Lei 9.715/98 determina que o PASEP deve ser arcado pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas, as contribuições patronais do ente público, transferidas da conta do tesouro, bem como as contribuições descontadas dos segurados ativos, dos aposentados e dos pensionistas representam as receitas correntes arrecadadas pelo RPPS. Logo há incidência do PASEP;

(b) da mesma forma, se o art. 2º, III, da Lei 9.715/98 dispõe que o PASEP deve ser arcado pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das transferências correntes e de capital recebidas, as transferências de valores do ente para o RPPS das dotações orçamentárias destinadas ao pagamento de benefícios previdenciários, para cobrir déficit, também constituem fato gerador do PASEP para a autarquia, pois se tornam receita dela.

(c) ademais, não pode o ente deduzir do montante pago a título de PASEP os valores repassados à autarquia previdenciária a título da contribuição patronal, mesmo tendo esse valor inequívoca destinação previdenciária, pois isso equivaleria a uma despesa.

A intenção deste capítulo é demonstrar como tais interpretações levam a consequências absurdas. Antes, porém, cabe tecer algumas considerações sobre as limitações do método de interpretação literal ou estrita na hermenêutica jurídica.

Com efeito, há tempos a doutrina e a jurisprudência apontam as limitações do brocardo jurídico *in claris cessat interpretatio* e, portanto, da própria interpretação literal de textos jurídicos.

Consoante já destacou essa e. Corte, *"o direito, tal qual ensinou CARLOS MAXIMILIANO, deve ser interpretado 'inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis"*. STF, RE 543974, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJe 28.5.2009

E por qual razão é absurda a interpretação da autoridade, que considera, como base de cálculo do PASEP, as verbas destinadas ao pagamento dos benefícios previdenciários? A resposta é de simples compreensão.

Baseada na literalidade do art. 2º, III, da Lei nº 9.715/98, para fazer incidir o PASEP em uma das hipóteses ali supostamente previstas, a Secretaria da Receita Federal necessita que estados, o DF e os municípios transfiram valores da conta única do seu Tesouro para a autarquia gestora dos fundos previdenciários.

Para a autoridade, quando os estados, DF e municípios transferem recursos do respectivo tesouro para as autarquias previdenciárias, a título

de contribuição patronal, os valores entram como *receita* na base de cálculo da autarquia supostamente beneficiada.

Além de tributar a autarquia por receber o montante a título de "*receita*", a Secretaria da Receita Federal não permite que o ente federado deduza o valor repassado da base de cálculo do PASEP que ele próprio, ente federado, desembolsará.

Ou seja, esse valor da contribuição patronal, que é repassado, integra (a) a base de cálculo do PASEP devido pela autarquia previdenciária e também (b) a base de cálculo do PASEP devido pelo ente federado, a despeito do art. 7º da Lei nº 9.715/98:

> *"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."*

Essa bitributação, incidente sobre o mesmo recurso, somente ocorre nos entes que optaram por criar um ente com personalidade jurídica distinta para gerir obrigações previdenciárias do RPPS.

Se o ente não tivesse criado uma autarquia (o RPPS), a autoridade consideraria essa uma transferência intragovernamental entre órgãos ou fundos s e m personalidade jurídica, não havendo nova incidência do PASEP. Confira-se os seguintes trechos da Solução de Consulta nº 278:

> 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. 2° da Lei n° 9.715, de 1998), **sendo suas movimentações internas de recursos anuláveis quando da apuração da base de cálculo da exação.** Assim, deve-se considerar as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas da pessoa jurídica e não de seus órgãos ou fundos para fins de apuração do tributo em voga.
>
> [...]
>
> 23.5.2. 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. 7° da Lei n° 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.**

A questão é que a criação do fundo previdenciário e da autarquia específica é incentivada pela própria União, por meio da Lei nº 9.717/98, porquanto os fundos previdenciários, por terem que respeitar **princípios de segurança, proteção e prudência financeira** (art. 6º, par. único, I, da Lei nº 9.717/98), além de serem geridos por dirigentes com experiência comprovada nas áreas financeira, administrativa, contábil, jurídica, de fiscalização, atuarial ou de auditoria (art. 8-B, I a IV, da Lei nº 9.717/98), têm maior propensão a manter seu equilíbrio financeiro e atuarial, o que reduz o risco de inadimplemento dos benefícios.

É indubitável que a interpretação conferida pela autoridade é um forte estímulo para que estados, DF e municípios **descartem** o modelo da Lei nº 9.717/98 e deixem de optar pela criação de entidade autárquica gestora e pela constituição de fundos com finalidade previdenciária para administrar os recursos do RPPS. Se o fizerem, **escaparão da incidência do PASEP.**

É certo, porém, que esse resultado caminha justamente na contramão do que almejou o legislador ordinário ao editar a Medida Provisória nº 1.723/98, posteriormente convertida na Lei nº 9.717/98. Na Mensagem nº 754, de 1998, subscrita pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso (Mensagem publicada no Diário do Congresso Nacional em 11.11.1998 (fls. 12747-12750), consignou-se expressamente que a criação de condições para a instituição dos fundos financeiros estava entre os pontos mais relevantes do ato, pois tinha por objetivo *"garantir recursos para o pagamento de aposentadorias e pensões para os servidores das três esferas de governo".*

Constou, ainda, que a instituição de um fundo com finalidade previdenciária garante *"independência administrativa e financeira em relação ao ente instituidor, visando reduzir ingerências impostas pelos ciclos políticos na gestão do patrimônio dos fundos e impedir que a inadimplência do ente público instituidor provoque a insolvência do fundo."*

Vale ressaltar, portanto, o **absurdo** causado pela intepretação literal acerca das regras de incidência do PASEP.

Ao mesmo tempo em que institui um modelo que oferece melhores condições e critérios para assegurar a estabilidade e independência financeira dos RPPSs, de maneira a proteger os recursos previdenciários da ingerência de ciclos políticos, a Secretaria da Receita Federal **onera mais os entes federados que optam por esse regime,** ao demandar deles o pagamento de PASEP.

Já os entes que optam por permanecer no modelo anterior, sujeito a ingerências políticas e sem estabilidade financeira, ficam eximidos do PASEP, na medida em que os recursos previdenciários se misturam com os do Tesouro.

Evidente que se trata de interpretação **arbitrária**, **injustificada** e **absurda**, que não se sustenta e ofende a Constituição Federal, a qual assegura o direito social à previdência social (art. 6º da CF) e requer que o regime seja organizado com critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial (arts. 40 e 201 da CF).

Cabe, mais uma vez, parafrasear o ministro Marco Aurélio Mello e lembrar que não pode a União, tendo em conta a sua posição de *Estado global,* seja na relação com cidadãos ou com os demais entes federados, *"dar com uma das mãos e tirar com a outra."*

TRATAMENTO DÍSPAR COM ENTIDADES PRIVADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

A interpretação dada pela autoridade ainda produz o absurdo de tributar os RPPSs, mas manter isentas de qualquer tributação as entidades de previdência privada complementar.

Veja-se que, por força do § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001, as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar são isentas de qualquer tributação:

> *"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."***

No mesmo sentido é a previsão dos seguintes diplomas legais:

Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998

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;

Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998

Art. 3º [...]

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das ***exclusões e deduções mencionadas no*** *§ 5º, poderão excluir ou deduzir:*

[...]

III - ***no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates****;*

§ 7 º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos ***rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões****.*

Qual seria a razão de o legislador isentar as contribuições das previdências privadas e onerar os RPPSs dos servidores públicos?

Por óbvio, não existe razão alguma, até porque o legislador assim não procedeu. O que existe é uma desproporcional avidez da Receita Federal

para abocanhar recursos, que conduziu à inconstitucional interpretação da legislação impugnada neste mandado de segurança, não almejada pelo legislador constituinte ou ordinário, que não resiste a uma mínima análise crítica.

Assim, somos do parecer de que aos Regimes Próprios de Previdência Social, o recolhimento do PASEP será devido somente sobre a folha de pagamento dos seus próprios servidores (inciso II, art. 2º da Lei nº 9.715/98).

É o parecer.

Blumenau(SC), *10 de junho de 2009.

Cláudia Fernanda Iten
Consultora Jurídica da ASSIMPASC
OAB/SC n. 19.573

*Versão atualizada do Parecer - janeiro/2020