PROCESSO 211925/2021

Encaminha a SEMGE o presente processo, a partir de ofício da DIPREV/FUMPRES, para opinativo inicial sobre consulta formulada à CCT/SEFAZ, às fls.03-08, com o seguinte teor:

> a) O FUMPRES como fundo especial não dotado de personalidade jurídica e, com base nos posicionamentos exarados pela PGFN e Receita Federal é contribuinte do PASEP?
> b) Na hipótese do FUMPRES não ser contribuinte do PASEP poderia tal despesa ser considerada como despesa necessária ao funcionamento do RPPS a ser custeada por taxa administrativa que advém de receitas previdenciárias?

A análise completa das questões envolvidas, como apontado, envolve questões de ordem orçamentária e contábil a serem esclarecidas pela SEFAZ e pela CASA CIVIL, mas, de logo, se pode pontuar que, quanto ao genérico da consulta formulada, assiste razão à DIPREV/FUMPRES, visto que se trata de FATO INCONTROVERSO (art.374, II-III, CPC) no processo que (a) não existe fundamento para dupla incidência sobre as receitas afetadas ao fundo previdenciário, não sendo este constituído sob a forma de autarquia, mas de fundo vinculado ao Poder Executivo, como é em Salvador desde as leis municipais 9.186/2016 e 9.216/2017; (b) sendo fundo constituído por receitas afetadas o fim previdenciário, sem personalidade jurídica própria, não se pode identificar o FUMPRES como sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo este o próprio ente federado subnacional.

Tal linha de pensamento já vinha exposta na inicial do citado processo 1025040-58.2021.4.01.3300, **ao lado de outros fundamentos para a completa não incidência da contribuição ao PASEP sobre as receitas afetadas ao fim previdenciário**, questões essas ainda pendente de apreciação pelo Judiciário Federal.

Expõe a inicial, em resumo:

> **Primeiro**, como já exposto, não pode ser tratado do mesmo modo o RPPS constituído e gerido como uma pessoa jurídica distinta (autarquia, p.ex.), e aquele como o presente, constituído por simples fundo público previdenciário gerenciado pelo Poder Executivo, sem personalidade jurídica própria.
> Claramente, mesmo no caso de RPPS sob a forma de autarquias, seria questionável o entendimento da RFB, como será exposto; no caso dos RPPS sob a forma de fundos

simples, entretanto, perde qualquer sentido a caracterização das transferências ao fundo como algo distinto de um movimento intraorçamentário não efetivo, e que não constitui nova riqueza gravável pelo PASEP. Nos casos como o presente, é ainda mais evidente a dupla tributação promovida pela orientação da RFB.

Segundo, não se questiona que as contribuições dos servidores ao RPPS constituem receita corrente, tributos que são, enquadráveis no art.11, § 1º, lei 4.320/64 (receitas de contribuições). Ocorre que, essas contribuições, descontadas dos servidores (que recebem apenas o valor líquido) pelo Tesouro Municipal, **já compõem** a receita corrente que é base de cálculo do PASEP (art.2º, III, lei 9.715/98) devido pelo ente federado.

Apenas em um segundo momento esses valores são afetados ao FUMPRES, juntamente com a cota patronal, após **já terem composto a base de cálculo do PASEP** no Tesouro Municipal.

Isso faz com que a contribuição ao PASEP incida, primeiro, sobre todas as receitas do Município (inclusive contribuições dos servidores ao RPPS e, obviamente, o valor utilizado para pagamento da contribuição patronal) e, depois, **NOVAMENTE** sobre todo o valor da operação intraorçamentária de repasse das contribuições ao FUMPRES.

Quanto a essas contribuições ao RPPS, ainda, não existe fundamento para o tratamento diferenciado proposto pela RFB, sob o argumento de se tratar de pagamento por contrapartida do "serviço" de cobertura previdenciária.

Além de obviamente não constituir o regime previdenciário em prestação de serviços pelo RPPS ao município, a cota patronal, como acima exposto, tem natureza de TRIBUTO.

Sendo tributo, o seu pagamento não é, nem pode ser, contraprestação por bens ou serviços, mas sim o cumprimento de uma obrigação legal, como, aliás, disciplinado na própria portaria 338/2006. A relação jurídico-tributária decorre da lei, não da vontade das partes ou de qualquer negócio jurídico. **PAULO DE BARROS CARVALHO** aponta que as prestações tributárias "independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse[1]". Complementa **EURICO DE SANTI** que, "se se tratar de norma individual e concreta, associada à descrição de um fato concreto mediante a cópula de implicação-deôntica, encontraremos um prescritor individual e concreto: uma relação jurídica intranormativa[2]".

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp.52.
[2] SANTI, Eurico Marcus Diniz de. **Lançamento tributário**. 02. Ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, pp.77.

Como afirmar, nesse contexto, que as contribuições são remuneração por bens ou serviços? Trata-se de tributo, pago por imposição legal, e os tributos, como acima exposto, independem de contraprestação para sua exigência, ou seja, não são sinalagmáticos, mas sim obrigações *ex lege*, que independem de acordo de vontades, bastando a ocorrência do fato *necessário* e *suficiente* para o surgimento da obrigação tributária (art.114, CTN[3]).

Não existe, portanto, qualquer distinção substancial entre as operações de transferência dos valores das contribuições ao fundo previdenciário e o que a RFB denominou de "transferências intragovernamentais", ao menos no que se refere ao enquadramento das receitas para fins de apuração da base de cálculo do PASEP.

O objetivo da classificação das operações intraorçamentárias, como dito, é exatamente impedir a DUPLICIDADE de contabilização da mesma receita pelo simples movimento intraorçamentário; ironicamente, o que faz a SC COSIT 278/2017 é ***exatamente o contrário***.

Temos uma receita intraorçamentária contada em duplicidade, justamente o que a legislação financeira busca evitar. Isso é ainda mais evidente por se tratar o RPPS, no caso, de fundo público, e fundo criado por obrigação constitucional e legal, como visto, por conta da especificidade e transparência do regime previdenciário.

A apuração em duplicidade também contraria a legislação do próprio PASEP. O parágrafo único do art.02º da antiga LC 08/70 já prescrevia que "NÃO RECAIRÁ, EM NENHUMA HIPÓTESE, SOBRE AS TRANSFERÊNCIAS DE QUE TRATA ESTE ARTIGO, MAIS DE UMA CONTRIBUIÇÃO", enquanto o art.02º, § 03º da lei 9.175/98 é claro ao ordenar que "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", e, também, no art.07º, que "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".

A apuração da base de cálculo do PASEP, portanto, assim como o que motiva a própria conceituação de receitas intraorçamentárias, deve evitar qualquer *duplicidade*, não podendo, sobre cada ingresso, incidir mais de uma vez a contribuição, até porque não representam novo indício de riqueza tributável, mas o mesmo capital.

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

> Deste modo, já tendo composto a base de cálculo na *origem* (Tesouro Municipal), não podem ser novamente tributados no destino (FUMPRES). Como seria possível qualificar como receita "nova" e autônoma o ingresso no fundo de valores arrecadados pelo Tesouro, e que, nesse primeiro momento, já compõem a base de cálculo do PASEP? Obviamente, essa possibilidade contraria tanto a legislação de regência dos fundos públicos e dos movimentos intraorçamentários como a própria definição da base de cálculo da contribuição ao PASEP.
>
> Tem-se, em síntese, despesa executada pelo Poder Executivo, a partir de receitas vinculadas afetadas a fundo gerido pelo Poder Executivo, despesa esta registrada contabilmente junto ao fundo próprio e à unidade gestora, integrante do Poder Executivo, existindo o trânsito financeiro intraorçamentário única e exclusivamente pelas regras de funcionamento dos próprios fundos públicos, especialmente os previdenciários, como acima exposto.

Como narrado na consulta, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Receita Federal do Brasil (RFB), em pronunciamentos protocolados nos autos eletrônicos, concordam expressamente com essa tese. A PGFN, no Id.635254980, afirma:

> É preciso reconhecer, desde logo, que o contribuinte **não possui interesse para ajuizar a presente ação.** Isso porque, **não havia resistência administrativa a sua pretensão.**
>
> De fato, o **PARECER SEI Nº 2088/2019/ME, emitido pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN, de natureza pública, é de clareza cristalina ao encampar a tese do Autor:**
>
> *CONTRIBUIÇÕES AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS.*

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔMIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PASEP). BASE DE CALCULO. 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

Por outro lado, da **Informação nº 0.010/VR 05RF/DEFIS/RFB, de 12 de julho de 2021, apresentada pela Receita Federal do Brasil em atendimento à solicitação da Fazenda Nacional neste processo, exsurge latente a ausência de resistência da Administração Pública ao pleito do contribuinte:**

36. **Os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) podem ser organizados na forma de autarquias, contribuintes obrigatórios do PASEP, ou na forma de fundos especiais (de natureza contábil ou de despesas) não são contribuintes, por não possuírem personalidade jurídica própria, devendo o tributo ser apurado e recolhido pelo Município.**

51. Destarte, se o Município de Salvador alterou a forma de constituição de RPPS de Autarquia para fundo especial, porém continuou contribuindo como se Autarquia fosse, quando era apenas devido a contribuição com um todo sobre a arrecadação do Município. então, contribuiu erroneamente. Nesse caso, deveria através da via administrativa solicitar processo de restituição.

62. Quanto às alegações relativas a não incidência do Pasep sobre os valores recebidos, tendo em vista ser o FUMPRES um fundo desprovido de personalidade jurídica. Conforme já mencionado na Informação Fiscal, os **fundos especiais (de natureza contábil ou de despesas) não são contribuintes, por não possuírem personalidade jurídica própria, devendo o tributo ser apurado e recolhido pelo Município. É o Muncípio o contribuinte da exação. Não se trata de tributar novamente as receitas transferidas pelo Município ao fundo, uma vez que o contribuinte é a pessoa jurídica de direito público.**

Traz ainda o pronunciamento anexo da RFB (Id.635293448), parte essencial dele acima transcrito. Em novo pronunciamento nos autos, também assim se manifestam (Id.779357473):

> Ora, exsurge latente que referida previsão incide apenas nos casos em que há ente com personalidade jurídica própria, o que não é o caso da FUMPRES.
>
> A capitulação correta para os casos de FUNDOS SEM PERSONALIDADE JURÍDICA é o item 23.4.1
>
> > *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.*
>
> ...
>
> Na verdade, o Município de Salvador alterou sua forma de constituição de autarquia para fundo, e continuou contribuindo como se autarquia fosse, por erro e desorganização de sua gestão, sem ao menos sequer promover uma consulta junto à Receita Federal do Brasil, para esclarecer seu enquadramento.

Deste modo, sendo o FUMPRES fundo público constituído pela afetação de recursos a finalidade específica (art.71, lei 4.320/64), e, mais ainda, destinado ao gerenciamento e custeio

do RPSP, na forma dos arts.40, § 22, V, 167, XII e 249 da CF-88; e art.17 da lei municipal 9.216/2017, os seus recursos devem ser preservados a essa finalidade, constituindo tal ponto, inclusive, tema de outro questionamento levado ao Poder Judiciário no mesmo processo.

Além disso, sendo contribuinte a pessoa jurídica, e não a afetação de receita sem personalidade própria (fundo público), não existe fundamento para se enxergar sua autonomia quanto à responsabilidade pelo pagamento do tributo, até mesmo por força do art.121, CTN.

Deste modo, como já antecipado, é de acordo com manifestação no mesmo sentido da PGFN/RFB, (a) o FUMPRES não é contribuinte do PASEP, não possuindo personalidade jurídica e/ou sujeição passiva tributária, sendo contribuinte a pessoa jurídica de Direito Público.

Quanto ao questionamento *b*, ainda que para manifestação conclusiva sobre os limites da Taxa de Administração sejam necessárias maiores considerações e informações, a resposta ao questionamento *a* torna desnecessária tal análise, visto que o contribuinte é o Município do Salvador, e não o fundo gerenciado pelo Poder Executivo; de qualquer modo, diante até do quanto defendido pela PGMS em processo judicial, seria contraditório custear tributos e o ente federado com valores destinados exclusivamente ao gerenciamento e subsistência do fundo previdenciário.

Salvador, 16 de dezembro de 2021.

PEDRO LEONARDO SUMMERS CAYMMI
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO SALVADOR