



PROCESSO N.º: 24.979-3/2020
ASSUNTO: CONSULTA
PRINCIPAL: PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP
RELATOR: AUDITOR SUBSTITUTO DE CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO
LUIZ CARLOS PEREIRA

RAZÕES DO VOTO

1. DO CONHECIMENTO

Nos termos do artigo 232 da Resolução Normativa 14/2007 (RITCE/MT), são **pressupostos de admissibilidade** da Consulta: **i)** ser formulada por autoridade legítima; **ii)** ser formulada em tese; **iii)** conter apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa da dúvida quanto à interpretação e aplicação de dispositivos legais e regulamentares; e **iv)** versar sobre matéria de competência do Tribunal de Contas.

Ademais, conforme o § 2º do referido artigo¹, tais requisitos deverão ser preenchidos **cumulativamente**, de modo que a ausência de qualquer deles importa o arquivamento da Consulta sem exame do seu mérito.

Em análise dos autos, impõe-se concluir que os quesitos formulados pela autoridade Consulente satisfazem as exigências dos incisos I, II, III e IV do artigo 232 do RITCE/MT.

Isso porque a consulta foi formulada por autoridade legítima, na medida em que o inciso II do art. 49 da Lei Complementar Estadual 269/2007² (Lei Orgânica do TCE/MT) inclui o(a) Prefeito(a) no rol de legitimados ativos da consulta.

1 Art. 232. § 2º. Ressalvada a hipótese mencionada no parágrafo anterior, referindo-se a consulta sobre caso concreto ou não preenchendo quaisquer dos demais requisitos de admissibilidade, o relator determinará seu arquivamento através de julgamento singular fundamentado.

2 Art. 49. Estão legitimados a formular consulta:

[...]

II. no âmbito municipal o Prefeito, o Presidente da Câmara Municipal e os dirigentes máximos de autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações instituídas e mantidas pelo Município, consórcios municipais e conselhos constitucionais e legais;





Além disso, foi apresentada dúvida que se refere a uma situação em tese e há indicação precisa quanto à interpretação e aplicação de dispositivos legais e regulamentares objeto de dúvida. Ainda, a matéria está afeta à competência desta Corte de Contas, vez que o questionamento se refere à contabilidade de receita local (contribuição previdenciária de servidor público).

De outro lado, a Secretaria-Geral de Controle Externo emitiu pronunciamento com proposta alternativa, sugerindo, primeiro, o arquivamento do feito, tendo em vista que a Resolução de Consulta 23/2012 seria suficiente para suplantar os questionamentos; e segundo, sugeriu minuta de resolução de consulta abordando a matéria em específico.

Verifico, em consonância com o Órgão Ministerial, que não é o caso de arquivamento do feito, pois se tem necessário abordar a matéria de maneira mais específica, de modo que dará segurança jurídica e evitará a reprodução de questionamentos dessa natureza por outras Prefeituras.

Diante do exposto, **conheço** da presente Consulta.

2. DO MÉRITO

Para fins didáticos, esta relatoria optou por analisar os questionamentos da Consulente em conjunto, visto que possuem relação entre si, sendo tais questionamentos os seguintes:

- 1) Conforme decisão do TCE, na Resolução de Consulta 23/2012, as transferências intraorçamentárias deveriam ser consideradas na base de cálculo do Pasep do ente receptor e deduzidas no ente transferidor. Esse entendimento ainda permanece, em face da publicação da Cosit 278/2017?
- 2) Na Solução de Consulta 4002/2020, a Receita Federal informa que “as contribuições ao RPPS retidas dos segurados por ente meramente





arrecadador sofrem tributação da contribuição para o Pasep apenas quando de sua transferência para o ente que detém a titularidade de tal receita, devendo ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor". Dessa forma, o município poderá deduzir da sua base de cálculo do Pasep a transferência da contribuição do servidor ao RPPS?

Destaco, inicialmente, que o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) consiste em contribuição social de natureza tributária, instituída pela Lei Complementar 8/1970, posteriormente integrado ao Programa de Integração Social (PIS) na Lei Complementar 26/1975, cujo objetivo é o de financiar o pagamento do seguro-desemprego e o abono salarial.

A contribuição para o PIS/PASEP foi recepcionada pela Constituição Federal, que assim dispõe em seu artigo 239:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Com relação à **base de cálculo**, a Lei Federal 9.715/1998, que dispõe sobre as contribuições para o PIS/PASEP, estabelece:

Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

[...] III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Art. 7º - Para 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.





Por sua vez, o Decreto 4.524/2002, que regulamenta a contribuição para o PIS/PASEP devidas pelas pessoas jurídicas em geral, assim disciplina a matéria:

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. 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.

Como se observa, a contribuição do PASEP se dará com base no valor mensal de todas as receitas arrecadadas, seja de capital ou correntes, aqui incluídas quaisquer receitas tributárias (contribuições previdenciárias são espécies do gênero tributo) e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas (Prefeitura x Autarquia previdenciária).





Além disso, impende salientar que **a contribuição para o PIS/PASEP é tributo que possui como sujeito ativo a União**, sendo administrada pela Receita Federal do Brasil (RFB), a quem compete dirimir eventuais dúvidas que surjam sobre a incidência do referido tributo³.

Em consulta à jurisprudência deste Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso pertinente à matéria, verificou-se que a **Resolução de Consulta 23/2012**, que possui força normativa⁴, foi expressa ao indicar que as **contribuições previdenciárias patronais**, transferidas para o RPPS organizado na forma de autarquia, **integram a base de cálculo para a contribuição ao PASEP na entidade recedora, devendo ser deduzidas da base de cálculo do tributo apurado pelo ente transferidor.**

Senão vejamos excerto da referida resolução, naquilo que interessa ao presente feito:

1ª EMENTA. PASEP. CONTRIBUINTES. RPPS. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA: a) os municípios e as autarquias, na qualidade de pessoas jurídicas de direito público interno, são contribuintes obrigatórios para o PASEP, tendo como base de cálculo do tributo o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, deduzidas as transferências a outras entidades públicas, incidindo a alíquota de um por cento; **b) as contribuições previdenciárias patronais, transferidas para RPPS organizado na forma de autarquia, integram a base de cálculo para a contribuição ao PASEP na entidade recedora, devendo ser deduzidas da base de cálculo do tributo apurado pelo ente transferidor;** c) os fundos especiais mantidos pelo poder público, inclusive aqueles criados como unidades gestoras de RPPS, não são contribuintes do PASEP, pois não gozam de personalidade jurídica

3 Lei 9.715/98, Art. 10. A administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal.

4 Art. 238. A deliberação Plenária sobre processo de consulta quando tomada por maioria de votos dos membros do Tribunal Pleno, terá força normativa, constituindo prejudgados de tese e vinculando o exame de feitos sobre o mesmo tema, a partir de sua publicação.





própria, cabendo à pessoa jurídica de direito público instituidora arcar com os tributos incidentes sobre as receitas efetivas que se vincularem a esses fundos; e, **d)** os valores vinculados às disponibilidades de fundos especiais, oriundos das contribuições previdenciárias do próprio ente instituidor do RPPS, não integram e nem reduzem a base de cálculo para a apuração da contribuição ao PASEP, tendo em vista não representarem receitas efetivas da municipalidade, bem como não caracterizarem-se como transferências a outras entidades públicas.

Ocorre que a Receita Federal, posteriormente à edição da Resolução de Consulta 23/2012, exarou entendimento diverso através da **Solução de Consulta 278/2017**, a qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
EMENTA: ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUENTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de





sua base de cálculo.

A transferência ou repasse de recursos no âmbito do mesmo ente federativo pode se dar por meio de transferências intragovernamentais ou operações intraorçamentárias.

Em relação às transferências intragovernamentais:

- c) Quando as transferências intragovernamentais ocorrerem entre órgãos ou fundos sem personalidade jurídica da mesma pessoa jurídica, os valores não terão impacto na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida pela entidade pública que aglomera os órgãos ou fundos envolvidos;
- d) Diferentemente, quando as transferências intragovernamentais envolvem diferentes entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público, o tratamento a ser dispensado dependerá da espécie de transferência que esteja sendo efetivada, se constitucional ou legal ou se voluntária (as regras são idênticas às das transferências intergovernamentais).

Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. O ente receptor dos recursos também não pode excluir as Receitas Intraorçamentárias Correntes de sua base de cálculo, pois os valores recebidos não se enquadram como transferências para fins da Lei nº 4.320, de 1964, e do art. 7º retromencionado. Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias. O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos. **A contribuição dos servidores e a contribuição patronal devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep**





incidente sobre Receitas Governamentais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

As receitas do Tesouro Nacional não devem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das autarquias (§ 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998), devendo tais valores ser tributados no ente transferidor, no caso, na União. As Fundações Públicas e os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas devem recolher a contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-13, de 2001. Os recursos transferidos aos Consórcios Públicos de Direito Público por meio do contrato de rateio estão abrangidos pela regra inserida no § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.
[...]

A matéria é afeta às operações intraorçamentárias, que são aquelas que ocorrem entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social do mesmo ente federativo.

O Manual de Contabilidade Aplicável ao Setor Público⁵ disciplina expressamente que a transferência da contribuição patronal ao órgão gestor do RPPS trata-se de uma operação intraorçamentária, enquanto que no caso da contribuição dos segurados o ente atua como depositário, sendo mero repassador ao RPPS dos recursos retidos dos servidores e beneficiários, senão vejamos:

De acordo com a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO) deste manual, **operações intraorçamentárias** são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) do mesmo ente federativo. Por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de recursos entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação

5 Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484





“91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais. Na classificação da receita orçamentária por natureza, as “Receitas Correntes Intraorçamentárias” e as “Receitas de Capital Intraorçamentárias” são representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas.

Dessa forma, a contribuição previdenciária patronal, de ônus do próprio ente, constitui uma despesa intraorçamentária para o ente e uma receita intraorçamentária para o RPPS.

Todavia, atenção especial deve ser conferida à transferência da **contribuição dos servidores ao RPPS**, pois, neste caso, o ente atua como depositário, sendo mero repassador ao RPPS dos recursos retidos dos servidores e beneficiários, estes os verdadeiros contribuintes para esse fato gerador, que arcam com o ônus real. Assim, deve-se demonstrar o nível adequado dessa transação por meio da contabilização em conta de consolidação – (classificação do PCASP – 5º nível igual a 1), com relação a lançamentos de natureza patrimonial de VPD no ente que efetua a retenção e VPA no órgão/entidade de RPPS. Os demais lançamentos patrimoniais de ativo e passivo devem demonstrar a relação intraorçamentária entre o ente e o órgão/entidade de RPPS para repasse desses recursos retidos dos servidores e beneficiários.

No tocante às **contribuições patronais** recebidas pelo RPPS, a Receita Federal, por meio da já mencionada Solução de Consulta 278/2017, também afirma se tratar de operações intraorçamentárias, conforme a seguinte passagem:

25.8. As contribuições patronais recebidas pelo RPPS são, na essência, **operações intraorçamentárias**, pois o ente público transfere para o fundo os recursos e em troca, espera uma contraprestação para seus





servidores na forma de benefícios previdenciários. Portanto, **os recursos transferidos devem ser encarados dessa forma.** (...)

Assim, com relação ao repasse da contribuição patronal, temos que tanto o MCASP quanto a RFB caracterizam a operação como intraorçamentária e, em assim sendo, o ente transferidor (Prefeitura) não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, consoante entendimento firmado na Solução de Consulta COSIT 278/2017:

(...) Nas operações intraorçamentárias, o ente transferidor não pode excluir de sua base de cálculo os valores transferidos, por não se sujeitarem à parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998.

Lado outro, por meio da novel Solução de Consulta 4002/2020, a RFB deixou expresso que as transferências relativas às **contribuições dos servidores** ao RPPS sofrem tributação da contribuição para o PASEP apenas quando transferidas para a autarquia previdenciária, **devendo ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.** Colaciona-se a respectiva ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: ENTES PÚBLICOS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO RPPS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DO ENTE ARRECADADOR. CONTRIBUIÇÃO PRÓPRIA AO RPPS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DO ENTE PATRONAL. TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ENTE TRANSFERIDOR. TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS. CONVÊNIO, CONTRATO DE REPASSE OU INSTRUMENTO CONGÊNERE, COM OBJETO DEFINIDO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ENTE BENEFICIÁRIO. FUNDO NACIONAL DE SAÚDE. TRANSFERÊNCIAS REGULARES E AUTOMÁTICAS AOS FUNDOS DOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL





E MUNICÍPIOS. NATUREZA DE TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS. Conforme explicitado na Solução de Consulta nº-278 - Cosit, de 2017, **as contribuições ao RPPS retidas dos segurados por ente meramente arrecadador sofrem tributação da Contribuição para o PIS/Pasep apenas quando de sua transferência para o ente que detém a titularidade de tal receita, devendo ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.** Lado outro, as contribuições patronais ao RPPS devidas ao ente gestor respectivo não podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep do ente contribuinte, uma vez que não constituem transferências correntes ou de capital. (...)

Isso porque, conforme o MCASP e a própria Solução de Consulta 4002/2020, nessa hipótese o ente transferidor atua apenas como depositário, sendo mero repassador ao RPPS dos recursos retidos dos servidores e beneficiários.

Em suma, é possível extrair das normas administrativas reproduzidas o entendimento de que as transferências referentes à contribuição dos servidores (ativos, inativos e pensionistas) e à contribuição patronal compõem a base de cálculo da contribuição do PASEP incidente sobre receitas governamentais no âmbito da autarquia gestora do RPPS (ente recebedor), sendo que apenas as contribuições dos **servidores** devem ser deduzidas da base de cálculo do tributo apurado pela Prefeitura (ente transferidor).

Como se vê, ao não deduzir as contribuições **patronais** da base de cálculo do tributo apurado pelo ente transferidor, o entendimento da RFB conflita com aquele exarado na Resolução de Consulta 23/2012.

Nesse ponto, inobstante as manifestações da RFB não vinculem o Tribunal de Contas para fins de análise dos processos de prestação de contas de sua competência, uma vez inexistindo inconstitucionalidade ou contrariedade a ditames legais, reputo **recomendável a adoção dos entendimentos ali exarados.**





Tal entendimento privilegia o **princípio da segurança jurídica**, na medida em que o PIS/PASEP é tributo de competência da União, cabendo a ela, através da Receita Federal, dirimir dúvidas a respeito da sua incidência.

Além disso, caso os contribuintes contrariem o entendimento do órgão arrecadador em âmbito da União, estarão sujeitos à autuação por recolhimento a menor do tributo, podendo inclusive sofrer a incidência de multa e juros de mora.

Nesses termos, manifesto no sentido de que seja respondido à Consultante, referente aos dois questionamentos transcritos alhures, respectivamente, que:

I. Em face da publicação da Cosit 278/2017 da RFB, não poderá o município deduzir da sua base de cálculo do Pasep a transferência da contribuição **patronal** ao RPPS (operação intraorçamentária), restando superada a Resolução de Consulta 23/2012 do TCE/MT, no que pertine à presente matéria;

II. Por força de entendimento contido na Solução de Consulta 4002/2020 da RFB, o município poderá deduzir da sua base de cálculo do Pasep a transferência da contribuição do **servidor** ao RPPS.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, **acolho parcialmente** o Parecer 14/2021, da Secretaria-Geral de Controle Externo, e o Parecer 2.437/2021, da lavra do Procurador-geral de Contas Alisson Carvalho de Alencar, e **voto**:

I. pelo **conhecimento** da presente Consulta, tendo em vista o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade previstos nos artigos 232 e 233 do RITCE/MT;





II. pela revogação da alínea “b” da primeira ementa da Resolução de Consulta 23/2012 e **aprovação** da seguinte minuta de resolução:

Resolução de Consulta nº ____/2021. Tributação. PASEP. Transferência de contribuições previdenciárias patronais. Incidência no RPPS e no ente transferidor. Contribuições previdenciárias dos servidores. Incidência no RPPS e dedução no ente transferidor. Superação parcial da Resolução de Consulta 23/2012.

1. As contribuições previdenciárias patronais, transferidas para a autarquia gestora do Regime Próprio de Previdência, não podem ser deduzidas da base de cálculo da contribuição ao PASEP devida pelo ente transferidor, e também integrarão a base de cálculo do tributo devido pelo ente recebedor.

2. As contribuições previdenciárias dos servidores (ativos, inativos e pensionistas), retidas pelo ente público e transferidas para a autarquia previdenciária, integram a base de cálculo para a contribuição ao PASEP apenas na entidade recebedora, com dedução na base de cálculo do tributo apurado pelo ente transferidor.

3. Fica revogada a alínea “b” da primeira ementa da Resolução de Consulta 23/2012.

É como voto.

Gabinete do Relator, Cuiabá-MT, 19 de agosto de 2021.

LUIZ CARLOS PEREIRA⁶
Auditor Substituto de Conselheiro em Substituição

⁶ Documento assinado por assinatura digital baseada em certificado digital emitido por Autoridade Certificadora credenciada, nos termos da Lei Federal nº 11.419/2006

