

Por Renata Benedet (*)

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 Constituição, destina-se a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

Nos termos do inciso III do art. 2º da Lei Nacional 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. A alíquota, no caso das Autarquias Previdenciárias, é de 1% sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas, na forma do inciso III do art. 8º da Lei Nacional 9.715/98.

A Receita Federal do Brasil, na qualidade de órgão responsável pela administração e fiscalização das contribuições para o PIS/PASEP (art. 10, da Lei 9.715/98) tem reafirmado o entendimento legal, em resposta às consultas de contribuintes[i], de que constitui base de cálculo do PASEP as receitas correntes, as transferências recebidas para fazer frente às despesas de manutenção da instituição e da folha de pagamento de aposentados e pensionistas, bem como a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social.

A partir da vigência da Lei Nacional 9.717, de 27 de novembro de 1998 foi facultado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária.

Dentre as normas gerais que delimitam a utilização dos recursos dos fundos destaca-se a vedação da destinação para fins diversos dos previstos para pagamento dos benefícios previdenciários e da taxa de administração, esta limitada em até 2% do valor total das remunerações, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS - Orientação Normativa n. 3, de 04 de maio de 2009, do MPS.

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.

A cobrança de 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, 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[ii], 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 destina-se exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários ao servidores públicos, o que não abrange outros benefícios assistenciais, como serviço médicos, odontológicos e hospitalares.

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. A contribuição, nesse sentido, é a contraprestação das prestações previdenciárias.

Não fosse o exposto, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça possuem

entendimento consolidado no caso de créditos do ICMS, de que receita, para fins do art. 195, I, b, da Constituição, é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, e ainda, que traga alteração patrimonial positiva[**iii**].

Em interpretação análoga pode-se afirmar que, assim como o crédito de ICMS não pode ser definido como receita por não significar ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe; também as contribuições previdenciárias e demais receitas dos fundos previdenciários, salvo o valor correspondente à taxa de administração, não se incorporam ao patrimônio e não geram receitas à Autarquia Previdenciária, porque vinculadas exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários.

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 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% 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, como é o caso do Estado de Santa Catarina[**iv**].

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.

Atenta, ainda, ao princípio da vedação do confisco, uma das limitações constitucionais ao poder de tributar previsto no art. 150, IV, da Constituição Brasileira, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

No entendimento de Hugo de Brito Machado: *tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. Nesse sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza, ou promotoras da circulação desta*[**v**].

A receita da Autarquia Previdenciária é composta basicamente pela taxa de administração, atualmente prevista em até 2% dos recursos dos fundos previdenciários, e a base de cálculo do PASEP é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas na alíquota de 1% (um por cento).

O fundo previdenciário e o fundo financeiro não possuem natureza de entidade pública, mas sim de mera conta contábil e financeira destinada apenas ao pagamento de benefícios previdenciários e da taxa de administração da unidade gestora.

Diante da impossibilidade de os fundos previdenciários financiarem o PASEP, pelas limitações

constitucionais e legais que condicionam sua utilização e pela ausência de personalidade jurídica, o valor devido pelos fundos previdenciários, necessariamente, irão para a conta da taxa de administração. Ora, se a taxa de administração da Entidade Previdenciária destinada ao pagamento das despesas correntes e de capital do órgão gestor chega a, no máximo 2% do valor das contribuições para os fundos, esta será quase totalmente absorvida pelo pagamento do PASEP (no caso de Santa Catarina que prevê a taxa de até 1%), o que inviabilizará o funcionamento de suas atividades e desenvolvimento de suas finalidades.

Conclui-se que o pagamento de uma única contribuição social – o PASEP, por si só, inviabiliza a existência da Autarquia Previdenciária, unidade gestora do regime de previdência funcional, e implica, inevitavelmente, no confisco da Entidade Previdenciária pela força tributária da União.

Além da vedação ao confisco, a base de cálculo do PASEP afronta ainda o princípio da igualdade no Direito Tributário previsto constitucionalmente no art. 150, inciso II, que 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.

A Lei 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.

E, o parágrafo 6º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória 2.113-26/2000, 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 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.

Pois bem, 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 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 aqui, para isentar da base do tributo de 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.

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.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello[**vi**] as chamadas fundações públicas são pura e simplesmente autarquias. Na linha desse entendimento, tudo o que se aplica às fundações públicas, e vice-versa, aplicar-se-ia integralmente às autarquias, e vice-versa. Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal[**vii**], que **tais fundações são espécies do gênero autarquia**.

Pelo art. 69 do Decreto 4.524/02, *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 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. Desponta aqui, inevitavelmente, tributação desigual entre pessoas com a mesma capacidade tributária, quando voltadas à gestão dos recursos previdenciários.

O último ponto que se revela inexoravelmente contrário ao postulado da isonomia tributária é 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, que isenta da base de cálculo das receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União; mas não dispensa 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.

Pelos argumentos aqui expostos resta inconteste a inconstitucionalidade da 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; pela vinculação legal exclusiva ao pagamento de benefícios previdenciários; e, pela violação ao princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de tratamento diferenciado, e da vedação ao confis.

[**i**] SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 145 de 14 de maio de 2008; SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 52 de 15 de Fevereiro de 2008; SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 2 de 18 de Janeiro de 2013.

[**ii**] RE 573.540, AI 577.304-AgR, ADI 3.106

[**iii**] RE 606.107, rel. min. Rosa Weber, julgamento em 22-5-2013, Plenário, DJE de 25-11-2013, com repercussão geral. AGRESP 201300299765, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:19/08/2014.

[**iv**] No Estado de Santa Catarina a Lei Complementar n. 412/08 prevê o limite de até 1%(um por cento), para a taxa de administração.

[v] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 20. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, pp. 239 e 240.

[vi] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p.94.

[vii] STF, RDA 160/85, 161/50, 171/124.

(*) **Renata Benedet** é mestre em Ciência Jurídica, advogada Autárquica do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (Iprev/SC).

Fonte: [Consultor Jurídico](#), 05.12.2015.