

PARECER CONJUNTO
PGFN/CAT/CAF/Nº 1152/2003

Contratos de cessão de créditos originários de participações governamentais decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e recursos hídricos para fins de geração de eletricidade, celebrados entre os Estados do Rio de Janeiro, do Paraná e do Mato Grosso do Sul (cedentes) e a União (cessionária).

Exame sobre os efeitos jurídicos desses contratos em relação à ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP, em face de questionamentos formulados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

I

Por intermédio da Nota nº 495 STN/COAFI/GECEP, de 30 de abril de 2003, a Coordenação-Geral de Haveres Financeiros da Secretaria do Tesouro Nacional realiza diversas indagações a respeito da incidência da contribuição para o PIS/PASEP, em relação aos contratos de cessão de créditos originários de participações governamentais decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e recursos hídricos para fins de geração de eletricidade, celebrados entre os Estados do Rio de Janeiro, do Paraná e do Mato Grosso do Sul (cedentes) e a União (cessionária).

2. Os autos encontram-se instruídos com cópias de diversos documentos, inclusive dos instrumentos contratuais celebrados. A respeito dos contratos, é relevante destacar os seguintes aspectos:

- 2.1) foram eles celebrados com fundamento no art. 16 da Medida Provisória nº 2.181, de 24 de agosto de 2001, que autorizou a União a adquirir dos Estados e do Distrito Federal, até 31 de dezembro de 2001, créditos relativos à participação governamental obrigatória nas modalidades de *royalties*, participações especiais e compensações financeiras, nos valores fixados em projeções elaboradas pela Agência Nacional do Petróleo – ANP ou pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, mediante pagamento em Certificados Financeiros do Tesouro – CFT, os quais deverão ser utilizados pelos Estados e o Distrito Federal no pagamento de dívidas para com a União e de suas entidades ou na capitalização de fundos de previdência;
- 2.2) o contrato celebrado com o Estado do Rio de Janeiro, em 29 de outubro de 1999 (fls. 19/36), envolveu a aquisição, pela União, de *percentuais* dos *royalties* e participações especiais devidas a esse Estado, enquanto os contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, em 10 de maio de 2000 e em 31 de dezembro de 2001, respectivamente (fls. 37/53 e 54/68), envolveram a aquisição, pela União, da *totalidade* dos *royalties* e compensações financeiras devidas a esses Estados;
- 2.3) o contrato celebrado com o Estado do Rio de Janeiro prevê mecanismos que garantem o recebimento, pela União, dos valores dos créditos fixados nas projeções elaboradas pela ANP, respondendo o Estado pelo adimplemento, enquanto os contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul não prevêem mecanismos semelhantes, de modo que a União, na hipótese de inadimplência por parte dos responsáveis pelo recolhimento das participações

governamentais cedidas, deverá exigir o crédito cedido diretamente dos devedores desses valores, sem ônus adicionais aos Estados, razão que levou a STN a qualificar esses últimos contratos como “de risco”.

3. A matéria em questão relaciona-se com a contribuição para o PIS/PASEP porque, em condições normais, abstraída a celebração dos contratos de cessão de crédito acima referidos, considera-se tributável o recebimento das participações governamentais obrigatórias pelos Estados. E, como tal recebimento dá-se mediante transferência realizada pela União por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional – porque as participações governamentais obrigatórias são recolhidas pelos devedores de forma centralizada, em DARF, e é a União quem faz o rateio entre os diversos beneficiários, na forma da legislação específica¹ – a Secretaria da Receita Federal considera aplicável à hipótese a norma que obriga a Secretaria do Tesouro Nacional a realizar a retenção da contribuição para o PIS/PASEP sobre os valores das transferências correntes e de capital realizadas a outras entidades de direito público interno (§ 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, acrescentado pela Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, e posteriores reedições, e mantido pela atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

4. Com efeito, por intermédio da Nota Cosit nº 408, de 31 de dezembro de 2002 (fls. 07/09), a Secretaria da Receita Federal recomendou que a Secretaria do Tesouro Nacional passasse a realizar a retenção da contribuição para o PIS/PASEP sobre os valores de diversas espécies de transferências realizadas pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive sobre as que se referem às participações governamentais da Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e da Lei nº 9.748, de 6 de agosto de 1997.

5. Essa orientação foi repassada ao Banco do Brasil S.A. em 24 de janeiro de 2003, conforme Ofício nº 267 - STN/COFIN (fl. 06), e, em vista dela, a referida instituição financeira entendeu que deveria realizar a retenção da contribuição para o PIS/PASEP sobre os valores das participações governamentais objeto dos contratos acima mencionados. De fato, em correspondência datada de 22 de abril de 2003 (fl. 05), a Diretoria de Governo do Banco do Brasil informou à STN que, **a partir de março de 2003**, passou a efetuar a retenção de 1% sobre os valores objeto desses contratos.

6. Contudo, o Banco do Brasil S.A. tem dúvidas sobre a regularidade do procedimento que adotou para implementar a retenção. Verificou que, ao realizar a retenção de 1% no caso dos contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, acabou creditando à União valores menores do que os que deveriam ser transferidos por força dos contratos, já que essas avenças não prevêm nenhum tipo de ônus sobre os créditos cedidos à União, ao contrário, autorizam o Banco do Brasil a transferir à União a totalidade dos valores que deveriam ser creditados aos Estados a título de *royalties* e compensações financeiras.

7. No caso do contrato celebrado com o Estado do Rio de Janeiro, que envolveu cessão apenas parcial dos créditos de titularidade do Estado, o Banco do Brasil informa que fez incidir a alíquota de 1% da contribuição para o PIS/PASEP sobre a totalidade dos valores que seriam devidos ao Estado a título de *royalties* e participações especiais, tendo realizado a retenção do tributo devido deduzindo o respectivo valor do percentual da participação governamental que ainda pertence ao Estado (por não ter sido cedida), de modo que pôde transferir à União, em cumprimento ao contrato celebrado, os

¹ Informação prestada verbalmente pela Secretaria do Tesouro Nacional.

percentuais de participação governamental efetivamente contratados, sem que tenha incidido qualquer ônus sobre os créditos cedidos à União.

8. Em face das dúvidas levantadas pelo Banco do Brasil S.A. é que a Secretaria do Tesouro Nacional solicita orientação jurídica acerca da questão, ressaltando, ainda, que as estimativas elaboradas pela ANP e pela ANEEL para fixar os valores dos créditos cedidos não levaram em conta a incidência da contribuição para o PIS/PASEP, de modo que, se a incidência do tributo já fosse previsível na época da celebração dos contratos, e vier a ocasionar uma redução no valor dos créditos a serem transferidos à União, ter-se-á, como consequência, o pagamento de um preço, pela União, 1% superior ao que seria efetivamente devido, ferindo-se, assim, o equilíbrio contratual.

9. Além disso, a STN informa que a União está prestes a celebrar um termo aditivo ao contrato firmado com o Estado do Mato Grosso do Sul, do qual resultará a liberação de recursos adicionais ao Estado, em decorrência de imprecisões na estimativa do preço originalmente contratado. Desse modo, deseja saber se seria viável, juridicamente, compensar eventual tributo devido pelo Estado a título de PIS/PASEP quando da liberação dessa parcela.

10. Ao concluir a consulta, a STN formula questões específicas, no seguinte teor:

- “a. a partir de que data tornou-se exigível o recolhimento da Contribuição PIS/PASEP sobre o produto das participações governamentais: quando da publicação da Lei nº 9.715/98 ou após a entrada em vigor do Decreto nº 4.524/2002?*
- b. a forma de arrecadação do PIS/PASEP praticada pelo Agente Financeiro relativamente ao Contrato de Cessão de Créditos firmado entre a União e o Estado do Rio de Janeiro é válida, já que a União, ao adquirir os créditos, o fez não considerando o gravame?;*
- c. caso a forma de recolhimento adotada pelo Agente Financeiro em relação ao Estado do Rio de Janeiro não seja válida, que procedimentos devem ser empregados visando a retenção do gravame?*
- d. a retenção da Contribuição PIS/PASEP promovida pelo Agente Financeiro relativamente às participações governamentais cedidas à União pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul está sendo efetuada de forma correta? Em caso afirmativo, não estaria a União se auto-tributando?*
- e. qual o procedimento a ser adotado em relação ao Estado do Paraná, já que a cessão foi feita sem ônus para a União, e o valor pago pelos créditos também não considerou o gravame. Deveria o Estado restituir à União a diferença entre o preço pago e o valor efetivo dos créditos livres de ônus?;*
- f. é possível, no caso do Estado do Mato Grosso do Sul, recalcular o fluxo original considerando a incidência da Contribuição e deduzir do valor adicional a ser liberado parcela correspondente ao gravame, tornando assim os créditos livres de ônus? Em caso afirmativo, caberá então ao Agente calcular a Contribuição devida sobre o total das transferências destinadas contratualmente à União?*
- g. podem os Estados, mediante compromisso formal, se responsabilizarem pelo recolhimento do PIS/PASEP dispensando assim retenção efetuada no momento da distribuição dos recursos por parte do Banco do Brasil S.A.?”*

11. A matéria mereceu exame preliminar na Nota PGFN/CAT/Nº 348/2003, juntada aos autos, que realizou um registro sobre a complexidade do tema, e salientou a necessidade de abordagem de aspectos

jurídicos incluídos na competência da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros desta Procuradoria-Geral. Por essa razão, deliberou-se que o caso deverá ser solucionado mediante a elaboração de Parecer conjunto da referida Coordenação e da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

II

12. Conforme já se expôs na Nota PGFN/CAT/Nº 348/2003, a hipótese de incidência da contribuição para o PIS/PASEP devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno encontra-se fixada no art. 2º, inciso III, c/c os arts. 7º e 8º, inciso III, todos da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Os dispositivos mencionados têm a seguinte redação:

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

I -

.....

..

II – (revogado)

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 artigo 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º. A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I -

.....

.

II -

.....

.

III – um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadas e das transferências correntes e de capital recebidas.”

13. Tais dispositivos vigoram com essa redação desde a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que passou por diversas reedições até ser convertida na Lei nº 9.715, de 1998. Assim, desde a vigência da mencionada Medida Provisória, o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS/PASEP devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno é “arrecadar receitas correntes” e “receber transferências correntes ou de capital”.

14. As expressões “receitas correntes” e “transferências correntes ou de capital” designam uma realidade jurídica, pois, do ponto de vista conceitual, possuem definição precisa no Direito Financeiro. Assim, para efeito da classificação adotada no art. 116 do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que o fato gerador (fato jurígeno) da contribuição para o PIS/PASEP, no caso em questão, é uma situação jurídica, e não uma situação de fato, aplicando-se-lhe a regra do inciso II do art. 116 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I

.....

..

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

15. Desse modo, considerar-se-á ocorrido o fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP no momento em que, de acordo com o Direito Financeiro, for possível considerar ocorridas as situações jurídicas “arrecadar receitas correntes” e “receber transferências correntes ou de capital”.

16. No que se refere às participações governamentais decorrentes da exploração de petróleo, gás natural e recursos hídricos pra geração de eletricidade, é necessário realizar um breve exame sobre a sua natureza jurídica.

17. A disciplina da matéria inicia-se no § 1º do art. 20 da Constituição Federal de 1988, que tem a seguinte redação:

“§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”

18. O comando constitucional remeteu a regulamentação da matéria à lei, e previu duas modalidades de participação governamental (expressão que empregamos, neste Parecer, como gênero): participação no resultado da exploração e compensação financeira pela exploração.

19. A matéria foi então disciplinada pela Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e pela Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, regulamentadas pelo Decreto nº 1, de 11 de janeiro de 1991, e pelo Decreto nº 3.739, de 31 de janeiro de 2001. Mais recentemente, a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, tratou das participações governamentais devidas nas concessões de exploração e produção de petróleo e gás natural em território nacional, tendo sido regulamentada pelo Decreto nº 2.705, de 3 de agosto de 1998.

20. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.800-5, Distrito Federal, Relator Min. Sepúlveda Pertence, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal entendeu que as participações governamentais previstas no art. 20, § 1º, da Constituição Federal de 1988, nas modalidades **participação nos resultados** ou **compensação financeira**, não têm natureza tributária, e que esses valores configuram receita de natureza patrimonial das entidades beneficiárias. Transcrevemos a seguir a ementa do Acórdão proferido no mencionado Recurso Extraordinário:

“EMENTA: Bem da União: (recursos minerais e potenciais hídricos de energia elétrica): participação dos entes federados no produto ou compensação financeira por sua exploração (CF, art. 20, e § 1º): natureza jurídica: constitucionalidade da legislação de regência (Lt 7.790/89, arts. 1º e 6º e L. 8.001/90).

1. O tratar-se de prestação pecuniária compulsória instituída por lei não faz necessariamente um tributo da **participação nos resultados** ou da **compensação financeira** previstas no art. 20, § 1º, CF, que configuram receita patrimonial.

2. A obrigação instituída na L. 7.990/89, sob o título de “**compensação financeira pela exploração de recursos minerais**” (CEFEM) não corresponde ao modelo constitucional respectivo, que não comportaria, como tal a sua incidência sobre o faturamento da empresa; não obstante, é constitucional, por amoldar-se à alternativa de “**participação no produto da exploração**” dos aludidos recursos minerais, igualmente prevista no art. 20, § 1º, da Constituição.”(sublinhamos)

21. Do corpo do Acórdão, depreende-se que a natureza patrimonial das receitas de participações governamentais previstas no § 1º do art. 20 da Constituição foi reconhecida em virtude de tratar-se de recursos provenientes da exploração de bens da União, e não do exercício do poder de império que fundamenta a tributação. Observou-se, ainda, que a disciplina da matéria encontra-se em um dispositivo constitucional que trata dos bens da União (art. 20 da Carta), e que não integra o capítulo do sistema tributário nacional.

22. Importante destacar, do relatório do Acórdão, o seguinte ensinamento de Celso Ribeiro Bastos acerca do tema:

“Receitas patrimoniais são aquelas geradas pela exploração do patrimônio do Estado (ou mesmo pela sua disposição), feitas segundo regras de direito privado, conseqüentemente sem caráter tributário. Com efeito, os poderes públicos desfrutam de um patrimônio formado por terras, casas, empresas, direitos, que são passíveis de serem administrados a modo do que faria um particular, isto é, dando em locação, vendendo a produção de bens, ou mesmo cedendo o imóvel ou direito.” (in Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 4ª ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995, p. 38).

23. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, 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*”, fixa os conceitos correspondentes às expressões “receitas correntes” e “transferências correntes e de capital”, integrantes do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição para o PIS/PASEP.

24. De acordo com essa Lei, a receita patrimonial é espécie do gênero receitas correntes, nos termos do § 1º do art. 11, abaixo transcrito:

*“Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: **Receitas Correntes e Receitas de Capital.***

*§ 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.***

§ 2º

§ 3º

§ 4º
.....”
(*negritamos*)

25. Desse modo, quando os Estados, o Distrito Federal e os Municípios recebem recursos decorrentes das participações governamentais obrigatórias instituídas nos termos da legislação específica, arrecadando essas receitas, ocorre o fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP.

26. Ressalte-se que, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, os valores relativos às participações governamentais obrigatórias são recolhidos pelos concessionários de forma centralizada à União, que, após o cálculo do montante devido a cada beneficiário, realiza as devidas transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Levando em consideração essa informação, verifica-se que o recebimento dos recursos relativos às participações governamentais pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, dá-se mediante transferência corrente realizada pela União, o que não afasta a sua caracterização como receita corrente, nos exatos termos do rol do § 4º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964, que inclui as transferências correntes como espécie de receita corrente, e do § 1º do art. 6º da mesma Lei, que obriga as entidades que recebam transferências a incluírem esses valores em seus orçamentos como receitas.

25. Em suma: os recursos recebidos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios a título de participação governamental obrigatória caracterizam-se como receitas correntes, e ensejam a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP, quer sejam recebidos diretamente por esses beneficiários, quer sejam recebidos mediante transferência da União.

26. No entanto, verifica-se, no caso em exame, que os Estados do Rio de Janeiro, do Paraná e do Mato Grosso do Sul celebraram com a União contratos de cessão dos créditos relativos às participações governamentais obrigatórias, fazendo-se necessário examinar os efeitos jurídicos desses contratos em relação ao fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP.

27. Inicia-se o exame do contrato celebrado entre a União e o Estado do Rio de Janeiro, que tem características peculiares em relação aos contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, conforme já referido na Seção I deste Parecer.

28. Segundo a cláusula primeira desse contrato, o Estado do Rio de Janeiro “*cede e transfere à União, a título oneroso, e em caráter pro solvendo, parte dos direitos de crédito a que faz jus, referente à participação governamental obrigatória de que trata a Lei nº 7.990, de 1989, nas modalidades de royalties e participação especial, no valor de face total de R\$10.834.607.939,20 (...), a preços de 20 de outubro de 1999, correspondente à soma de 255 (duzentas e cinquenta e cinco) parcelas mensais, conforme valores constantes do Anexo I deste contrato, vencendo-se a primeira em 20 de dezembro de 1999, e a última em 20 de fevereiro de 2021*”.

29. Embora a cláusula primeira desse contrato se refira a uma *cessão* de parte dos direitos de crédito de titularidade do Estado do Rio de Janeiro, a operação em questão não se caracteriza como uma alienação de ativos, mas como uma operação de crédito em que a receita de participação governamental obrigatória pertencente ao Estado do Rio de Janeiro foi vinculada ao pagamento de um financiamento concedido pela União.

30. É que, de acordo com o referido contrato, o Estado, em contrapartida a títulos emitidos pela União em seu favor, se compromete a pagar duzentas e cinqüenta e cinco parcelas mensais nos valores indicados no Anexo I ao contrato e, para o pagamento dessas parcelas, autoriza o Banco do Brasil S.A. a creditar à União, mensalmente, percentuais da receita de participação governamental obrigatória a que faz jus por força da Lei nº 9.478, de 1997 (nesse sentido, a cláusula terceira do contrato).

31. Caso os valores apurados de acordo com os percentuais da receita de participação governamental devida ao Estado sejam insuficientes para a liquidação da prestação do mês devida à União, o saldo remanescente será transferido para uma conta específica, e o Estado deverá pagar o valor do débito constante dessa conta ao final de cada exercício, em seis parcelas (cláusulas quarta e quinta do contrato). Já no caso de os valores apurados de acordo com os referidos percentuais excederem o valor da prestação mensal devida à União, o saldo positivo será utilizado conforme o item II da cláusula quarta do contrato, e, estando integralmente quitadas todas as prestações do ano em curso, os créditos devidos mensalmente ao Estado a título de *royalties* e participação especial voltarão a ser a ele creditados. Além disso, na hipótese de os concessionários deixarem de recolher as participações governamentais devidas ao Estado do Rio de Janeiro, continua ele obrigado a pagar as parcelas devidas à União, cabendo-lhe acionar diretamente os concessionários para o recebimento dos valores inadimplidos. Essas circunstâncias demonstram que o Estado do Rio de Janeiro, mesmo com a celebração do contrato, não deixou de ser sujeito ativo dos créditos relativos às participações governamentais.

32. Diante dessa sistemática contratual, não se pode considerar que o Estado do Rio de Janeiro transferiu definitivamente à União a sua posição de credor junto aos concessionários obrigados ao pagamento das participações governamentais. O efeito jurídico do contrato foi tão-somente vincular esses créditos do Estado, que não deixa de figurar no pólo ativo da relação jurídica obrigacional, ao pagamento de uma dívida contraída com a União. Com efeito, a cláusula décima-primeira do contrato deixa claro que o Estado do Rio de Janeiro deverá pagar as parcelas mensais devidas à União com recursos próprios, se, por um motivo ou outro, deixar de receber os recursos decorrentes das participações governamentais obrigatórias. E o item III da cláusula quarta permite que os créditos “cedidos” voltem a ser creditados ao Estado cedente no curso da execução do contrato, evidenciando que não houve uma cessão definitiva. Assim, os créditos de participação governamental obrigatória do Estado do Rio de Janeiro constituem, nesse contrato, apenas um meio para garantir o pagamento das duzentas e cinqüenta e cinco parcelas mensais devidas à União em razão do financiamento concedido em títulos, e não um bem (ativo) do Estado do Rio de Janeiro cuja titularidade tenha sido definitivamente transferida à União.

33. Portanto, mesmo com a celebração do contrato, os valores referentes às participações governamentais obrigatórias devidas ao Estado do Rio de Janeiro continuam sendo efetivamente arrecadados pelo referido Estado como receita própria. Apenas posteriormente é que percentuais desses valores são utilizados no pagamento das parcelas contratualmente devidas à União. Assim, quando esses valores são creditados mensalmente na conta corrente mantida pelo Estado do Rio de Janeiro no Banco do Brasil S.A., esse Estado está recebendo receita corrente própria, configurando-se a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP.

34. Em suma: como o contrato em questão não teve o efeito jurídico de transferir definitivamente a titularidade dos créditos do Estado do Rio de Janeiro à União, ele não teve o condão de afastar a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP.

35. Quanto aos contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, serão examinados em conjunto, pois possuem as mesmas características.

36. Nesses contratos, os entes federativos celebraram uma cessão de créditos definitiva, que, juridicamente, equivale a uma compra e venda, tendo por objeto um bem incorpóreo – o crédito.

37. Realmente, por força desses contratos, os Estados cederam à União a titularidade dos créditos relativos às participações governamentais obrigatórias a que fazem jus, em período determinado, e, como forma de pagamento, receberam títulos emitidos pela União, cujos valores foram fixados a partir de uma estimativa feita pela ANEEL em relação ao preço dos créditos cedidos. Nessas avenças, os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul não se obrigaram a pagar à União as parcelas mensais constantes dos Anexos aos contratos, com recursos provenientes das participações governamentais. Esses Estados assumiram perante a União apenas as obrigações de ceder os créditos de sua titularidade e de notificar a cessão aos devedores dos créditos cedidos, para garantir a eficácia da cessão perante eles (cláusula primeira e parágrafos).

38. É importante destacar que embora haja grande semelhança na redação das cláusulas primeiras dos três contratos, a do contrato do Estado do Rio de Janeiro se diferencia das demais por um detalhe essencial. Com efeito, nos três contratos empregou-se a técnica redacional de identificar o valor global dos créditos cedidos e de, em seguida, fazer uma remissão ao Anexo do contrato, onde estão relacionadas as parcelas mensais que compõem esse valor global; contudo, apenas no contrato do Estado do Rio de Janeiro empregou-se, em relação às parcelas mensais, a expressão “*vencendo-se a primeira em 20 de dezembro de 1999, e a última em 20 de fevereiro de 2001*”. Essa diferença é fundamental, porque demonstra que no contrato do Estado do Rio de Janeiro as parcelas mensais constantes no Anexo I, além de terem servido como referencial para a fixação dos valores dos títulos emitidos pela União, constituíram objeto de obrigação contratual assumida pelo Estado, que se obrigou a pagar efetivamente os valores dessas prestações – daí a menção às datas de vencimento -, primeiramente com receitas das participações governamentais, e, no caso de frustração dessas receitas, com recursos de outras fontes.

39. Nos contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, as parcelas mensais constantes nos Anexos serviram apenas como referencial para a fixação dos valores dos títulos emitidos pela União, não tendo constituído objeto de obrigação assumida pelos Estados. Com efeito, não há qualquer menção às datas de vencimento dessas parcelas, nas cláusulas primeiras desses contratos, e os Estados não assumiram a responsabilidade pelo pagamento dos valores dessas parcelas, seja com recursos dos créditos de participações governamentais, seja com recursos de outra origem. Os contratos tampouco prevêm a hipótese de os créditos voltarem a ser creditados aos Estados, caso excedam os valores indicados nas parcelas dos Anexos, à exemplo do que ocorre no item III da cláusula quarta do contrato do Estado do Rio de Janeiro.

40. Além disso, a cláusula quarta dos contratos celebrados com os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul prevê que, no caso de inadimplência por parte dos responsáveis pelo recolhimento das participações governamentais, a União deverá exigir diretamente dos devedores os valores inadimplidos, demonstrando que houve realmente uma cessão definitiva dos créditos, passando a União a ser sujeito ativo na relação jurídica obrigacional. Confira-se a redação da mencionada cláusula:

“CLÁUSULA QUARTA – A falta de pagamento da compensação financeira e dos royalties devidos ao ESTADO por parte dos responsáveis por esse recolhimento não

prejudicará a presente cessão de crédito, e nem importará em ônus adicionais ao ESTADO.

PARÁGRAFO ÚNICO – Na hipótese de inadimplência prevista no caput, caberá à União exigir diretamente dos devedores os valores inadimplidos, acrescido de multas, juros e atualização, tomando por base informações a serem prestadas pela ANEEL sobre as importâncias devidas e não recolhidas, na forma da lei, nada tendo o ESTADO a reclamar ou a reivindicar.”

41. Tratando-se de cessão de créditos definitiva, que, sendo um contrato consensual, aperfeiçoa-se no momento da celebração, seu principal efeito jurídico consistiu em transferir a titularidade dos créditos cedidos à União desde então. Desse modo, os valores recolhidos pelos concessionários após a celebração dos contratos em questão, até o prazo fixado nas respectivas cláusulas primeiras, deixaram de constituir receita corrente dos Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, pois, sendo o sujeito ativo a União, os valores recolhidos por força do contrato lhe pertencem, integrando o seu patrimônio jurídico. Nesse sentido, confira-se a redação do parágrafo segundo da cláusula primeira do contrato do Estado do Mato Grosso do Sul, que também integra o contrato do Estado do Paraná:

“PARÁGRAFO SEGUNDO – Em decorrência da cessão de crédito ora pactuada, o AGENTE creditará à UNIÃO, mensalmente, a totalidade dos créditos correspondentes à compensação financeira e aos royalties de que tratam o art. 2º da Lei nº 7.790, de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.001, de 1990, que seriam devidos ao ESTADO no período de dezembro de 2001 a dezembro de 2020, inclusive.”(sublinhamos)

42. Ora, se, por força dos contratos, os valores recolhidos a título de participação governamental obrigatória pelos concessionários deixaram de constituir receita corrente dos Estados, fica afastada a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP, que tem como pressuposto o recebimento desse tipo de receita pelos Estados.

43. Ainda que os valores recolhidos pelos concessionários transitem, por alguma razão, pela conta corrente dos Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul, para apenas em seguida serem transferidos à União pela instituição financeira que figura como interveniente nos contratos, essa circunstância não é suficiente para configurar a arrecadação de receita corrente ou o recebimento de transferência corrente por parte dos Estados, pois não há que se falar em arrecadação ou recebimento de receitas relativas a valores que integram o patrimônio de outra pessoa jurídica de direito público. Diante do efeito jurídico gerado pelos contratos de cessão de crédito celebrados, o eventual trânsito de valores recolhidos pelos concessionários em conta corrente de titularidade dos Estados só pode ser tido como um aspecto operacional da execução desses contratos, e não como a ocorrência da situação jurídica necessária à configuração do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP.

44. Do ponto de vista do Direito Tributário, pode causar espécie a idéia de que um contrato tenha afastado a ocorrência do fato gerador de determinado tributo. Contudo, essa realidade é tão evidente, quando o fato gerador é situação jurídica, que, exatamente com o objetivo de atenuar os seus efeitos, o legislador incluiu um parágrafo no art. 116 do Código Tributário Nacional, para permitir que a autoridade administrativa desconsidere os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Trata-se do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e que tem sido identificado como um dispositivo que objetiva permitir o combate ao planejamento tributário.

45. Sem adentrar no mérito das controvérsias doutrinárias que o mencionado dispositivo tem suscitado, o fato é que, no caso concreto em questão, a sua aplicação mostra-se inviável, já que não se pode considerar que o próprio sujeito ativo da contribuição para o PIS/PASEP – a União – celebrou um negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da referida contribuição. A toda obviedade, o parágrafo único do art. 116 do CTN só pode contemplar a celebração de atos ou negócios jurídicos que ocorram à margem do sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, que envolvam terceiros. Admitir o contrário, para permitir que o sujeito ativo do tributo possa desconsiderar os efeitos de atos ou negócios jurídicos por ele mesmo celebrados, seria atentar contra o princípio geral de direito de que ninguém pode se valer em sua defesa de sua própria torpeza. Além disso, correr-se-ia o risco de violar o princípio da segurança jurídica, na expressão do “pacta sunt servanda” (os contratos devem ser cumpridos), que só admite exceções em poucas hipóteses contempladas pelo ordenamento jurídico.

46. Quanto ao art. 123 do Código Tributário Nacional, que estabelece regra geral vedando a oposição, à Fazenda Pública, de convenções particulares modificativas da definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, também não tem aplicação ao caso em exame. Com efeito, os contratos celebrados entre a União e os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul não podem ser qualificados, para efeito do dispositivo legal em comento, como convenções particulares, e tampouco tiveram o efeito de modificar a definição legal do sujeito passivo da contribuição para o PIS/PASEP, transferindo a responsabilidade pelo seu pagamento para outra pessoa. Na verdade, como já visto, o efeito jurídico desses contratos foi o afastamento da própria ocorrência do fato gerador da referida contribuição.

47. Diante dessas constatações, cogitou-se da possibilidade de ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP no momento em os Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul receberam os valores relativos aos títulos emitidos pela União em cumprimento ao contrato. No entanto, considerando que a operação realizada pelos Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul consistiu em uma alienação de um bem (direito de crédito) que integrava os respectivos patrimônios jurídicos, e que o produto decorrente da alienação de bens é classificado pela Lei nº 4.320, de 1964, como receita de capital, os valores recebidos pelos referidos Estados em decorrência dos títulos emitidos pela União não configuram a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP. Nesse sentido, confira-se a redação dos §§ 2º e 4º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964:

“Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§

1º.....

...

§ 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.

§

3º

.....
 § 4º A classificação da receita obedecerá o seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES

(...)

*RECEITAS DE CAPITAL**(...)**Alienação de bens**(...)"(negritamos)*

48. Diante do exposto, passa-se ao exame de cada uma das questões formuladas na consulta em análise:

“a. a partir de que data tornou-se exigível o recolhimento da Contribuição PIS/PASEP sobre o produto das participações governamentais: quando da publicação da Lei nº 9.715/98 ou após a entrada em vigor do Decreto nº 4.524/2002?”

48.1 A Contribuição para o PIS/PASEP sobre o produto das participações governamentais é devida pelos Estados, *como tributo*, desde a entrada em vigor do sistema tributário nacional, nos termos do art. 34 e § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988. Com efeito, a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, recepcionada pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988, que deu natureza tributária à contribuição para o PIS/PASEP, já previa, no inciso II do art. 2º, a incidência da referida contribuição sobre as receitas correntes dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, que passou por diversas reedições, até ser convertida na Lei nº 9.715, de 1998, também previa, desde a origem, a incidência da contribuição sobre as receitas correntes arrecadadas ou recebidas pelos Estados, e a atual Lei nº 9.715, de 1998, continua contemplando essa incidência.

48.2. A legislação acima mencionada estabelecia e ainda estabelece todos os elementos necessários para permitir a cobrança da contribuição, independentemente de qualquer regulamentação. Assim, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que *“Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Confins devidas pelas pessoas jurídicas em geral”* apenas consolida a legislação existente sobre a matéria, mas não constitui marco temporal inicial da possibilidade de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP, que já era devida antes mesmo da vigência do referido Decreto.

b. a forma de arrecadação do PIS/PASEP praticada pelo Agente Financeiro relativamente ao Contrato de Cessão de Créditos firmado entre a União e o Estado do Rio de Janeiro é válida, já que a União, ao adquirir os créditos, o fez não considerando o gravame?;

48.3. A forma de arrecadação da contribuição para o PIS/PASEP praticada pelo Banco do Brasil S.A., relativamente ao contrato celebrado com o Estado do Rio de Janeiro, está correta. Como se verificou acima, esse contrato não teve o efeito jurídico de afastar a arrecadação ou o recebimento das receitas de participações governamentais pelo Estado do Rio de Janeiro como receitas correntes próprias, de modo que o fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP ocorre no momento em que a União transfere ao Estado a integralidade dos valores recolhidos pelos responsáveis pelo pagamento das participações governamentais destinadas ao Estado. Assim, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas transferidas pela União ao Estado a título de participações governamentais, pois apenas em momento posterior ao seu recebimento pelo Estado do Rio de Janeiro como receitas correntes próprias é que percentuais desses valores serão destinados à União por força do contrato celebrado.

48.4. Ocorrendo o fato gerador do tributo, aplica-se a norma do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, acrescentado pela Medida Provisória nº 1.858-7, de 1999, e posteriores reedições, e mantido pela atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ou seja, a Secretaria do Tesouro Nacional, por

intermédio do Banco do Brasil, está obrigada a realizar a retenção do tributo devido, ao realizar a transferência das receitas destinadas ao Estado do Rio de Janeiro a título de participações governamentais. Como, por força do contrato, o Banco do Brasil está também obrigado a creditar à União os percentuais das receitas de participações governamentais vinculados ao adimplemento contratual, está correto o procedimento de realizar a retenção do tributo descontando-o do montante de receita que ainda fica disponível para o Estado do Rio de Janeiro, pois, dessa forma dá-se cumprimento simultâneo às obrigações legal (retenção do tributo) e contratual.

c. caso a forma de recolhimento adotada pelo Agente Financeiro em relação ao Estado do Rio de Janeiro não seja válida, que procedimentos devem ser empregados visando a retenção do gravame?

48.5. Trata-se de questão cujo exame fica prejudicado, pois a forma de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP adotada pelo Agente Financeiro em relação ao contrato do Estado do Rio de Janeiro é válida, nos termos dos itens 48.3 e 48.4, acima.

d. a retenção da Contribuição PIS/PASEP promovida pelo Agente Financeiro relativamente às participações governamentais cedidas à União pelos Estados do Paraná e Mato Grosso do Sul está sendo efetuada de forma correta? Em caso afirmativo, não estaria a União se auto-tributando?

48.6. A retenção da contribuição para o PIS/PASEP promovida pelo Banco do Brasil S.A relativamente às participações governamentais cedidas pelos Estados do Paraná e do Mato Grosso do Sul não está correta. Conforme exposto acima, esses contratos têm o efeito jurídico de afastar a ocorrência do fato gerador dessa contribuição, de modo que, eventual trânsito dos valores dos créditos cedidos pela conta corrente de titularidade dos Estados no Banco do Brasil não configura arrecadação de receita corrente e nem recebimento de transferência corrente, mas aspecto operacional da execução do contrato. Desse modo, afastada a ocorrência do fato gerador, não se aplica a norma do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, a Secretaria do Tesouro Nacional e o Banco do Brasil não estão obrigados a realizar qualquer retenção sobre os valores objeto dos contratos, a título de tributação referente à contribuição para o PIS/PASEP.

e. qual o procedimento a ser adotado em relação ao Estado do Paraná, já que a cessão foi feita sem ônus para a União, e o valor pago pelos créditos também não considerou o gravame. Deveria o Estado restituir à União a diferença entre o preço pago e o valor efetivo dos créditos livres de ônus?;

48.7. O procedimento a ser adotado em relação ao Estado do Paraná é o seguinte: o Banco do Brasil deve realizar as movimentações bancárias entre as contas correntes dos entes federados nos termos em que contratadas, sem realizar qualquer tipo de retenção de valores a título de arrecadação da contribuição para o PIS/PASEP, conforme exposto no item 48.6 acima.

48.7. Quanto à segunda pergunta, não há que se falar em restituição do Estado do Paraná à União, pois, conforme já dito, desde a celebração do contrato tornou-se incorreta a retenção feita pelo Banco do Brasil a título de tributação, inexistindo, portanto, qualquer descompasso entre o preço ajustado no contrato e o preço efetivamente pago pelo Estado. Eventuais diferenças, nos meses já transcorridos, entre os valores recebidos pela União e os efetivamente contratados, devem, se conveniente, ser enfrentadas mediante procedimentos contábeis a serem adotados pela União, já que os valores objeto das retenções indevidas já realizadas pelo Banco do Brasil S.A. foram creditados em benefício da própria União, mas a disposição do Fundo de Amparo ao Trabalhador, nos termos da legislação mencionada no art. 239 da Constituição Federal de 1988.

f. é possível, no caso do Estado do Mato Grosso do Sul, recalculer o fluxo original considerando a incidência da Contribuição e deduzir do valor adicional a ser liberado parcela correspondente ao gravame, tornando assim os créditos livres de ônus? Em caso afirmativo, caberá então ao Agente calcular a Contribuição devida sobre o total das transferências destinadas contratualmente à União?

48.9. Trata-se de questão cujo exame fica prejudicado, pois ela pressupõe que a contribuição para o PIS/PASEP seja devida no caso do contrato do Estado do Mato Grosso do Sul, o que não acontece, conforme exposto nos itens 48.3 e 48.4, acima.

g. podem os Estados, mediante compromisso formal, se responsabilizarem pelo recolhimento do PIS/PASEP dispensando assim retenção efetuada no momento da distribuição dos recursos por parte do Banco do Brasil S.A.?”

48.10. O exame dessa questão também fica prejudicado porque nesses contratos fica afastada a ocorrência do fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP, inexistindo, portanto, responsabilidade dos Estados pelo pagamento do tributo. De todo modo, se fosse devido o tributo, a solução proposta não poderia ser acolhida, pois o contrato não tem força jurídica suficiente para afastar uma obrigação legal cogente imposta ao agente retentor do tributo.

III

49. Ante o exposto, a orientação jurídica em relação às questões formuladas pela Secretaria do Tesouro Nacional é a que consta nos subitens do item 48 deste Parecer.

À consideração superior.

COORDENAÇÕES-GERAIS DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS E DE ASSUNTOS FINANCEIROS, em 10 de julho de 2003.

PRISCILA FARIA DA SILVA
Procuradora da Fazenda Nacional

LIANA DO RÊGO MOTTA VELOSO
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração dos Senhores Procuradores-Gerais Adjuntos da Fazenda Nacional.

COORDENAÇÕES-GERAIS DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS E DE ASSUNTOS FINANCEIROS, em 10 de julho de 2003.

IONE TEREZA ARRUDA MENDES
HEILMANN
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Coordenadora-Geral de Assuntos Financeiros

Aprovado. Restitua-se o processo à Secretaria do Tesouro Nacional, **com urgência**.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 11 de julho de 2003.

FRANCISCO TADEU BARBOSA DE ALENCAR
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

DANIEL RODRIGUES ALVES
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional