



---

## Solução de Consulta nº 133 - Cosit

**Data** 2 de junho de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL. OBRIGATORIEDADE. FUNDAÇÕES PÚBLICAS.**

A obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) não se aplica às fundações públicas.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, IN RFB nº 1.353, de 2013, art. 2º, IN RFB nº 1.422, de 2013, art. 1º.

## **Relatório**

A referida Consulente [...] dirige-se a esta Instituição no intuito de dirimir dúvida a respeito da correta interpretação do artigo 2º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.353, de 30 de abril de 2013.

2. Nesse sentido, simplesmente indaga se há a “obrigatoriedade de implantação da EFD IRPJ/CSLL [Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica – EFD-IRPJ] a partir do exercício de 2014[...].”

3. **Esse é, no essencial, o relatório.**

## **Fundamentos**

4. De início, cabe registrar que à época da formulação desta consulta tributária, isto é, em 13 de setembro de 2013, vigia o seguinte dispositivo normativo da IN RFB nº 1.353, de 2013, sobre o qual paira a dúvida da consulente:

**IN RFB n.º 1.353, de 30 de abril de 2013.**

[...]

**Art. 2º** A entrega da EFD-IRPJ, de que trata o art. 1º, será obrigatória para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Imposto sobre a Renda pelo Regime do Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, e também para as Pessoas Jurídicas imunes e isentas.

[...]

**Art. 4º** A EFD-IRPJ será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira.

[...]

§ 6º A obrigatoriedade de utilização da EFD-IRPJ terá início a partir do ano-calendário 2014. (grifos nossos)

[...]

5. Ocorre que, após o protocolo da consulta, o transcrito dispositivo normativo foi revogado pelo artigo 1º da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013, passando a melhor regulamentar a obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (EFC) nos seguintes termos:

[...]

**Art. 1º** A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

[...]

§ 2º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica:

[...]

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às **fundações públicas**; (grifos nossos)

[...]

6. Por outro lado, a Consulente, por meio de sua petição de consulta, se autoqualifica como fundação municipal, embora frise que sua personalidade jurídica é de Direito Privado<sup>1</sup>.

7. Com relação ao tema, Celso Antonio é categórico:

---

<sup>1</sup> Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil: [...] Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:[...] III - as fundações [...]

“É absolutamente incorreta a afirmação normativa de que as **fundações públicas** são pessoas de Direito Privado. Na verdade, **são pessoas de Direito Público**, consoante, aliás, universal entendimento que só no Brasil foi contido. Saber-se se uma pessoa criada pelo Estado é de Direito Privado ou de Direito Público é meramente uma questão de examinar o regime jurídico estabelecido na lei que a criou. Se lhe atribuiu a titularidade de poderes públicos, e não meramente o exercício deles, e disciplinou-a de maneira a que suas relações sejam regidas pelo Direito Público, a pessoa será de Direito Público, ainda que se lhe atribua outra qualificação. Na situação inversa, a pessoa será de Direito Privado, mesmo inadequadamente nominada<sup>2</sup>”.

8. Com extremo brilhantismo, a Ministra Cármen Lúcia, no curso da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 191/RS<sup>3</sup> também tratou de distinguir as espécies do gênero fundação. Segundo a Ministra, a “distinção entre **fundações públicas e privadas** decorre da **forma como foram criadas, da opção legal pelo regime jurídico** a que se submetem, da **titularidade de poderes** e também **da natureza dos serviços** por elas prestados” (grifos nossos).

9. Na obra de Hely Lopes Meirelles, colhem-se os seguintes escólios referentes à doutrina mais recente que entende que o Poder Público pode instituir, por lei, fundação com personalidade jurídica de Direito Público:

“Entendem os doutrinadores que o Poder Público pode criar, por lei, fundação com personalidade de Direito Público - **fundação pública** -e, neste caso, **ela é uma espécie de autarquia**; mas pode também determinar a criação de fundação com personalidade de Direito Privado - fundação privada. No primeiro caso, **a lei cria a fundação**; no segundo, a lei autoriza o poder executivo a instituir a fundação<sup>4</sup>” (grifos nossos)

10. Embora ostentando personalidade de direito privado, extrai-se, por meio do estatuto da entidade [...], que a mesma se submete às normas de Direito Público. Para tanto, considera-se que:

- (i) a fundação foi criada por lei<sup>5</sup>;
- (ii) o instituidor é o Estado, isto é, o Poder Público Municipal;
- (iii) a entidade foi instituída em data anterior à vigência da atual Constituição Republicana<sup>6</sup>;
- (iv) a fundação é entidade que persegue fins sociais e se propõe a prestar relevantes serviços públicos à coletividade, tais como, educação, ensino e assistência social<sup>7</sup>;

<sup>2</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo, 22ª ed., Malheiros, 2007, p. 176.

<sup>3</sup> STF, ADI n.º 191/RS, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 29 de novembro de 2007.

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros Editores, 2005, p. 353.

<sup>5</sup> Constituição Republicana, de 5 de outubro de 1988: [...] A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XIX - somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998) [...]

<sup>6</sup> Novamente, colhem-se os seguintes ensinamentos da obra de Meirelles: “[...] Tinha razão, portanto, o Autor ao profligar aquela inovação constitucional, com a mudança da personalidade jurídica da fundação. Não obstante, como já existem fundações instituídas por lei com personalidade jurídica de Direito Público, não de coexistir as duas espécies até que venha a norma regulamentadora da matéria, ou até que aquelas sejam extintas” (MEIRELLES, Hely Lopes. Curso de Direito Administrativo, Malheiros Editores, 2005, p. 353).

<sup>7</sup> TJ-SP, Apelação n.º [...], rel. Desemb. Oscild de Lima Júnior, 11ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento: [...].

- (v) a fundação é entidade sem fins lucrativos;
- (vi) parte substancial dos recursos são repassados à fundação pela prefeitura municipal [...];
- (vii) parte do patrimônio da entidade [...] pertence ao Poder Público municipal;
- (viii) a fundação submete-se à legislação licitatória, inclusive para fins de contratação de seu pessoal<sup>8</sup>;
- (ix) o Estatuto do Servidor Municipal é aplicável aos empregados em exercício na entidade [...]<sup>9</sup>, e
- (x) [...] foi declarada de utilidade pública pela Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo<sup>10</sup>.

11. Não é à toa que, a partir das características essenciais da consulente, a 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da Apelação n.º [...]<sup>11</sup>, assim qualificou juridicamente a entidade [...]:

“É certo que a fundação apelante [...] **criada sob autorização judicial**, para implantação de programas de atendimento à criança e ao adolescente [...], contando com recursos advindos de **dotações orçamentárias do Município** [...], dentre outros recursos, e efetivamente **subvencionada com recursos públicos municipais** [...], qualifica-se **como pessoa jurídica da administração pública indireta**, e, assim, sujeita a necessidade de **concurso público** para contratar seu pessoal (art. 37, II, da CF)”. (grifos nossos)

12. Outras decisões exaradas pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo seguem a mesma linha de entendimento e vêm declarando a **natureza pública da entidade** [...]<sup>12</sup>.

13. Conquanto este pronunciamento não tenha o poder de afastar a atividade probatória inerente aos órgãos de fiscalização, os elementos constitutivos e as características da consulente parecem apontar decisivamente para a configuração de uma típica fundação pública.

14. Mesmo que se vislumbre qualificá-la como espécie autárquica<sup>13</sup>, ainda assim a entidade não restaria submetida à obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Fiscal Contábil

<sup>8</sup> TJ-SP, Embs. Infringentes n.º [...], rel. Desemb. Ivan Sartori, 13ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento:[...].

<sup>9</sup> TJ-SP, Apelação n.º [...], rel. Desemb. Paulo Galizia, 10ª Câmara de Direito Público. Data do Julgamento:[...].

<sup>10</sup> Confira a Lei n.º [...] do Estado de São Paulo.

<sup>11</sup> TJ-SP, rel. Desemb. Vicente de Abreu Amadei, 1ª Câmara de Direito Público. Data do Julgamento:[...].

<sup>12</sup> Por todas, Apelação n.º [...], rel. Desemb. Borelli Thomaz, 13ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento:[...].

(EFC), conforme o que prevê o inciso II do §2º do artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013.

15. *In casu*, inaplicável a declaração de ineficácia, tendo em vista que a regulamentação trazida pela IN RFB nº 1.422, de 2013, a qual alterou substancialmente o quadro normativo aplicável, somente sobreveio ao mundo jurídico após a protocolização da consulta sob apreço. Justifica-se a emissão da palavra oficial desta Instituição, na medida em que o novo quadro normativo melhor esclarece os requisitos de obrigatoriedade de entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

## Conclusão

16. Ante o exposto, propõe-se solucionar a consulta em exame, a fim de esclarecer que a obrigatoriedade de apresentação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) não alcança as fundações públicas.

(Assinado digitalmente)

**Antonio Guimarães Sepulveda**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Auditor-Fiscal da RFB

(assinado digitalmente)

**Paulo José Ferreira Machado Silva**  
Auditor-Fiscal da RFB  
De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)

**José Carlos Sabino Alves**  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit07  
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

**Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva**  
Auditora-Fiscal da RFB- Coordenadora da Cotir

---

<sup>13</sup> Vide item 9 desta Solução de Consulta e decisão do Supremo Tribunal Federal que, embora na vigência da Constituição anterior, proclamou que "tais fundações são espécie do gênero autarquia" (STF, RDA 160/85, 161/50 e 171/124).

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao Interessado.

(assinado digitalmente)  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Coordenador-Geral da Cosit