



Solução de Consulta nº 28 - Cosit

Data 29 de março de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PRIVADO MUNICIPAL. RETENÇÃO NA FONTE. REPARTIÇÃO DE RECEITAS.

O direito de o Município apropriar-se do produto da arrecadação do imposto de renda, com base no art. 158, I da Constituição Federal, de 1988, restringe-se unicamente às retenções sobre os pagamentos efetuados a servidores e empregados do próprio Município, de suas autarquias ou das fundações que instituir e mantiver, sendo esses valores diretamente incorporados às receitas municipais.

É considerada fundação instituída e mantida pelo Poder Municipal, a fundação pública criada pelo Município, vinculada a ele administrativa, orçamentária e financeiramente, que esteja sujeita a certas diretrizes e controles típicos dos órgãos públicos municipais e que seja sustentada total ou preponderantemente por recursos oriundos do orçamento municipal.

O produto da arrecadação das retenções do imposto de renda nos demais casos pertence à União, devendo ser recolhido aos cofres federais, por meio de DARF, inclusive nas hipóteses do art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda. Caso tenha havido a retenção, mas o imposto não tenha sido recolhido à União, serão exigidos da fonte pagadora, pela Fazenda Nacional, o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 71, II e III, 158, I, 165, § 5º, I, 169, § 1º, I e II; Decreto-Lei nº 200, de 1967, arts. 4º, II, “d” e 5º, IV; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 624 e 647; Parecer Normativo nº 1, de 2002; Parecer Normativo nº 2, de 2012; Parecer/PGFN/CAT/ nº 276, de 2014; Lei Orgânica do Município, arts. 90, I, 127, §5º, I e 131, §1º, I e II e Lei Municipal nº 1.785, de 12 de dezembro de 2011, arts. 1º, 5º, 31 e 32.

Relatório

A consulente acima identificada, fundação pública de direito privado, com ramo de atividade relativo a pronto-socorro e atendimento de urgência em unidades hospitalares, faz parte do Sistema Único de Saúde (SUS) do município e informa que foi instituída pelo Poder Executivo Municipal, por meio de autorização legislativa, recebendo mensalmente recursos públicos municipais, conforme contrato de gestão celebrado.

2. Afirma que o artigo 158 da Constituição Federal diz que pertencem aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

3. Diante disso, questiona acerca do imposto de renda retido na fonte relativo ao pagamento aos seus funcionários e a pessoas jurídicas por serviços prestados (Regulamento do Imposto de Renda, arts. 624 e 647), nos seguintes termos:

“a) Existe orientação ou normativa específica para a retenção do IR, dada a natureza jurídica específica – fundação pública de direito privado (...)?

b) O recolhimento do IR referente aos pagamentos de funcionários e das pessoas jurídicas prestadoras de serviços que se enquadram nos quesitos dos arts. 624 e 647 do RIR/99 devem ser feitos através de DARF para a União ou diretamente ao município?

c) Como proceder com os recolhimentos anteriores a dezembro de 2013 que não foram efetuados?”

Fundamentos

4. A dúvida da consulente trata de matéria relativa à titularidade dos valores correspondentes à retenção do imposto de renda na fonte referente aos salários dos funcionários e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por serviços prestados, se pertenceriam à União, devendo ser recolhidos por meio de DARF, ou se pertenceriam ao próprio município. A seguir, transcreve-se a legislação correlata à análise dos questionamentos.

5. O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), estabelece a incidência do imposto de renda na fonte quanto aos rendimentos do trabalho assalariado pagos tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas em seu art. 624, enquanto o art. 647 dispõe acerca da retenção relativa às importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de natureza profissional:

“Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, inciso I).

(...)

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei n.º 2.030, de 9 de

junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens);

2. advocacia;

3. análise clínica laboratorial;

4. análises técnicas;

5. arquitetura;

6. assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço);

7. assistência social;

8. auditoria;

9. avaliação e perícia;

10. biologia e biomedicina;

11. cálculo em geral;

12. consultoria;

13. contabilidade;

14. desenho técnico;

15. economia;

16. elaboração de projetos;

17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas);

18. ensino e treinamento;

19. estatística;

20. fisioterapia;

21. fonoaudiologia;

22. geologia;

23. leilão;

24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);

-
25. *nutricionismo e dietética;*
 26. *odontologia;*
 27. *organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;*
 28. *pesquisa em geral;*
 29. *planejamento;*
 30. *programação;*
 31. *prótese;*
 32. *psicologia e psicanálise;*
 33. *química;*
 34. *radiologia e radioterapia;*
 35. *relações públicas;*
 36. *serviço de despachante;*
 37. *terapêutica ocupacional;*
 38. *tradução ou interpretação comercial;*
 39. *urbanismo;*
 40. *veterinária.*

§ 2º O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.” (grifou-se)

6. A Constituição Federal, de 1988, trata em seus arts. 157 a 162 acerca da repartição das receitas tributárias, dispondo no inciso I do art. 158, que pertenceriam ao próprio município os valores arrecadados, relativos ao imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por ele, suas autarquias e pelas fundações que instituir e manter.

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

(...)” (grifou-se)

7. Preliminarmente, cumpre esclarecer, no que toca à forma de recolhimento dos valores retidos nos moldes do citado dispositivo constitucional, que estes não devem ser

recolhidos por meio de DARF, mas diretamente incorporados às receitas municipais, conforme discorre Roque Antônio Carrazza¹:

“De outro lado, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficam com “o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem” (arts. 157, I, e 158, I da CF). Esta disposição constitucional tem a virtude de afastar a dúvida que reinava, a respeito, durante a vigência da Carta de 1967 em relação às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Agora, incontendivelmente, o imposto de renda (da União) retido na fonte, sobre rendimentos pagos por autarquias e fundações estaduais, distritais ou municipais não deve ser remetido aos cofres federais, mas permanecer nos cofres da pessoa política que os pagou.” (grifou-se)

8. Percebe-se que, para o deslinde dos questionamentos apresentados pela consulente, devem ser respondidas três questões fundamentais: definição dos tipos de pagamentos efetuados pelo município que lhe dão direito à titularidade dos valores correspondentes à retenção do imposto de renda na fonte; definição das espécies de fundações cujos pagamentos dão origem à prerrogativa de titularidade do IR retido; e definição sobre como proceder em relação aos recolhimentos anteriores a dezembro de 2013 que não foram efetuados no prazo correto.

9. Quanto aos tipos de pagamentos que configurariam “rendimentos pagos, a qualquer título”, a Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), tratando do referido assunto, em redação anterior ao da Carta Magna, dispôs que seriam distribuídos aos demais entes federativos o produto da arrecadação do imposto retido na fonte sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

“Art. 85. Serão distribuídos pela União:

(...)

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

(...)

§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.

(...)”

10. No entanto, com a redação do tema dada pela Constituição Federal, de 1988, surgiram dúvidas quanto à abrangência da expressão “rendimentos pagos, a qualquer título”.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1998, p. 404.

De modo a elucidar a referida situação, foi publicado no Diário Oficial da União, em 2 de julho de 2012, o Parecer Normativo RFB nº 2, esclarecendo que apenas os pagamentos relativos aos rendimentos dos servidores ou empregados (salários, proventos, pensões, soldos, subsídios) dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, de suas autarquias ou das fundações que instituírem e mantiverem pertenceriam ao próprio ente federativo.

“13. Em reforço ao entendimento acima exposto, cabe apresentar uma breve reminiscência do instituto que se aprecia:

*13.1 Raimundo Valnê Brito Siebra (Aspectos fiscais relativos à repartição das receita do imposto de renda: a retenção indevida do imposto na fonte pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Tributação da Universidade de Fortaleza no ano de 2011) sustenta que **a destinação do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos feitos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto empregadores, nasceu com o CTN**, na forma descrita no inciso II e §§ 1º e 2º do seu art. 85:*

“Art. 85. Serão distribuídos pela União:

(...)

II - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do imposto a que se refere o artigo 43, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

§ 1º Independentemente de ordem das autoridades superiores e sob pena de demissão, as autoridades arrecadoras dos impostos a que se refere este artigo farão entrega, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, das importâncias recebidas, à medida que forem sendo arrecadadas, em prazo não superior a 30 (trinta) dias, a contar da data de cada recolhimento.

§ 2º A lei poderá autorizar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a incorporar definitivamente à sua receita o produto da arrecadação do imposto a que se refere o inciso II, estipulando as obrigações acessórias a serem cumpridas por aqueles no interesse da arrecadação, pela União, do imposto a ela devido pelos titulares da renda ou dos proventos tributados.”

13.2 Antes da publicação do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, o produto da arrecadação do IRRF era entregue à União, que possuía um prazo para remeter os valores aos seus destinatários. No entanto, o § 2º do artigo 85 do CTN, acima mencionado, já fazia previsão de lei que autorizasse a incorporação imediata, por parte dos destinatários dos valores decorrentes dos pagamentos feitos aos seus servidores, o que eliminaria o desnecessário repasse à União para posterior devolução aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal previsão se materializou por meio do artigo 21 do Decreto Lei nº 62, de 1966, abaixo colacionado:

“Art 21. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão incorporar diretamente à sua receita o produto de retenção na fonte do impôsto de renda incidente sôbre os proventos de seus servidores, ou sôbre as obrigações de sua dívida pública, desde que se comprometam a comunicar, até 28 de fevereiro de cada ano, à repartição competente do

Ministério da Fazenda, em relação nominal, os rendimentos pagos no ano anterior e o montante do impôsto retido de cada beneficiário, na forma estabelecida no Regulamento.”

13.3 Posteriormente a norma foi incorporada ao texto constitucional, no § 1º do artigo 24 da Constituição Federal de 1967:

“Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do Imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, ele acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

(...)”

13.4 A Emenda Constitucional de nº 17, de 2 de dezembro de 1980, alterou o § 1º do art. 23 da Constituição Federal de 1969, para fazer constar o seguinte texto:

“Art. 23 (...)

§ 1º - Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do art. 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública por eles pagos, quando forem obrigados a reter o tributo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1980)

(...)” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1980).

13.5 Atualmente, a norma que se comenta está inscrita nos termos do inciso I do art. 157 e do inciso I do art.

158 da Constituição Federal de 1988, a seguir colacionados:

“Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

(...)

Art. 158. Pertencem aos Municïpios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

(...)”

13.6 A partir dessa reminiscência do direito dos Estados, Distrito Federal e Municïpios sobre o produto da arrecadação do IRRF sobre os pagamentos feitos,

por esses entes federados, aos seus empregados e servidores públicos (folha), fica claro que a regra sempre foi restrita aos valores desembolsados pelos entes políticos enquanto empregadores;

13.7 Assim, fica demonstrada a improcedência da interpretação ampliativa que tem por objetivo avançar sobre outras retenções do IRRF, à exemplo da prevista no artigo 64 da Lei nº 9.430, de 1996 e da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, em benefício dos demais entes federados. A legislação federal em vigor dá a devida dimensão ao instituto, mantendo a orientação nascida com a redação do § 2º do artigo 85, do CTN, que, quando emprega a expressão: “rendimentos pagos, a qualquer título”, quer se referir aos pagamentos feitos a título de salários, proventos, pensões, soldos, subsídios, ou qualquer outra nomenclatura existente para designar pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas de direito público da administração direta, autarquias e fundações, aos seus servidores ou empregados.

13.8 Esse entendimento, também é sustentado por Leandro Paulsen (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 10ª ed., 2008, p. 629.), que afirma que:

“Os arts. 157, I, e 158, I, da CF dizem que pertencem aos estados e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos aos respectivos servidores. Cuida-se pois, de imposto de competência da União (art. 153, III, da CF), mas cuja receita pretende aos Estados e Municípios. A União não perde, de modo algum, a competência legislativa e regulamentadora, tampouco as funções de fiscalizar e exigir o pagamento quando não tenha havido retenção.”

(...)”

11. A Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se no mesmo sentido quanto ao referido assunto, por meio do Parecer/PGFN/CAT/ nº 276/2014, o qual concluiu que o termo “sobre rendimentos pagos, a qualquer título”, previsto no art. 157, I, e 158, I da Constituição Federal, se restringe aos pagamentos de servidores e empregados dos Estados, DF, Municípios, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem. Não existindo a possibilidade de ampliar esse conceito para abarcar os pagamentos realizados a pessoas jurídicas por serviços prestados, nos termos do art. 647 do RIR/1999.

“11. Assim, a posição desta Procuradoria está consolidada no sentido de que os “rendimentos” a que se referem os arts. 157, I e 158, I, da CF, sobre os quais incide o IRRF, cujo produto da arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios são aqueles circunscritos aos pagamentos de servidores e empregados destes entes e de suas autarquias e fundações.

(...)

14. Como já demonstrado tanto no Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012 quanto na Nota Técnica da Cosit nº 36, de 2013, a legislação que fazia referência à retenção do imposto sobre a renda pelos entes da federação, antes do advento da CF/1988, sempre deixou patente que os rendimentos ali mencionados eram aqueles decorrentes do trabalho e da dívida pública pagos pelos Estados, DF e Municípios. Com o advento da Carta de 1988, os arts. 157, I

e 158, I não mais fizeram referência a qualquer classificação, mas permaneceram com a expressão “rendimentos pagos”, expressão esta que na dicção da alínea “a” do inciso I do art. 195, ao dar fundamento à instituição de contribuições sociais, é aludida a “rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física...”

15. Dessa forma, uma interpretação sistemática da Constituição nos leva ao entendimento que os rendimentos referidos nos artigos em comento são aqueles decorrentes do trabalho. A legislação do imposto sobre a renda acima transcrita também nos direciona nesse sentido. Veja-se que o art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, é o que prevê a incidência do IRRF relativamente aos rendimentos do trabalho assalariado, quer sejam pagos por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas.

16. O art. 647 do RIR cuida de outra situação, eis que sujeita à incidência na fonte todas as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, exemplificando pagamentos que se enquadram na hipótese. (...)

(...)

19. Dado o exposto, entendemos que a posição refletida na Nota Técnica Cosit nº 36, de 2013, é adequada ao caso vertente e reafirmamos as conclusões exaradas no Parecer PGFN/CAT/Nº 658/2012 no sentido de que o texto, “sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, constante dos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição, se restringe aos pagamentos de servidores e empregados dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias e fundações”.

12. Em relação a quais pessoas jurídicas pagadoras ensejariam a apropriação pelos entes federativos dos valores de imposto de renda retido, o texto constitucional especifica que:

"Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem."

12.1 Na consulta em questão, cabe analisar se a fundação consulente se enquadra nas condições estabelecidas pelo art. 158, I da Constituição Federal, para que o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pertençam ao Município ao qual esta vinculada.

13. De início, convém destacar que a definição e delimitação da natureza jurídica das fundações públicas é questão bastante debatida e polêmica na doutrina. No âmbito federal, o Decreto-Lei nº 200, de 1967, com redação dada pela Lei nº 7.596, de 1987, relaciona as fundações públicas, dentre as entidades que compreendem a Administração Indireta, especificando, em seu art. 5º que elas possuiriam personalidade jurídica de direito privado. Apesar de o referido Decreto-Lei tratar dos entes que compõem a Administração Pública Federal, é certo que a essência desse ato legal foi incorporada à organização dos poderes administrativos estaduais e municipais.

“Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

a) Autarquias;

b) Empresas Públicas;

c) Sociedades de Economia Mista.

d) fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)

(...)

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

(...)

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes. (Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)

(...)”

14. Embora o referido Decreto-Lei caracterize as fundações públicas como entidades de direito privado, não é pacífico, no meio doutrinário e jurídico, o entendimento acerca da natureza jurídica delas. Uma corrente segue estritamente o disposto no Decreto-Lei, entendendo que todas as fundações públicas teriam obrigatoriamente personalidade jurídica de direito privado; outra corrente, surgida após a Constituição Federal de 1988, entende que todas as fundações instituídas pelo Poder Público possuiriam personalidade jurídica de direito público e, por fim, existe o entendimento majoritário, adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o Recurso Extraordinário nº 101.126/84, cuja ementa cita-se a seguir, de que o Estado teria a faculdade, ao instituir uma fundação, de atribuir-lhe natureza jurídica pública, como espécie de autarquia, ou natureza jurídica privada.

“Nem toda Fundação instituída pelo Poder Público é fundação de Direito Privado. As Fundações instituídas pelo Poder Público que assumem a gestão de serviço estatal e se submetem a regime administrativo previsto, nos Estados-membros, por leis estaduais, são fundações de direito público e, portanto, pessoas jurídicas de direito público. Tais fundações são espécies do gênero autarquia, (...)”(grifou-se)

15. Maria Sylvia di Pietro², cujo entendimento vai ao encontro da posição adotada pelo STF e pela doutrina majoritária, explica que a natureza jurídica das fundações deve ser verificada com base no caso concreto, por meio da análise da lei instituidora e do respectivo estatuto da entidade.

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 17ª edição. São Paulo, Editora Atlas, 2004, p. 371 - 373.

“Com a denominação de fundações públicas, a Lei nº 7.596, de 10-4-87, alterando a redação do art. 4º do Decreto-lei nº 200, de 25-2-67, incluiu entre os órgãos da Administração Indireta as fundações públicas, definindo-as como pessoas jurídicas de direito privado.

Nem por isso se põe fim à discussão que se trava no direito brasileiro à respeito da sua natureza jurídica, pública ou privada. (...)

Formaram-se, basicamente, duas correntes: de um lado, a que defende a natureza privatística de todas as fundações instituídas pelo poder público, e, de outro, a que entende possível a existência de fundações com personalidade pública ou privada, a primeira das quais como modalidade de autarquia. Após a Constituição de 1988, há quem entenda que todas as fundações governamentais são pessoas jurídicas de direito público.

Colocamo-nos entre os que defendem a possibilidade de o poder público, ao instituir fundação, atribuir-lhe personalidade de direito público ou de direito privado. (...)

(...)

Em cada caso concreto, a conclusão sobre a natureza jurídica da fundação – pública ou privada – tem que ser extraída do exame da sua lei instituidora e dos respectivos estatutos. Ainda que a legislação federal considere a fundação como pessoa jurídica de direito privado, nada impede que a lei instituidora adote regime jurídico-publicístico, derogando, no caso concreto, as normas gerais estabelecidas pelo Decreto-lei nº 200/67 (...). Trata-se de aplicar o artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução do Código Civil, em consonância com o qual “a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga nem modifica a lei anterior”.

Á vista dessas considerações, pode-se definir a fundação instituída pelo poder público como o patrimônio, total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica, de direito público ou privado, e destinado, por lei, ao desempenho de atividades do Estado na ordem social, com capacidade de auto-administração e mediante controle da Administração Pública, nos limites da lei”.(grifou-se)

16. Note-se, entretanto, que, apesar da existência de relevante debate na doutrina e jurisprudência acerca da natureza jurídica de direito público ou privado das fundações públicas, não foi esta dicotomia utilizada pelo art. 158 da Constituição Federal como critério de definição acerca de quais as fundações públicas teriam direito à titularidade dos valores retidos a título de IR, nos termos acima já delimitados.

16. A Constituição Federal determinou que pertenceria aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelas fundações que instituírem e mantiverem. Sobre este aspecto, percebe-se que mesmo sendo possível a existência de fundações instituídas pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito público ou de direito privado, nem todas elas podem ser consideradas como fundações mantidas pelo Poder Público.

17. Maria Sylvia di Pietro³ e José dos Santos Carvalho Filho⁴ ponderam que a expressão “instituídas e mantidas pelo Poder Público” não teria sido usada pelo legislador para se referir unicamente às fundações de direito público, excluindo automaticamente as fundações públicas de direito privado, mas para abranger, a princípio, as duas espécies de fundações públicas.

“A imunidade tributária relativa aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, referida no artigo 150, VI, a, da Constituição, estende-se expressamente às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, conforme § 2º do mesmo dispositivo. Note-se que, pela forma como se referiu às fundações, foram alcançadas as de direito público e as de direito privado”.

“Dispõe o art. 150, § 2º, da CF que o princípio da imunidade tributária, relativa aos impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços federais, estaduais e municipais (art. 150, VI, a), é extensivo às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Empregando essa expressão, de amplo alcance e sem qualquer restrição, desnecessário se torna, nesse aspecto, distinguir os dois tipos de fundações públicas (...)”

18. Contudo, entende-se que somente pode ser considerada “mantida pelo Poder Público” aquela fundação pública para a qual o ente federativo destina recursos indispensáveis à sua subsistência. Ou seja, não basta que receba alguns recursos do Município que a criou ou que possua convênio ou contrato de gestão com ele, é necessário que a fundação seja efetivamente sustentada majoritariamente por recurso municipais, nada impedindo que também aufera receitas de outras fontes.

19. Além disso, apesar de a Constituição Federal, de 1988, não explicitar o conceito do termo “instituídas e mantidas”, percebe-se que a referida expressão é utilizada em diversos outros trechos da Constituição Federal, sendo possível constatar que o legislador utilizou-se dela para identificar, no caso das fundações federais, aquelas intimamente vinculadas ao Poder Público, já que a elas é dispensado um certo controle administrativo, orçamentário e financeiro, conforme se observa a seguir:

*“Art. 71. O **controle externo**, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:*

(...)

*II - **julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;***

*III - **apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de***

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 17ª edição. São Paulo, Editora Atlas, 2004, p. 397.

⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 25ª edição. São Paulo, Editora Atlas, 2012, p. 522-523.

aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

(...)

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

*I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, **inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;***

(...)

*III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e **fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.***

(...)

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

*§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, **inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público,** só poderão ser feitas: (Renumerado do parágrafo único, pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)*

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (grifou-se)

(...)"

20. De forma semelhante, a Lei Orgânica do Município que instituiu a consulente, prevê a vinculação ao Poder Municipal das fundações por ele instituídas e mantidas, ao estabelecer que tais fundações devem obedecer a certas diretrizes e controles administrativos, orçamentários e financeiros, nos seguintes termos:

*“Art. 90. Em qualquer dos Poderes do Município, a **atividade administrativa** é exercida por:*

*I. servidores públicos, ocupantes de cargos permanentes ou temporários criados por lei, na administração direta, autarquias ou **fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;***

II. empregados públicos, ocupantes de empregos ou funções de confiança, nas sociedades de economia mista, empresas públicas e demais entidades de direito privado sob controle direto ou indireto do Município e regime da legislação trabalhista.

(...)

Art. 127. O Poder Executivo Municipal, na aplicação das finanças públicas, atenderá ao que dispõem a Constituição Federal, a Constituição Estadual e legislação aplicável, instituindo leis de sua iniciativa sobre:

I. Plano Plurianual;

II. Diretrizes Orçamentárias;

III. Orçamentos Anuais.

(...)

§5º. A Lei Orçamentária Anual compreenderá:

I. o orçamento fiscal referente aos Poderes Legislativo e Executivo, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal;

(...)

Art. 131. A despesa total com o pessoal ativo e inativo do Município, inclusive com o Poder Legislativo, em cada período de apuração, não poderá exceder sessenta por cento dos percentuais da receita corrente líquida, conforme disposto na Constituição Federal e legislação federal aplicável.

§1º. A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público municipal, só poderão ser feitas:

I. se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; e

II. se houver autorização específica na Lei de Diretrizes Orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

(...)”(grifou-se)

21. Ademais, de acordo como art. 1º da Lei Municipal nº 1.785, de 12 de dezembro de 2011, a consulente, embora tenha sido criada como Fundação, trata-se de uma entidade de direito privado, sem fins lucrativos, de utilidade pública, com autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sujeita ao regime patrimonial jurídico próprio das entidades sem fins lucrativos de beneficência social quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas, tributários, previdenciárias e fiscais.

21.1 O art. 5º define como receita da Fundação os recursos provenientes do contrato de gestão entre ela e a Secretaria Municipal de Saúde.

21.2 O art. 31 da Lei estabelece que enquanto não for efetuado o contrato de gestão fica o Poder Executivo autorizado a definir dotação orçamentária para o custeio de suas despesas mensais, mediante plano de aplicação, não caracterizando essa exceção relação de dependência orçamentária da Fundação em relação ao Município.

21.3 Reafirma o art. 32 que a Fundação não é dependente do orçamento municipal, devendo aprovar seu próprio Orçamento, de acordo com os contratos que firmar, em especial, com a Secretaria Municipal de Saúde.

22. Por outro lado, o contrato de gestão estabelece na Cláusula 1.1 que o objeto é a prestação de serviços de saúde hospitalares, ambulatoriais e de auxílio ao diagnóstico terapêutico pela contratada.

22.1 A cláusula 14.1 dispõe que os pagamentos serão efetuados à vista dos serviços efetivamente prestados, após a apresentação do documento comprobatório dos serviços prestados no mês anterior.

22.2 A Cláusula 15.5 preceitua que os recursos necessários à cobertura de despesas atinentes ao contrato de gestão terão a seguinte classificação orçamentária: Atividade: 2.043 Elemento: 33.90.39.00 – Pessoa Jurídica, e a cláusula 15.5.1 estabelece que nos exercícios financeiros futuros as despesas correrão a conta das dotações orçamentárias próprias, constantes dos orçamentos anuais que forem aprovados.

23. Enfim, o fato de a Fundação prestar serviços ao município mediante contrato de gestão e os serviços serem pagos mediante dotação orçamentária destinada ao pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas, sem dúvida, a desqualifica como entidade mantida pelo Município. Para que isto ocorresse seria preciso que o Orçamento do Município designasse dotação orçamentária específica, ou seja, que a Fundação dependesse do Orçamento Municipal, o que não é o caso, visto que, conforme previsto no art. 32 da Lei que a instituiu, a Fundação deverá aprovar seu próprio orçamento, além de obedecer aos demais requisitos de controle já tratados.

23.1 Trata-se, portanto, de uma entidade sem fins lucrativos, criada pelo Município, mas que não atende aos requisitos previstos no art. 158, I da Constituição Federal, quais sejam, de fundações criadas e mantidas pelo Município.

24. Diante do exposto, infere-se que somente é considerada fundação instituída e mantida pelo Poder Municipal, a fundação pública criada pelo Município, vinculada a ele administrativa, orçamentária e financeiramente, que esteja sujeita a certas diretrizes e controles típicos dos órgãos públicos municipais e que seja sustentada total ou preponderantemente por recursos oriundos do orçamento municipal, o que não é o caso da consulente.

25. Por fim, quanto ao último questionamento apresentado, que trata de situação em que o produto da arrecadação do IRRF pertence à União, tendo ocorrido a retenção na fonte do imposto de renda, mas não sendo o referido valor recolhido à Fazenda Nacional, por meio de DARF, será exigido da fonte pagadora o imposto devido, acrescido de multa e juros, conforme esclarece o Parecer Normativo nº 1, de 2002.

“IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.”

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo à consulente que:

a) O direito de o Município apropriar-se do produto da arrecadação do imposto de renda, com base no art. 158, I da Constituição Federal, restringe-se unicamente às retenções sobre os pagamentos efetuados a servidores e empregados do próprio Município, de suas autarquias ou das fundações que instituir e manter, sendo esses valores diretamente incorporados às receitas municipais.

b) É considerada fundação instituída e mantida pelo Poder Municipal, a fundação pública criada pelo Município, vinculada a ele administrativa, orçamentária e financeiramente, que esteja sujeita a certas diretrizes e controles típicos dos órgãos públicos municipais e que seja sustentada total ou preponderantemente por recursos oriundos do orçamento municipal, o que não é o caso da consulente.

c) O produto da arrecadação das retenções do imposto de renda nos demais casos pertence à União, devendo ser recolhido aos cofres federais, por meio de DARF, inclusive nas hipóteses do art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda. Caso tenha havido a retenção, mas o imposto não tenha sido recolhido à União, serão exigidos da fonte pagadora, pela Fazenda Nacional, o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cosit.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

<i>Assinado digitalmente</i> Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva Auditora-Fiscal da RFB Coordenadora da Cotir.	<i>Assinado digitalmente</i> Mirza Mendes Reis Auditora-Fiscal da RFB Coordenadora da Copen
---	--

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit