



Solução de Consulta nº 128 - Cosit

Data 9 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: EMPRESA PÚBLICA. CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS. CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO.

A empresa pública que presta serviços de gestão do sistema de transporte coletivo deve se enquadrar no código CNAE 5229-0/99 e no código FPAS 515, devendo recolher as contribuições sociais destinadas aos terceiros, decorrentes de tal enquadramento previstos no anexo II da IN RFB nº 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Constituição da República, art. 173, §1º, II; Lei nº 5.172, de 1996 (CTN), art. 111, II; Decreto-lei nº 9.853, 1946, art. 3º; Decreto-lei nº 8.621, de 1946, art. 4º, Decreto-lei nº 2.318, de 1986, art. 1º; Lei nº 8.029, de 1990, art. 8º, §3º; Lei nº 8.706, de 1993, art. 7º, I; Lei nº 9.766, de 1998, art. 1º, §1º; IN RFB nº 971, de 2009, na redação dada pela IN RFB nº 1.071, de 2010 e alterações seguintes, arts. 109, §§1º e 5º, I, 109-A, I, 109-C, §§ 5º e 6º, 110-B, 110-C, 259, 260, §1º, 394, III e ANEXOS I e II.

Relatório

O contribuinte previamente identificado, constituído na forma de empresa pública estadual, por meio dos seus procuradores relacionados às fl. 07 e 08, formula consulta acerca do cabimento da contribuição social devida a outras entidades e fundos, denominados de Terceiros, em função do que preconiza o art. 109-A, inciso I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2009.

2. Para tal, explicita que presta serviço público de planejamento e fiscalização de transporte coletivo, sem, contudo, conforme enfatiza, operar o transporte coletivo de passageiros e que, a despeito disso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB teria

enquadrado as suas atividades no CNAE n.º 5229-0/99 (prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros) e no FPAS 515, com o Serviço Social do Comércio - SESC e o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC como terceiros favorecidos.

3. Destaca que a definição de sua atividade empresarial já foi objeto de perícia judicial, na qual se entendeu que sua atividade se limita à gestão do sistema de transporte coletivo, com percepção de receita fixada em percentual definido em lei, o que lhe conferiria a natureza de empresa pública prestadora de serviço público. Junta aos autos diversos documentos (ata, estatuto social, pareceres, laudo pericial, entre outros) e decisões judiciais exaradas nesse sentido.

4. Transcreve o art. 109, §1º, inciso I e o art. 109-A, inciso I, da IN RFB n.º 971, de 2009, para enfatizar que tal diploma normativo afasta a incidência das contribuições sociais destinadas aos terceiros no caso de “órgãos e entidades do Poder Público, inclusive agências reguladoras de atividade econômica”. Nesse contexto, sustenta, com base no art. 4º, II, alínea “b” e art. 5º, II, do Decreto Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, e no princípio da simetria, que, por ser empresa pública, enquadrar-se-ia no conceito de “entidade do Poder Público”.

5. Ante o exposto, consulta sobre a “correta interpretação do art. 109-A, I da IN RFB n.º 971, de 2009”, quanto à possibilidade da norma deduzida desse dispositivo normativo, que traz situações de desoneração de contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos, incluir a empresa pública estadual e, caso assim não se entenda, requer, sucessivamente, conhecer os seus códigos CNAE e FPAS, bem como a indicação dos terceiros que seriam beneficiados com as contribuições sociais devidas.

6. No intuito de sanear o processo de consulta, a unidade da RFB responsável pela instrução deste, por meio de Termo de Intimação Fiscal, juntado aos autos, solicitou a apresentação de documento, devidamente preenchido, constante no anexo da IN RFB n.º 1.396, de 13 de setembro de 2013. O que foi regular e tempestivamente atendido.

7. É o Relatório.

Fundamentos

8. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o processo administrativo de consulta de que tratam os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; os artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011 e a IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem por objetivo esclarecer dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

9. Assim, em sua apreciação, cabe, inicialmente, o exame de sua admissibilidade à luz das disposições estabelecidas nas normas de regência vigentes ao tempo do protocolo da consulta, ou seja, com base na IN RFB n.º 740, de 2007, atualmente substituída em sua maior parte pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, a fim de se observar o cumprimento dos requisitos e condições postos pela legislação, sem o quê, restará prejudicada a admissibilidade da consulta e, conseqüentemente, não serão produzidos os efeitos protetivos a ela inerentes. Tal análise

preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando resguardar o interesse público e o do próprio consulente.

10. Feita essa análise, e, tendo sido considerada eficaz a presente consulta, passa-se ao exame do mérito da questão apresentada pela consulente, que se desdobra em dois questionamentos sucessivos, quais sejam, o primeiro (6.1), que busca compreender o conteúdo e o alcance do texto “órgãos e entidades do Poder Público” previsto no inciso I, do art. 109-A da IN RFB nº 971, de 2009, inserido pela IN RFB nº 1.071, de 2010, para ver se nele está contido a empresa pública estadual, o que afastaria a obrigação principal de recolher contribuições sociais a “outras entidades e fundos”, denominados de “terceiros”, nos termos do *caput* do art. 3º da Lei nº 11.457, de 2007, e do §1º do art. 109 da IN RFB nº 971, de 2009; e o segundo (6.2), no caso da resposta ao primeiro preservar a incidência da contribuição social destinada aos terceiros, que objetiva saber o enquadramento da consulente no código CNAE e FPAS. Veja-se os dispositivos citados (sem grifos no original):

Lei nº 11.457, de 2007

*Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às **contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos**, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.*

IN RFB nº 971, de 2009

*Art. 109. **Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**, nos termos do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição **devida por lei a terceiros**, ressalvado o disposto no § 1º do art. 111. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)*

§ 1º Consideram-se terceiros, para os fins deste artigo:

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

I - as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal de 1988, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

*II - o **Fundo Aeroviário**, instituído pelo Decreto-Lei nº 270, de 28 de fevereiro de 1967; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)*

*III - o **Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo**, instituído pelo Decreto-Lei nº 828, de 5 de setembro de 1969; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)*

*IV - o **Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)**, criado pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 9 de julho de 1970; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)*

*V - o **Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)**, gestor da contribuição social do salário-educação, instituída pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)*

DO DEVER DAS EMPRESAS PÚBLICAS DE RECOLHER CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

11. Com relação ao primeiro questionamento (6.1), vale destacar que, nos termos em que está posto, o objetivo da consulente é saber se possui ou não o dever de recolher

contribuições sociais a quaisquer terceiros. Sua dúvida não recai sobre um terceiro específico, mas sim, sobre o cabimento, em abstrato, da obrigação tributária de recolher tais contribuições, diante do que prevê o inciso I, do art. 109-A, da IN RFB n.º 971, de 2009.

12. Nesse ponto, faz-se mister lembrar que todo esforço de hermenêutica, que vise à delimitação da interpretação de certo texto legal ou normativo, deve partir, ainda que neles não se esgote, da utilização conjunta e harmônica dos métodos clássicos de hermenêutica, quais sejam (citando apenas os mais relevantes), os métodos: (i) literal ou gramatical (que interpreta com base na análise gramatical do texto), (ii) sistemático (que interpreta com base na análise conjunta do texto e do contexto - sistema jurídico - no qual está inserido), (iii) teleológico (que interpreta o texto, perquirindo a finalidade que se pretende alcançar) e (iv) histórico (que interpreta levando em consideração o contexto histórico da sua criação).

13. A análise do inciso I, do art. 109-A da IN RFB n.º 971, de 2009, inserido pela IN RFB n.º 1.071, de 2010, o qual segue transcrito abaixo, portanto, não pode se esgotar no significado jurídico de cada palavra da expressão “órgãos e entidades do Poder Público”, o que seria restringir toda a análise interpretativa potencial à aplicação de um único método de interpretação, qual seja, o gramatical. Veja o que diz o citado art. 109-A (sem grifos no original):

*Art. 109-A. **Não estão sujeitos à contribuição** de que trata o art. 109: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)*

*I - **órgãos e entidades do Poder Público**, inclusive agências reguladoras de atividade econômica; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010) [...].*

14. A compreensão das expressões “órgãos do Poder Público”, “entidades do Poder Público” ou “Poder Público” constituem o ponto de partida da análise interpretativa, mas não o de chegada. No âmbito do direito administrativo, a expressão “órgão” é utilizada para designar uma unidade orgânica da Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos três poderes, despida de personalidade jurídica. A palavra “entidade”, diversamente, já significa uma unidade administrativa com personalidade jurídica própria. É o que se pode depreender dos incisos II e III do §2º, do art. 1º da Lei n.º 9.784, de 1999, e do art. 4º, II do Decreto-Lei n.º 200, de 1967, citado pela consulente, transcritos abaixo (sem grifos no original):

Lei n.º 9.784, de 1999

Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

§ 1º Os preceitos desta Lei também se aplicam aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, quando no desempenho de função administrativa.

§ 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

*I - **órgão** - a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta;*

*II - **entidade** - a unidade de atuação dotada de personalidade jurídica; [...]*

Decreto-Lei n.º 200, de 1967

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)

15. Nesse contexto, não há como desconsiderar que a expressão “entidade” comporta, como espécie possível, a empresa pública, já que esta é dotada de personalidade jurídica própria de direito privado, como alude o inciso II do art. 5º do citado DL nº 200, de 1967. Todavia, o que se busca é saber se a palavra “entidade” mencionada no inciso I do art. 109-A, em exame, também inclui a empresa pública.

16. Para essa análise, impõe-se a adoção dos demais métodos de interpretação, em especial do sistemático, que reclama a análise conjunta desse dispositivo com toda a legislação previdenciária vigente, no intuito de assegurar a necessária unidade e coerência do sistema jurídico-tributário. Com isso, o presente esforço interpretativo deve considerar todo o texto da IN RFB nº 971, de 2009, as leis que disciplinam as contribuições sociais destinadas aos terceiros e o sistema tributário vigente, o que inclui necessariamente a Lei nº 5.172, de 1966 (o Código Tributário Nacional – CTN) e a Constituição da República.

17. Analisando a IN RFB nº 971, de 2009, na sua integralidade, apenas no que se refere às regras tributárias aplicáveis às empresas públicas e as pertinentes às contribuições sociais destinadas aos terceiros, verifica-se que a empresa pública, independentemente da esfera de governo (federal, estadual, distrital ou municipal) está, em verdade, obrigada ao recolhimento de contribuições sociais destinadas aos terceiros.

18. Com efeito, a empresa pública, assim como as demais empresas privadas, por força do art. 173, §1º, II, do texto constitucional, que sujeita a primeira ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, é sujeito passivo de contribuições sociais destinadas a certos terceiros, ao menos das contribuições sociais destinadas ao INCRA e ao custeio do salário-educação, como se pode depreender dos arts. 110-B e 110-C, da própria IN RFB nº 971, de 2009, respectivamente, ambos inseridos pela mesma IN RFB nº 1.070, de 2010, que trouxe o texto normativo objeto da presente consulta. Veja o que dizem os citados dispositivos constitucional e normativo (sem grifos no original):

Constituição da República de 1988

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção

ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998)

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998)

IN RFB n.º 971, de 2009:

*Art. 110-B. **A contribuição adicional** instituída pelo § 4º, do art. 6º, da Lei n.º 2.613, de 1955, **devida ao Incra**, é calculada mediante aplicação da alíquota de 0,2% (dois décimos por cento) sobre a folha de salários **das empresas em geral e equiparados, vinculados ao RGPS, assim considerados** o empresário individual, a sociedade empresária, a sociedade de economia mista e **a empresa pública**, inclusive das empresas de que trata o art. 110-A, ressalvado o disposto no art. 109-A. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)*

*Art 110-C. **São contribuintes do salário-educação** as empresas em geral e equiparados, vinculados ao RGPS, assim considerados o empresário individual, a sociedade empresária, a sociedade de economia mista e **a empresa pública**, ressalvado o disposto no art. 109-A. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)*

19. Com relação a obrigação de recolher a contribuição social do salário-educação, cabe registrar que tal exigência decorre do art. 1º, §1º, inciso I da Lei n.º 9.766, de 18 de dezembro de 1998, o qual apenas desonera, por meio de regra isentiva, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações, ou seja, apenas afasta da tributação as pessoas jurídicas de direito público, deixando no campo da incidência, as pessoas jurídicas de direito privado, como é o caso da empresa pública. Veja-se (sem grifos no original):

Art. 1º A contribuição social do Salário-Educação, a que se refere o art. 15 da Lei n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996, obedecerá aos mesmos prazos e condições, e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e outras normas relativas às contribuições sociais e demais importâncias devidas à Seguridade Social, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria.

§ 1º Estão isentas do recolhimento da contribuição social do Salário-Educação:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações;

II - as instituições públicas de ensino de qualquer grau;

III - as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento;

V - as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.

§ 2º *Integram a receita do Salário-Educação os acréscimos legais a que estão sujeitos os contribuintes em atraso.*

§ 3º *Entende-se por empresa, para fins de incidência da contribuição social do Salário-Educação, qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Seguridade Social.*

20. Não se desconhece a discussão, sustentada por parte da doutrina e por decisões judiciais não vinculantes, algumas das quais constantes nos autos do processo administrativo da consulta, que o tratamento igualitário determinado pela Constituição da República no citado inciso II, do § 1º, do art. 173, apenas se referia às empresas públicas que desenvolvem atividade econômica e não as empresas públicas que prestam serviços públicos essenciais, como sustenta a consulente ser o seu caso. Essa dicotomia na interpretação do gênero “empresa pública”, adotada para assegurar a imunidade tributária contra impostos (art. 150, VI, “a” da CRFB/88, conhecida como imunidade recíproca) e a adoção do regime de precatórios às empresas públicas prestadoras de serviços públicos essenciais, no entanto, não tem relevância para o caso em exame, uma vez que o objeto em discussão possui natureza jurídica diversa da dos impostos, já que se trata de “contribuição social geral”, cujo fundamento constitucional reside no art. 240 da Carta Magna.

21. Além disso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 136, de 02 de junho de 2015, já se manifestou expressamente quanto ao não cabimento da citada imunidade às empresas públicas, que como a consulente, atuam na gestão do sistema de transporte coletivo de passageiros, por não considerá-lo como um serviço exclusivo do Estado. Veja-se:

Solução de Consulta Cosit nº 136, de 02 de junho de 2015

***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA PÚBLICA. FINALIDADE ESSENCIAL DO
ESTADO. PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇO RELACIONADO.***

A imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição (imunidade recíproca) não se aplica ao patrimônio ou renda de empresa pública que atua na gestão de sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros, e nem aos serviços que ela presta, que não são exclusivos do Estado, não constituem monopólio estatal e são remunerados na forma da Lei que autorizou sua criação.

Dispositivos Legais: Constituição da República, art. 150, inciso VI, alínea a, §§ 2º e 3º.

22. Retornando à análise sistemática da IN RFB nº 971, de 2009, notadamente o seu anexo II, percebe-se que o dever de recolher contribuições sociais destinadas a terceiros apenas não se aplica aos contribuintes enquadrados nos códigos FPAS 582 (pessoas jurídicas de direito público), 639 (entidades beneficentes de assistência social), 779 (gerado automaticamente pelos sistemas informatizados) e 876 (organismos internacionais com acordo recíproco de isenção), os quais são mencionados nas seguintes passagens da citada IN:

FPAS 639:

Art. 109-C

[...]

§ 5º As ***Entidades Benéficas de Assistência Social (Ebas)*** certificadas e em gozo da isenção enquadram-se no código ***FPAS 639*** e contribuirão com as alíquotas previstas

para este código no Anexo II desta Instrução Normativa. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1238, de 11 de janeiro de 2012)

FPAS 876

ART. 109-C

[...]

§ 6º Os **organismos internacionais com acordo recíproco de isenção** enquadram-se no código **FPAS 876** e contribuirão com as alíquotas previstas para este código no Anexo II desta Instrução Normativa. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1238, de 11 de janeiro de 2012)

FPAS 582

Art. 394. Aplicam-se à **pessoa jurídica de direito público** que executar obra de construção civil as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)

[...]

III - se executada por trabalhadores vinculados ao RGPS, cabe ao órgão apresentar GFIP específica relativa à obra, na qual informará, além da matrícula desta, o código **FPAS 582** e o código de terceiros 0000; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1071, de 15 de setembro de 2010)

23. Como se percebe, em nenhum desses códigos FPAS é possível se enquadrar a empresa pública. A situação fática que enseja o enquadramento no FPAS 582, mencionada no inciso III do art. 394 acima, está relacionada ao art. 260, §1º da mesma IN, o qual se refere aos “órgãos públicos da administração direta, à autarquia e à fundação de direito público”, cuja forma de recolhimento previdenciária encontra-se explicitada no art. 259 do mesmo diploma normativo, o qual se restringe a impor o cumprimento das obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78, deixando de fora, portanto, por se encontrarem no campo da não incidência, o art. 109, que reclama o dever de recolher contribuições sociais destinadas a terceiros. Veja-se:

Art. 260. Ao **órgão público da administração direta, à autarquia, à fundação de direito público**, aplica-se a responsabilidade solidária, nas seguintes hipóteses:

[...]

§ 1º Os órgãos e as entidades descritos no caput, **na condição de contratantes de obra de construção civil e de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, não respondem pelas contribuições destinadas a outras entidades ou fundos** e pela multa moratória devidas pelas empresas contratadas, sendo tais importâncias exigíveis diretamente das empresas prestadoras de serviços.

Art. 259. Os **órgãos públicos da Administração Direta, as autarquias e as fundações de direito público** são considerados empresa em relação aos segurados não abrangidos por RPPS, **ficando sujeitos**, em relação a estes segurados, **ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78.**

Art. 109. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, as atividades relativas a tributação,

fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida por lei a terceiros, ressalvado o disposto no § 1º do art. 111. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

[...]

§ 5º A contribuição de que trata este artigo é calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, e é devida: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

I - pela empresa ou equiparada, de acordo com o código FPAS da atividade, atribuído na forma deste Capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

24. Isso demonstra que a expressão “entidade do Poder Público”, do inciso I, do art. 109-A da IN RFB nº 971, de 2009, deve ser entendida como “entidade com personalidade jurídica de direito público”, ou seja, entes da administração direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como suas respectivas autarquias e fundações de direito público.

25. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive, por meio da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 64, de 11 de março de 2009 já se manifestou nesse sentido, quando excluiu a empresa pública da possibilidade de se enquadrar no código FPAS 582. Veja-se:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 64 de 11 de Março de 2009

ASSUNTO: *Contribuições Sociais Previdenciárias*

EMENTA: *FPAS. EMPRESA PÚBLICA. Empresa pública, dotada de personalidade jurídica de direito privado, não constitui nem se confunde com órgão público, nem autarquia, tampouco fundação, de sorte que sua atividade não se enquadra no FPAS 582.*

26. Aliado a tais argumentos, não se pode olvidar que a análise da regra em exame, por se tratar de texto normativo que comporta regra excludente de tributação, seja por explicitar matéria situada no campo da não incidência, seja por evidenciar casos de isenção tributária, deve primar, para efetivamente afastar a tributação, pela literalidade, em função do que determina o inciso II, do art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

27. É dizer, no sistema tributário brasileiro, estando o sujeito passivo no campo da incidência, como no caso em apreço, uma vez que se está diante de empresa pública, sujeita ao mesmo regime jurídico tributário das demais empresas privadas, ela somente se veria livre da tributação destinada aos terceiros se houvesse norma expressa nesse sentido. O que exigiria, no caso em análise, que o inciso I do art. 109-A citado, expressamente mencionasse as “empresas públicas”. O que não ocorreu. Veja-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

[...].

28. Ante o exposto, a empresa pública, pelo simples fato de figurar nessa condição, não se encontra na regra desonerativa disposta no inciso I, do art. 109-A da IN RFB nº 971, de 2009, devendo, portanto, recolher contribuições sociais destinadas aos terceiros, conforme o seu enquadramento no código FPAS. O que será examinado a seguir.

DO ENQUADRAMENTO NO CNAE E NO FPAS

29. Preliminarmente, cumpre destacar que o estatuto social da consulente prevê que ela foi constituída como empresa pública sob a forma de sociedade por ações de capital autorizado e que o seu objeto social, nos termos do que preconiza o art. 6º, consiste em executar atividades e funções do sistema de transportes urbanos de certa região metropolitana, competindo-lhe especialmente: (i) **regulamentar, controlar e fiscalizar a operação dos serviços de transporte público de passageiros e de fretamento**, (ii) operar, diretamente ou através de terceiros, mediante permissão, autorização ou outro ato administrativo, os serviços de transportes coletivo de passageiros, (iii) planejar, implantar e gerenciar a operação de terminais, abrigos e pontos de paradas e pátios de estacionamento destinados aos veículos, à carga e descarga de mercadorias e ao embarque e desembarque de passageiros, entre outros pontos.

30. O código de Classificação Nacional da Atividade Econômica - CNAE, constante no cartão do CNPJ da consulente, como atividade econômica principal, é o nº 5229-0/99, cuja descrição, nos termos do anexo I da IN RFB nº 971, de 2009, significa “outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificadas anteriormente”. Tal enquadramento se mostra coerente com a descrição do objeto social efetuado pela própria consulente, qual seja, a “gestão do sistema de transporte coletivo” e o constante no seu estatuto social, visto acima.

31. É o que se depreende das Notas Explicativas elaboradas pelo IBGE na subclasse 5229-0/99, na parte que detalha as atividades que compreende, na qual consta “os serviços de gestão e operação de tráfego” (disponível no endereço em <http://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?view=subclasse&tipo=cnae&versao=9.1.0&subclasse=5229099>, acesso em 25/01/2017), as quais seguem dispostas abaixo:

Hierarquia

<i>Seção:</i>	H	<i>TRANSPORTE, ARMAZENAGEM E CORREIO</i>
<i>Divisão:</i>	52	<i>ARMAZENAMENTO E ATIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES</i>
<i>Grupo:</i>	522	<i>ATIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES TERRESTRES</i>
<i>Classe:</i>	5229-0	<i>ATIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES TERRESTRES NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE</i>
<i>Subclasse:</i>	5229-0/99	<i>OUTRAS ATIVIDADES AUXILIARES DOS TRANSPORTES TERRESTRES NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE</i>

*Notas Explicativas:**Esta subclasse compreende:*

- os serviços de guarda-volumes em terminais rodoviários
- **os serviços de gestão e operação de tráfego**
- os serviços de traslado de passageiros entre terminais
- o serviço de liquefação de gás para fins de transporte em veículos dutos móveis
- o serviço de escolta no transporte rodoviário de cargas especiais
- outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificadas anteriormente
- os serviços de motoristas autônomos constituídos como empresas

32. Já com relação ao enquadramento no código FPAS, a adoção do código 515, que dá ensejo ao recolhimento de contribuições sociais para o SESC e SENAC é, de fato, o acertado. Com efeito, além do dever de recolher as contribuições sociais destinadas ao INCRA e ao custeio do salário-educação, devidas pelas empresas públicas, conforme examinado alhures, no item 18, estas também devem recolher as contribuições sociais para o SEBRAE, o SESC e o SENAC.

33. Todavia, para melhor compreender o cabimento dessas exações, faz-se mister revisitar a legislação de cada um desses terceiros.

34. As contribuições sociais devidas ao SESC e ao SENAC encontram-se disciplinadas, respectivamente, no art. 3º do Decreto-lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946, e art. 4º do Decreto-lei nº 8.621, de 10 de janeiro de 1946, os quais elegem como sujeito passivo de tais contribuições sociais os “estabelecimentos comerciais enquadrados nas atividades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio - CNC”, conforme o quadro de atividades e profissões previsto no art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452 de 1º de maio de 1943. Veja-se o que diz os citados dispositivos (sem grifos no original):

Decreto-lei nº 9.853, de 1946

Art. 3º Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de Maio de 1943), e os demais em pregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes, serão obrigadas ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio dos seus encargos.

Decreto-lei nº 8.621, de 1946

Art. 4º Para o custeio dos encargos do SENAC, os estabelecimentos comerciais cujas atividades, de acordo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio, ficam obrigados ao pagamento mensal de uma, contribuição equivalente a um por cento sobre o montante da remuneração paga à totalidade dos seus empregados.

CLT

Art. 577 - O Quadro de Atividades e Profissões em vigor fixará o plano básico do enquadramento sindical. [quadro que consta em anexo à CLT]

35. Ocorre que, à primeira vista, tais dispositivos podem sugerir que somente as empresas que atuam no comércio teriam o dever de recolher contribuições sociais para esses

dois terceiros. No entanto, esse não é o entendimento adotado pela doutrina e que se encontra consolidado na súmula 499 do Superior Tribunal de Justiça - STJ. É dizer, sujeitam-se à CNC, além das empresas comerciais, as empresas prestadoras de serviço, que não se vinculam a terceiros específicos, como as empresas do meio rural, que recolhem para o SENAR, e as empresas de transporte rodoviário, que recolhem para o SEST e SENAT.

36. Decisão judicial nesse sentido pode ser encontrada no informativo nº 326 do STJ, cujo entendimento encontra-se consolidado na citada súmula 499, cujos textos seguem abaixo:

Informativo N.º: 0326 - Período: 1º a 10 de agosto de 2007.

CONTRIBUIÇÕES SESC/SENAC. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO.

A Primeira Seção reiterou o seu entendimento e considerou legítimo o recolhimento das contribuições sociais do SESC e SENAC pelas empresas prestadoras de serviço. A Min. Relatora afirmou que modernamente o conceito de empresa comercial é amplo, devendo, pois, abarcar todas as empresas que fazem comércio, seja de bens, seja de serviços. Assim, a Seção negou provimento ao recurso. Precedentes citados: REsp 431.347-SC, DJ 25/11/2002; REsp 719.146-RS, DJ 2/5/2005; REsp 705.924-RJ, DJ 21/3/2005, e REsp 446.502-RS, DJ 11/4/2005. REsp 895.878-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 8/8/2007.

Súmula 499/STJ - 26/10/2016. Tributário. Recurso especial repetitivo. Recurso especial representativo de controvérsia. Seguridade social. Contribuição social. Prestação de serviços. Empresas prestadoras de serviços. SESC e SENAC. CPC, art. 543-C. CF/88, art. 240. CCB/2002, art. 966. CLT, arts. 570 e 577. Dec.-lei 8.621/1946, art. 4º. Dec.-lei 9.853/1946, art. 3º.

“As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao SESC e SENAC, salvo se integradas noutra serviço social.”

37. Embora a consulente preste serviços relacionados à “gestão do sistema de transporte coletivo”, tal atividade não confere a ela o dever de recolher contribuições para o SEST ou SENAT, que são os terceiros afetos ao setor de transportes. Isso porque a lei que disciplina a contribuição para essas entidades, a Lei nº 8.706, de 1993, no seu art. 7º, inciso I, restringe a obrigação do recolhimento às empresas de transporte rodoviário, o que incluiria as empresas do grupo CNAE 492 e 493 (transporte rodoviário de passageiros e de carga) e excluiria as demais, como as empresas de transporte ferroviário, metroviário e a própria consulente, que pertence, como examinado alhures, ao grupo CNAE 522. Veja o que revela o mencionado art. 7º (sem grifos no original):

Lei nº 8.706, de 1993:

Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:

*I - pelas atuais contribuições compulsórias das **empresas de transporte rodoviário**, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;*

II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;

38. Dessa forma, a consulente, por se tratar de empresa prestadora de serviços, não vinculada a um terceiro específico, recolher contribuições sociais, além das devidas ao INCRA e as destinadas ao salário-educação, para o SESC e o SENAC.

39. Sendo assim, por ser contribuinte do SESC e do SENAC, também deve recolher contribuição social para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, por força do disposto do §3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, em conjunto com o art. 1º do Decreto-lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, os quais seguem transcritos abaixo (sem grifos):

Lei nº 8.029, de 12 abril de 1990

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

[...]

*§ 3º Para atender à execução das **políticas de apoio às micro e às pequenas empresas**, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é **instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986**, de: (Redação dada pela Lei nº 11.080, de 2004)*

a) um décimo por cento no exercício de 1991; (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

b) dois décimos por cento em 1992; e (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

c) três décimos por cento a partir de 1993. (Incluído pela Lei nº 8.154, de 1990)

Decreto-lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986

*Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), **para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)**, para o Serviço Social da Indústria (SESI) e **para o Serviço Social do Comércio (SESC)**, ficam revogados: [...]*

40. Ante os argumentos acima e em resposta ao segundo questionamento (6.2), a consulente há que se enquadrar no código CNAE nº 5229-0/99 e no Código FPAS 515, devendo recolher contribuições sociais, a título de terceiros, para o INCRA, o FNDE (salário-educação), o SEBRAE, o SESC e o SENAC, totalizando uma alíquota de 5,8%, conforme reza o anexo II da IN RFB nº 971, de 2009, o que exclui o dever de contribuir para o SEST e o SENAT (conforme já examinado), entre outros terceiros de segmentos específicos e distintos.

Conclusão

41. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, informando que a empresa pública que presta serviços de “gestão do sistema de transporte coletivo” deve se enquadrar no código CNAE nº 5229-0/99 e não encontra amparo na regra desonerativa disposta no inciso I, do art. 109-A da IN RFB nº 971, de 2009, devendo, portanto, recolher as contribuições sociais

destinadas aos terceiros, referentes ao código FPAS 515, quais sejam, as contribuições devidas ao INCRA, ao FNDE, ao SEBRAE, ao SESC e ao SENAC.

(assinado digitalmente)

ALEX ASSIS DE MENDONÇA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

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 artigo 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit