



Solução de Consulta nº 63 - Cosit

Data 29 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Fundações públicas. Natureza jurídica. Direito privado. Contribuições para terceiros. Código FPAS.

O enquadramento de fundações governamentais como pessoa jurídica de direito público ou privado, para efeito de recolhimento de contribuições devidas a terceiros ou outras entidades ou fundos, deverá observar a natureza jurídica que lhe é atribuída pelo Decreto instituidor e se desenvolvem atividades exclusivas ou não do Estado.

A pessoa jurídica de direito privado que atua na atividade de ensino é enquadrada no código FPAS 574, para efeito de contribuições a terceiros, não sendo pertinente seu enquadramento no FPAS 852.

O enquadramento em um dos códigos de FPAS é um procedimento a ser realizado pelo próprio contribuinte em suas declarações entregues ao fisco, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa, em caso de fiscalização, conforme o art. 109-B da IN RFB nº 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art.37, inciso XIX; Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, art.5º, inciso IV e §3º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art.109-A, inciso I e V, art 109-B e art.109-E, inciso IX;

Relatório

O contribuinte qualificado em epígrafe apresenta consulta a respeito da legislação que rege as contribuições para terceiros de que tratam o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e os arts. 109 e seguintes da IN RFB nº 971, de 2009, assim denominadas tendo em vista que, embora arrecadadas juntamente com as contribuições previdenciárias, não se destinam ao fundo do Regime Geral de Previdência Social (RGPS),

mas a outras entidades ou fundos. No caso sob análise, contribuições destinadas ao Sesi, Sebrae, Incra e o salário educação.

2. A consulente relata que o Egrégio Tribunal de Contas do Estado, por meio de Relatório de Auditoria de Regularidade – Acompanhamento e Gestão – nº 01/2015, entendeu que o enquadramento das suas atividades no respectivo código de recolhimento para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 574 seria errôneo em virtude dos incisos I e V do art. 109-A da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, por gerar recolhimento indevido de contribuições sociais destinadas a terceiros, tendo em vista que, segundo entendimento daquele Tribunal, a consulente seria dotada de personalidade jurídica de natureza pública (instituição pública de ensino) ao invés de privada, como sempre fora o seu entendimento, inclusive, baseada no fato de o exercício das suas atividades requerer Registro Civil de Pessoa Jurídica, o que é aplicável a pessoas jurídicas dotadas de natureza privada.

3. Explica que realiza autoenquadramento no código FPAS 574 em decorrência da peculiaridade da sua natureza jurídica, conforme estabelecido no art. 1º do seu estatuto, nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

Art. 1º A (...) instituída nos termos do Decreto nº (...), é uma pessoa jurídica de direito privado, com sede e foro no Município de (...), Estado do (...), e que se regerá pelo presente Estatuto, por seu Regimento Geral e pelas Resoluções do Conselho Técnico Deliberativo.

Parágrafo Único – Embora subvencionada pelo Poder Público, a (...) é uma entidade não-governamental, dotada de autonomia administrativa, didática, econômica e financeira, nos termos da lei. (grifos originais)

4. Informa que até abril de 2011 o enquadramento no código FPAS 574 era realizado pela Secretaria Estadual da Fazenda Estadual. Depois desta data, com o advento da obrigatoriedade da certificação digital padrão ICP – Brasil, por meio da Caixa Econômica Federal, o processo de elaboração e envio de arquivo SEFIP/GFIP passou a ser realizado pela própria consulente, inclusive com a manutenção do autoenquadramento no código FPAS 574, destacando que não havia orientação contrária de órgãos responsáveis por controles internos e externos.

5. Relata a consulente que o órgão estadual de controle externo, embora tenha apontado possível desconformidade em relação ao enquadramento no código FPAS 574, reconheceu, no seu relatório de auditoria, a competência exclusiva da Receita Federal do Brasil – RFB quanto à homologação do enquadramento em tela, motivo pelo qual entende indispensável a manifestação da RFB “em vista de a matéria não estar totalmente sedimentada, como, aliás, bem demonstra o Relatório de Auditoria”.

6. Requer a consulente, da RFB, **caso entenda pertinente o seu reenquadramento do código FPAS 574 para o 582,**

... orientação das medidas necessárias junto ao órgão fazendário para restituição do crédito tributário, abrangendo o montante dos pagamentos não alcançados pelo instituto da prescrição, o que inclui os valores relacionados no Quadro I do Relatório de Auditoria.

7. Apresenta a consulente, como fundamentação legal à sua consulta, o Art. 109-A, incisos I e V da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.
8. E, por fim, apresenta o seguinte questionamento:

1) Como a (...) deve proceder quanto ao reenquadramento do Código FPAS 574 para o Código 582, uma vez que esta alteração indica vantagem à instituição, oportunizando a viabilidade de liberação do recolhimento da alíquota pelos Recursos do Tesouro?

Fundamentos

9. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.
10. Verifica-se que o cerne da questão apresentada diz respeito à natureza jurídica da entidade consulente, uma vez que, não obstante tenha sido instituída por meio de Decreto Estadual, como uma fundação pública de direito privado, ou seja, pessoa jurídica de direito privado, situação em que são devidas contribuições para terceiros, para o Tribunal de Contas do Estado ela seria dotada de personalidade jurídica de natureza pública (instituição pública de ensino) de modo que essas contribuições não seriam devidas.
11. Esta a razão pela qual a consulente, enquadrada no código FPAS 574, no qual são devidas as contribuições para o Sesi, Sebrae, Incra e o salário educação, requer, **se pertinente, seu reenquadramento para o código FPAS 582**, no qual tais contribuições não são devidas, seguindo o entendimento do Tribunal de Contas do Estado e, **se pertinente**, orientação sobre os procedimentos para solicitação da restituição das contribuições pagas.
12. Assim, para que se proceda ao correto enquadramento no referido código FPAS, faz-se necessário posicionamento, nesta Solução de Consulta, primeiramente, acerca da natureza jurídica da consulente.
13. A esse respeito, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências, define fundação pública nos termos seguintes, conforme a sua natureza jurídica:

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

I – (...)

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) (negritamos)

(...)

§ 3º As entidades de que trata o inciso IV deste artigo adquirem personalidade jurídica com a inscrição da escritura pública de sua constituição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não se lhes aplicando

*as demais disposições do Código Civil concernentes às fundações.
(Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)*

14. Conforme se extrai do inciso XIX do art. 37 da Constituição Federal (CF) de 1988, a seguir transcrito, distingue-se autarquia de fundação por aquela ser criada por lei específica, enquanto esta tem autorizada a sua instituição. Ou seja, a autarquia, que é pessoa de direito público, nasce diretamente da lei, ao passo que a fundação, pessoa de direito privado, embora requeira autorização legal para a sua criação, a sua personalidade jurídica somente é adquirida, em conformidade com o § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 200, de 1967, com a inscrição da escritura pública de sua constituição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. A primeira tem regime jurídico administrativo, enquanto a segunda está subordinada ao Código Civil, derogadas normas de direito público. A disciplina do art. 730 do Código de Processo Civil - CPC e art. 100 da CF são conferidas apenas aos entes regidos pelo direito público. Fundação de Direito Privado instituída pelo Poder Executivo não goza das prerrogativas inerentes aos entes públicos.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Art. 37. 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I – (...)

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 nº 19, de 1998)

15. O Supremo Tribunal Federal - STF em RECURSO EXTRAORDINÁRIO - RE 101126 RJ, de 01 de março de 1985, ementa a seguir transcrita, distingue dois tipos de fundação instituída pelo Poder Público: 1) as que assumem a gestão de serviço estatal e se submetem a regime administrativo previsto, nos estados-membros, por leis estaduais, que possuem natureza jurídica de Direito Público e, por exclusão, 2) as demais fundações, detentoras da natureza jurídica de Direito Privado. Segundo esse Tribunal, as fundações de Direito Público são espécie do gênero autarquia.

ACUMULAÇÃO DE CARGO, FUNÇÃO OU EMPREGO. FUNDAÇÃO INSTITUÍDA PELO PODER PÚBLICO. -NEM TODA FUNDAÇÃO INSTITUÍDA PELO PODER PÚBLICO E FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. - ÀS 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 ESPÉCIE DO GÊNERO AUTARQUIA, APLICANDO-SE A ELAS A VEDAÇÃO A QUE ALUDE O PARÁGRAFO. 2. DO ART. 99 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - SÃO, PORTANTO, CONSTITUCIONAIS O ART. 2º, PARÁGRAFO 3º DA LEI 410, DE 12 DE MARÇO DE 1981, E O ART. 1º. DO DECRETO 4086, DE 11 DE MAIO DE 1981, AMBOS DO

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO
CONHECIDO E PROVIDO.

16. Para Carvalho Filho, José dos Santos, in Manual de direito administrativo / José dos Santos Carvalho Filho. – 23. ed. ver. ampl. e atualizada até 31.12.2009. – Rio de Janeiro : Lúmen Júris, 2010:

As fundações governamentais de direito privado são adequadas para a execução de atividades não exclusivas do Estado, ou seja, aquelas que são também desenvolvidas pelo setor privado, como saúde, educação, pesquisa, assistência social, meio ambiente, cultura, desporto, turismo, comunicação e até mesmo previdência complementar do servidor público (art. 40, §§ 14 e 15, da CF). Para funções estatais típicas a fundação deverá ser pessoa de direito público, já que somente esse tipo de entidade detém poder de autoridade (potestade pública), incompatível para pessoas de direito privado. (grifos originais)

17. O próprio decreto que instituiu a pessoa jurídica, ora consulente, define a sua natureza nos seguintes termos literalmente transcritos:

“será instituída por escritura pública como pessoa jurídica de direito privado, consoante o disposto no artigo 24, do Código Civil, e reger-se-á por Estatuto a ser aprovado por decreto do Poder Executivo, adquirindo personalidade jurídica após a inscrição respectiva no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e a nomeação dos membros, pelo Governo do Estado, da sua administração para exercerem as atividades estatutárias.” (negritamos)

18 Seguindo as diretrizes do Decreto instituidor, o art. 1º do estatuto da fundação, estabeleceu:

Art. 1º A (...) instituída nos termos do Decreto nº (...), é uma pessoa jurídica de direito privado, com sede e foro no Município de (...), Estado do (...), e que se regerá pelo presente Estatuto, por seu Regimento Geral e pelas Resoluções do Conselho Técnico Deliberativo.

Parágrafo Único – Embora subvencionada pelo Poder Público, a (...) é uma entidade não-governamental, dotada de autonomia administrativa, didática, econômica e financeira, nos termos da lei. (grifos originais)

19. Como se vê, as próprias normas apontadas na consulta (Decreto instituidor e Estatuto Social) estabelecem, de forma expressa, que a entidade, ora consulente, é uma **pessoa jurídica de direito privado**, e não uma pessoa jurídica de direito público. No caso, a denominação “fundação pública” deve-se tão somente ao fato de ter sido instituída pela Administração Pública e não por particular.

20 Tendo em conta a conclusão no sentido se de tratar de pessoa jurídica de direito privado, veja-se a seguir o que dispõe a IN RFB nº 971, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros pelas entidades de ensino:

Art. 109-A. Não estão sujeitos à contribuição de que trata o art. 109:

I - órgãos e entidades do Poder Público, inclusive agências reguladoras de atividade econômica;

[...]

V - instituições públicas de ensino de qualquer grau;

[...]

Art. 109-E. Para fins de contribuição a terceiros, classificam-se como comerciais ou de serviços, não exclusivamente, as atividades a seguir enumeradas, desenvolvidas em conjunto ou individualmente, sobre as quais aplicam-se as alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com os códigos FPAS 515, 566, 574 ou 647:

[...]

IX - instituições de ensino, exceto as de direito público (FPAS 574);

21. A seguir, os termos em que os contribuintes das contribuições para terceiros a que se refere o código FPAS 574 estão descritos.

21.1 Os contribuintes ao Fundo Nacional da Educação (FNDE), denominado de salário educação, são as empresas e demais entidades vinculadas à seguridade social, exceto as isentas, assim descritas:

- Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996.

*Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas **empresas**, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.*

- Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998.

Art. 1º...

§ 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 no 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 no 8.212, de 1991.

[...]

*§ 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.***

21.2 Foram instituídos como contribuintes do Serviço Social do Comércio (SESC), além dos estabelecimentos comerciais, os empregadores cujos empregados eram segurados do Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Comerciantes, dentre eles os empregadores de

estabelecimentos de ensino, conforme o art.3º do Decreto-Lei nº 9.853, de 13 de setembro de 1946, e o inciso X, art.2º Decreto-Lei nº 2.122, de 9 de abril de 1940.

21.3. Foram instituídos como contribuintes do Sebrae, dentre outros, os contribuintes do SESC, conforme a alínea “c”, §3º, do art. 8º da Lei nº 8.029 de 12 de abril de 1990.

21.4. Foram instituídos como contribuintes do Incra todos os empregadores, conforme o inciso II, art.15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971;

22. Assim, considerando as informações prestadas pela consulente, as considerações aqui apresentadas quanto à doutrina e à legislação e, ainda, os dados que constam do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, segundo os quais a consulente tem natureza jurídica de “Fundação Pública de Direito Privado Estadual...”, código 126-0, e que sua atividade principal, pela Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), é “Educação Profissional de Nível Técnico” código 8541-4-00, verifica-se que o enquadramento da consulente é no FPAS 574, que compreende, além dos contribuintes das contribuições previdenciárias, os contribuintes das contribuições para terceiros, no caso, as contribuições ao FNDE (Salário educação), Sesc, Sebrae e Incra, conforme o inciso IX, art.109-E, e Anexo II da IN RFB nº 971, de 2009, não havendo, portanto, pertinência no reenquadramento para o FPAS 852, aplicável apenas à entidade de ensino constituída como pessoa jurídica de direito público.

23. De qualquer modo, quanto à solicitação de reenquadramento de FPAS, informe-se que o enquadramento ou eventual reenquadramento é um procedimento a ser realizado pelo próprio contribuinte, em suas declarações entregues ao fisco, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa, em caso de fiscalização, conforme a IN RFB nº 971, de 2009, que assim dispõe:

*Art. 109-B. Cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.
[...]*

24. Por fim, temos que fica prejudicada a solicitação de orientação quanto à restituição de contribuições, inclusive porque, sobre este tema, não foram apresentados dispositivos legais sobre os quais a consulente tenha alguma dúvida.

Conclusão

25. Ante todo o exposto, responde-se à consulente que:

25.1. O Decreto Estadual que a instituiu e o seu Estatuto Social atribui-lhe, de forma expressa, natureza jurídica de pessoa jurídica de Direito Privado, e sua atuação está voltada para atividade não exclusiva de estado, devendo o enquadramento, para efeito de contribuições devidas a terceiros, observar esta condição.

25.2. A pessoa jurídica de direito privado que atua na atividade de ensino é enquadrada no FPAS 574, não sendo pertinente seu enquadramento no FPAS 852.

25.3 O enquadramento em um dos códigos de FPAS é um procedimento a ser realizado pelo próprio contribuinte, em suas declarações entregues ao fisco, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa, conforme o art. 109-B da IN RFB nº 971, de 2009.

25.4 Fica prejudicada a solicitação de orientação quanto à restituição de contribuições, inclusive porque, sobre este tema, não foram apresentados dispositivos legais sobre os quais a consulente tenha alguma dúvida.

Assinado digitalmente
ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dprev

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 MOMBELI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit