



Solução de Consulta nº 205 - Cosit

Data 15 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: IMUNIDADE/ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE, NA ESPÉCIE, TEM FINALIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE EDUCAÇÃO, SEM FINS LUCRATIVOS, ORGANIZADA SOB A FORMA DE FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PRIVADO. REQUISITOS. CEBAS.

As fundações públicas de direito privado certificadas como entidades beneficentes de assistência social fazem jus à imunidade/isenção do pagamento da contribuição previdenciária patronal, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, desde que, cumulativamente, atendam aos demais requisitos legais exigíveis para tanto.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966, art. 14; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22 e 23; Lei nº 12.101, de 2009; ADI nº 4.480/DF; Decreto nº 8.242, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, título III, capítulo V; Parecer nº 008/2012/GBA/CGU/AGU; Parecer/PGFN/CAT/nº 1.344, de 2013.

Relatório

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe a respeito do disposto no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

2. Afirma ter sido instituída pelo Poder Executivo através de autorização conferida por lei municipal (fls. 32-34), qualificando-se, perante a Receita Federal, como fundação pública de direito privado municipal (fl. 30)¹, que é mantida "não preponderantemente" pela prefeitura, tendo por objetivo legal instalar e manter estabelecimentos de ensino de graus médio e superior.

¹ Nota da Disit04: Sobre detalhes relativos à natureza jurídica das fundações públicas de direito privado, cfr., por todos, CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. – São Paulo : Atlas, 2015, págs. 545, 547, 548, 549, 550, 553, 616 e 1183.

3. Alega que efetua prestação de contas anualmente ao Ministério Público estadual (fl. 48); que é auditada anualmente pelo Tribunal de Contas do estado; que está vinculada ao conselho estadual de educação (fl. 42) e que seu quadro de pessoal é composto de empregados públicos, submetidos ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho, ao Regime Geral da Previdência Social, ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e ao seguro-desemprego.
4. Ressalta ser entidade declarada de utilidade pública municipal, estadual e federal (fls. 38-41), sem fins lucrativos, portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), cfr. fls. 43-44. Destaca que já foi protocolado, junto ao Ministério da Educação, novo pedido de certificação de entidade beneficente, estando no aguardo da resposta do mencionado órgão (fls. 45-47).
5. Declara cumprir os requisitos fixados pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, em especial no seu art. 29, para fins de gozo de imunidade à incidência da contribuição previdenciária patronal.
6. Relativamente à imunidade das fundações públicas de direito privado, articula que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconheceu, através do Parecer/PGFN/CAT/nº 1344, de 2013, a possibilidade de fundações públicas de direito privado poderem pleitear a referida certificação e gozar da imunidade/isenção decorrente.
7. Nesta esteira, interroga sobre a imunidade à contribuição previdenciária patronal.
8. Ao final, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
9. Esse é o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

10. De início, ressalta-se que a consulta não sobrestá os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos. De modo que o processo administrativo de consulta não constitui, em absoluto, instrumento declaratório do preenchimento de requisitos e condições para fruição de imunidade ou isenção. Isso sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.
11. Neste diapasão, cabe a esta autoridade exarar o juízo positivo de admissibilidade do feito ora em análise.
12. Destarte, adentrando no mérito processual, veja-se o que a Constituição prescreve:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 7º **São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.**

(grifou-se)

13. É assente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de identificar, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, do texto constitucional, a existência de típica garantia de imunidade, e não de simples isenção ².

14. Por seu turno — em conformidade com o § 7º do art. 195 da Carta Magna — a Lei nº 12.101, de 2009 — que é regulamentada pelo Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014 — dispõe nestes trechos:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às **pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social** com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou **educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei.

[...]

Art. 12. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de educação que atenda ao disposto nesta Seção e na legislação aplicável.

[...]

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

(ênfase acrescida)

15. Assinale-se que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, regula a matéria em seu título III, capítulo V.

² RMS nº 22.192, rel. min. Celso de Mello, j. 28-11-1995, 1ª T., DJ de 19-12-1996.

16. Com efeito, o indigitado Parecer/PGFN/CAT/nº 1.344, de 8 de julho de 2013, cuja íntegra está publicada na rede mundial de computadores, esclarece nestes excertos³:

Isenção/Imunidade. Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social. Relatório final do Grupo de Trabalho instituído pela Portaria AGU nº 488/2011, com Despacho do Consultor-Geral da União e aprovação Ministerial. Desdobramento das discussões do GT. Parecer 008/2012/GBA/CGU/AGU. Despacho CGU 1700/2012. Aprovação Ministerial. **Abrangência de entidades da Administração indireta como passíveis de certificação (fundações públicas de direito privado, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos de direito privado).**

No dia 27 de junho de 2013, aportou na Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), cópia do Relatório Final do Grupo de Trabalho (GT), instituído pela Portaria AGU nº 488, de 24 de outubro de 2011, com o Despacho do Consultor-Geral da União nº 1193/2012 e respectivo despacho de aprovação Ministerial.

[...]

2. Através da Portaria nº 488, publicada no Diário Oficial da União de 25 de outubro de 2011, o Advogado-Geral da União constituiu Grupo de Trabalho (GT) com a finalidade de, nos termos do art. 1º do aludido Ato, “uniformizar, em tese, a aplicação dos critérios para **a concessão, renovação e cancelamento da certificação das entidades beneficentes de assistência social, previstos na Lei nº 12.101, de 2009**, e legislação correlata, entre as Consultorias Jurídicas junto aos Ministérios da Educação, da Saúde e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.”

[...]

12. Isso posto, a presente Nota objetiva levar ao conhecimento da Coordenação da CAT e demais autoridades superiores o trabalho desenvolvido no GT criado pela Portaria AGU nº 488, de 2011 [...].

Após a aprovação do Relatório Final do GT pelo Advogado-Geral da União, bem como a solução conferida pela AGU aos dissensos tidos no Grupo, sugere-se dar conhecimento de seu conteúdo a todas as projeções da PGFN, **eis que o interesse direto desta Procuradoria no assunto condiz com o fato de que a certificação é o primeiro requisito plasmado na Lei nº 12.101, de 2009, como imprescindível à fruição da isenção/imunidade das contribuições a que se refere o § 7º do art. 195 da Constituição Federal.”**

3. Como já destacado na Nota PGFN/CAT/Nº 1275/2012, um dos pontos que constituiu dissenso entre a PGFN e as Consultorias Jurídicas das áreas fins foi a discussão em torno do que seria uma entidade beneficente de assistência social – quem poderia ser certificado como tal, havendo divergência no que concerne à possibilidade de empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos serem certificados. Remetida a questão à Consultoria-Geral da União (CGU), como previsto na Portaria de instituição do GT, a **AGU exarou o Parecer Nº 008/2012/GBA/CGU/AGU** (processo nº 00400.008562/2012-31, Despacho CGU nº 1700/2012 e respectivo Despacho de aprovação Ministerial), encaminhado à PGFN por intermédio do Ofício nº 016/2013/CGU/AGU, de 28 de janeiro de 2013, para conhecimento. 4. É de se registrar que a Conjur do Ministério da Saúde defendeu que tais entidades da Administração indireta podem ser certificadas.

³ Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/13442013>

[...]

5. Assim sendo, conforme antes mencionado, a controvérsia foi submetida à CGU, para uniformização dos entendimentos dos citados órgãos jurídicos. Na sequência, foi exarado, então, o **Parecer Nº 008/2012/GBA/CGU/AGU** (Despacho CGU nº 1700/2012, e respectivo despacho de aprovação Ministerial), cujas conclusões foram as seguintes: “(i) **dentre as entidades do setor público, podem estar acolhidas, em tese, pelo requisito ‘pessoas jurídicas de direito privado’, referido no art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, as fundações públicas de direito privado**, as empresas públicas, as sociedades de economia mista, e os consórcios públicos de direito privado, (ii) é possível reconhecer a presença do requisito ‘sem fins lucrativos’, referido no art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, às entidades referidas no item anterior, mesmo na hipótese de empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) prestadoras de serviço público não privativo, sendo desnecessário que o prestem em regime de monopólio; (iii) diante do cenário de inconsistência conceitual, tais conclusões não esgotam a análise dos requisitos autorizadores da certificação, porquanto não se pode extrair da atual tipologia de entes públicos a adequada compreensão da atividade desempenhada, o que somente se pode aferir mediante análise casuística fundamentada, cercada de absoluta cautela, recomendação essa decorrente do caráter excepcionalíssimo que a certificação assumirá nesses casos.”

6. Dessa forma, [...] **a interpretação conferida pelo mencionado órgão vincula técnica e juridicamente a atuação da PGFN, nos termos do art. 2º, § 1º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.** 7. À luz da envergadura do assunto e da conseqüente relevância de se encaminhar as conclusões do GT instituído pela Portaria AGU nº 488, de 2011, ao conhecimento dos atores do Ministério da Fazenda que lidam com a temática, sugere-se a divulgação do presente Parecer a todas as projeções da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Portaria nº 1.005, de 30 de junho de 2009, e o envio de cópias à **Secretaria da Receita Federal do Brasil** (SRFB), e à Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda, para ciência. (destacou-se)

17. Importa mencionar que recentemente o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480⁴, declarou a inconstitucionalidade formal de alguns dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, por não serem veiculados por lei complementar, a saber: art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 29, VI e art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013. Declarou, ainda, a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009. Destaca-se que o voto do relator expressamente afirma que os incisos do art. 29 da Lei não declarados inconstitucionais têm por lastro de lei complementar o art. 14 do CTN⁵, que deve, portanto, também ser observado.

⁴Observe-se que a ADI 4480 transitou em julgado em 24 de abril de 2021 e não houve a modulação temporal dos efeitos da decisão.

⁵ Dispõe o art. 14, do CTN: Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se

Conclusão

18. Diante de todo o exposto, tendo em atenção que o Parecer nº 008/2012/GBA/CGU/AGU e o Parecer/PGFN/CAT/nº 1344, de 2013, permitem que as fundações públicas de direito privado sejam certificadas como entidades beneficentes de assistência social, conclui-se que estas fazem jus à imunidade/isenção do pagamento da contribuição previdenciária patronal, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, desde que, cumulativamente, atendam aos demais requisitos previstos na Lei nº 12.101, de 2009, no art. 14 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - e no capítulo V do título III da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, respeitados os efeitos do julgamento da ADI nº 4480/DF pelo STF.

19. Remeta-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

(assinatura digital)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(assinatura digital)

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima. Não obstante, cabe recurso especial desta decisão, se comprovada a existência de divergência com relação a outra(s) solução(ões) de consulta, nos termos do art. 48, §§ 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dos arts. 19 a 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade da RFB do domicílio tributário da consultante as medidas adequadas à observância do presente ato.

(assinatura digital)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit

refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.