



PARECER
PGFN/CAF Nº 1396/2011

Consulta formulada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a indagar da natureza jurídica de fundos, com destaque para seus mais diversos tipos, além da necessidade de que sejam inscritos no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ)

I

Por meio do Memorando nº 2/2011/SUCON/STN/MF-MF, de 31 de março de 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) submete ao exame da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a Nota nº 243/2011/CCONF/SUCON/STN, de 25 de março de 2011. Trata-se de consulta a veicular dúvidas concernentes à Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010, que *“dispõe sobre Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ)”, “determin[ando] a inscrição dos fundos públicos de natureza meramente contábil na condição de matriz, mesmo status atribuído a Governos Estaduais e Prefeituras”*


André
PGFN/CAF



2. Segundo esclarece a STN, “desde o mês de janeiro de 2010, (...) tem sido consultada para dirimir dúvidas sobre como se dará o funcionamento dos Fundos de Saúde estaduais e municipais”. O tema foi objeto de reuniões. Sobre ele, debruçaram-se grupos técnicos, representantes de entes políticos além de órgãos de controle. Mas sem sucesso. Persistiram as dúvidas sobre a natureza jurídica de fundos e sobre a condição em que devem ser inscritos no CNPJ. Assim, após relato das dificuldades enfrentadas – notadamente por conta do laconismo a caracterizar a legislação de regência –, a STN formula as seguintes perguntas:

- a) Qual a natureza jurídica dos Fundos Públicos? Ela diverge da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra?
- b) Diante da complexidade de fundos existentes e da diversidade de mecanismos de funcionamento destes fundos, e do fato de a legislação vigente não definir o que são fundos públicos de natureza meramente contábil, a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ para todos os tipos de fundos existentes não exorbitaria os limites impostos pela legislação em vigor?
- c) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, todos os fundos, inclusive os privados, necessitam ser inscritos no CNPJ? Caso haja exceções, como caracterizá-las?
- d) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, os fundos públicos não poderiam ser inscritos como filial, tendo em vista serem parte do ente? Caso haja exceções, como caracterizá-las?
- e) O CNPJ matriz dará personalidade jurídica para o fundo praticar atos jurídicos, contratar pessoal, realizar contratos, empréstimos e licitações de forma independente?

3. Consignada essa breve exposição, passo ao exame das perguntas.

II

4. Fundo. O que é um fundo? Pelo menos e inicialmente, é uma palavra. Um vocábulo cuja origem etimológica deita raízes sobre os idiomas latino, grego e germânico. Dicionários lecionam que a palavra *fondo* derivaria do latim *fund-us*, termo contíguo ao grego *puth-mén*, que significa fundo, mas também raiz ou mergulho; é vizinho do alemão *bond-em* e do inglês *bottom*, os quais designam aquilo que se encontra embaixo, no solo ou no fundo.¹

¹ NUNES, Cleucio Santos. *In: Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada* / organizador José Maurício Conti 2ª ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010, p. 235.

André
PGFN/CAF



5. Em sentido filosófico, a palavra “*fundo*” se reportaria à essência ou à natureza intrínseca de algo. Opondo-se à forma, seria a alma, o espírito, o que provê vida própria ou condição de existência. Equivaleria à consistência da coisa.²

6. Juridicamente, o significado de fundo é um tanto diverso do que sugerem a origem etimológica de seu significante ou sua noção filosófica. Nada tem a ver com raiz, mergulho ou qualquer outro elemento subterrâneo. A noção técnica de fundo se deve à influência do Direito Canônico. Mais precisamente, à Lei romana nº 1.402, de 19 de junho de 1873. Ao instituir o “*Fundo para o Culto*”, essa norma distinguiu nitidamente a gestão dos recursos da cidade dos recursos do próprio fundo eclesiástico³. É a partir de então que se identificam os elementos conceituais insuprimíveis para a definição jurídica de fundo: afetação de um conjunto de recursos a determinada finalidade.

7. É certo, porém, que dizer apenas isso é insuficiente. Deveras, há muito que a disciplina de regência de fundos se notabiliza por monossilábico laconismo, quando não por absoluta omissão legislativa. Apesar da relativa vetustez e da infundável diversidade adquirida por esses instrumentos de gestão financeira – a própria STN relaciona elenco numeroso de espécies de fundos –, o Direito ainda não se ocupou de identificar cada qual, esclarecendo conclusivamente as características que distinguiriam, entre si, fundos especiais, financeiros, contábeis, rotativos, fiscais, orçamentários, de reserva, de participação, de garantia...⁴

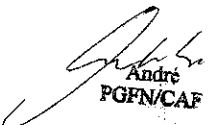
8. É ao menos essa a conclusão extraída da leitura do Direito doméstico. Veja-se que registros históricos sobre fundos criados e administrados pelo Estado datam do final do século XIX⁵. A mais remota notícia ao respeito consta da Lei nº 581, de 20 de julho de 1899, que instituiu dois fundos, um aplicável ao resgate, e outro para garantia do papel-moeda em circulação.

² SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 374.

³ NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.). *Op. cit.*, p. 235.

⁴ SANCHES Osvaldo Maldonado. **Fundos Federais: origens, evolução e situação atual na Administração Federal**, pp. 1 e 2 **Disponível em**: <<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/artigos/antes-de-2005/Artigo130.pdf>> **Acesso em**: 13 de junho de 2011

⁵ NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.). *Op. cit.*, p. 229


André
PGFN/CAF



9. Durante mais de meio século depois, até o início da década de 70, outros tantos fundos foram instituídos. À guisa de ilustração, talvez convenha mencionar alguns: Fundo de Amortização dos Empréstimos Internos, em 1902; Fundo Naval, em 1932; Fundo Especial de Educação e Saúde, em 1932; Fundo Florestal, em 1934; Fundo de Reaparelhamento Penal, em 1934; Fundo Aeronáutico, em 1945; Fundo Agropecuário, em 1962; Fundo de Telecomunicações, em 1962; Fundo de Compensação de Variações Salariais, em 1964; Fundo do Turismo, em 1966.⁶

10. Esse interregno, porém, é marcado por legislação hesitante. Embora o Código de Contabilidade Pública, veiculado pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, aludisse à existência de fundos em pelo menos dois dispositivos⁷, o Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933, logo cuidou de proibir a criação de fundos⁸. Mas a interdição não durou muito. Foi tacitamente revogada pela Constituição de 1934. A Constituição subsequente, de 1937, não vinculou receitas a finalidades específicas, e a Constituição de 1946 foi omissa na previsão de fundos⁹. Porém, as Constituições seguintes, de 1967 e 1969, contemplavam a matéria, dispondo sobre Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Finalmente, a Constituição de 1988, como se sabe, atribuiu à lei complementar a tarefa de estabelecer as condições para a instituição e funcionamento de fundos¹⁰.

11. Essa lei a que se refere a Carta é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964¹¹. Disse o Supremo Tribunal Federal que *“a exigência de prévia lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar; embora a Constituição não se refira aos fundos especiais, estão eles disciplinados nos arts. 71 a 74 desta Lei, que se aplica à espécie”*.¹²

⁶ SANCHES Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, pp. 2, 3 e 38.

⁷ Art. 19. A receita especial abrangerá todas as rendas destinadas a fundos especiais. () Art. 36. Os saldos não aplicados da receita destinada à constituição de fundos especiais serão transferidos para depósitos no fim de cada exercício, enquanto não concluídos ou extintos os serviços a que se referirem

⁸ Art. 24. Ficam proibidos a criação de fundos especiais e o regime de massas.

⁹ NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.). *Op. cit.*, pp. 230 e 231.

¹⁰ Art. 165. (...) § 9º Cabe à lei complementar: (...) II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

¹¹ *“Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”*

¹² Supremo Tribunal Federal ADI-MC 1.726/DF, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, j. 16 de setembro de 1998.

André
PGFN/CAF



12. De fato, é com o advento da Lei nº 4.320, de 1964, seguida pela edição dos Decretos-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967¹³, e nº 900, de 29 de setembro de 1969¹⁴, além do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986¹⁵, que se proporciona relativa densidade normativa à regência da matéria. A doutrina, por exemplo, utilizou-se desses textos para ensaiar uma taxionomia dos fundos.

13. Primeiramente, seguiram-se as definições consagradas desse instituto. Em todas elas, a noção de que se trata de um instrumento de administração financeira, por meio do qual se afetam recursos a finalidades específicas.

14. Assim, conforme leciona o professor RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, “*na precisa definição de Hely Lopes Meirelles, ‘fundo financeiro é toda reserva de receita para a aplicação determinada em lei’. No dizer de Cretella Júnior, ‘é a reserva, em dinheiro, ou o patrimônio líquido, constituído de dinheiro, bens ou ações, afetado pelo Estado, a determinado fim’*”.¹⁶

15. CALDAS FURTADO, outro eminente professor, apenas faz ecoar a dicção legal. Segundo esclarece, “*constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação*”.¹⁷

16. O financista LAFAYETE JOSUÉ PETER sustenta que “*os fundos públicos são constituídos por um conjunto de recursos vinculados ou alocados a uma área específica (...) [s]ão reservas de receitas para aplicação determinada, necessariamente instituídos por lei (...) [s]ão instrumentos de gestão financeira que o Estado cria para a realização de determinados objetivos (...) [t]rata-se, enfim, de ter uma gestão especializada (...)*”.¹⁸

¹³ “Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências”

¹⁴ “Altera disposições do Decreto-lei número 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências.”

¹⁵ “Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências”

¹⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010, p. 311

¹⁷ CALDAS FURTADO, J. R. **Elementos de Direito Financeiro**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 173.

¹⁸ PETER, Lafayette Josué. **Direito Financeiro**. 5ª ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010, p. 214.

André
PGFN/CAF



17. Os consagrados professores HERALDO DA COSTA REIS e JOSÉ TEIXEIRA MACHADO JR. são ainda mais enfáticos. Ao tempo em que conceituam fundos, destacam que sua própria natureza patrimonial bastaria para distingui-los dos sujeitos competentes para geri-los. Confira-se:

Assim, chega-se a um conceito que deve estar presente: o fundo especial não é detentor de patrimônio, porque é o próprio patrimônio, não é entidade jurídica, não é órgão ou unidade orçamentária, ou, ainda, não é apenas uma conta mantida na Contabilidade, mas tão somente um tipo de gestão de recursos ou conjunto de recursos financeiros destinados aos pagamentos de obrigações por assunção de encargos de várias naturezas, bem como por aquisições de bens e serviços a ser aplicados em projetos ou atividades vinculados a um programa de trabalho para cumprimento de objetivos específicos em uma área de responsabilidade que a Contabilidade tem por função evidenciar, como é do seu próprio objetivo, através de contas próprias, segregadas para tal fim.¹⁹

18. Essa última lição – compreender a distinção entre o plexo de recursos e o respectivo gestor – é bastante relevante. Pois como se observa, o primeiro não é sujeito de direitos. Mas o segundo, o segundo é diferente. Ele é sujeito de direitos. Tem personalidade. É pessoa, enfim.

19. O vocábulo “*pessoa*”, derivado do latim *persona*, exprime ou designa todo ser capaz ou suscetível de direitos e obrigações²⁰. Em síntese, pessoa é o sujeito de direitos. É quem titulariza relações jurídicas; quem pode compor os pólos ativo ou passivo de relações jurídicas.²¹

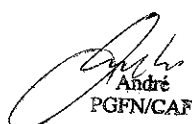
20. O ordenamento contempla duas espécies de pessoas: a pessoal natural e a pessoa jurídica. A personalidade da primeira, ou seja, sua aptidão genérica para titular relações jurídicas, decorre de sua própria natureza: a condição humana²². A personalidade da segunda, quem a

¹⁹ REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., José Teixeira. *A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal*. 33ª ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010, p. 150.

²⁰ SILVA, De Plácido e. *Op. cit.*, pp. 607 e 608.

²¹ FARIAS, Cristiano Chaves de, e ROSENVALD, Nelson. *Direito Civil: Teoria Geral*. 4ª ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 96.

²² *Código Civil*. (...) Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.


André
PGFN/CAF



confere é a lei²³ – diretamente ou lhe condicionado o surgimento à inscrição de seus atos constitutivos nos respectivo registro.²⁴

21. **Não é o caso dos fundos.** A não ser, é claro, que a respectiva lei criadora dispusesse contrariamente, conferindo personalidade jurídica à sua criatura, **o fundo não terá personalidade jurídica.** E mesmo que assim procedesse, *i. e.*, se conferisse ao fundo esse atributo, é certo que ao fazê-lo, a lei o moldaria em forma juridicamente conhecida – a exemplo de uma autarquia –, ocasião em que a própria dúvida sobre sua personalidade já não mais faria sentido algum. Afinal, lei com semelhante conteúdo teria, na verdade, criado pessoa jurídica dedicada exatamente à gestão de recursos afetados a certa finalidade. Na realidade, não seriam mais do que “*fundos por designação*”, isto é, “*categoria constituída por FUNDOS QUE NÃO SÃO FUNDOS, ou seja, por entes da Administração que embora designados ou tomados por ‘Fundos’ são, na realidade, entidades da administração indireta*”.²⁵

22. É por isso que fundo não contrata, não se obriga, não titulariza obrigações jurídicas. Quem o faz é seu gestor. É por isso também que eventuais referências normativas que pareçam dispor contrariamente terão, na verdade, incorrido em impropriedade, merecendo, portanto, a devida interpretação.

23. Conforme exemplificam HERALDO DA COSTA REIS e JOSÉ TEIXEIRA MACHADO, “*equivoco que é cometido é (...) a forma como se verifica no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.666, de 1993, que trata das licitações e contratos administrativos*”²⁶. Ou seja, muito embora expressamente referidos pelo art. 1º, § único, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993²⁷, fundos

²³ FARIAS, Cristiano Chaves de, e ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.* 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 248.

²⁴ **Código Civil.** (...) **Art. 40.** As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado. **Art. 41.** São pessoas jurídicas de direito público interno: **I** - a União; **II** - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios; **III** - os Municípios; **IV** - as autarquias, inclusive as associações públicas; **V** - as demais entidades de caráter público criadas por lei. **Parágrafo único.** Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código. (...) **Art. 44.** São pessoas jurídicas de direito privado: **I** - as associações; **II** - as sociedades; **III** - as fundações; **IV** - as organizações religiosas; **V** - os partidos políticos. (...) **Art. 45.** Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

²⁵ SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 11

²⁶ REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., José Teixeira. *Op. cit.*, pp. 150 e 151

²⁷ “Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências” (...) **Art. 1º** Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos.

André
FGFN/CAF



não podem ser contratantes. Não são sujeitos de direitos. Nesse mesmo sentido, vejam-se as seguintes explicações, muito mais esclarecedoras, de MARÇAL JUSTEN FILHO, DIÓGENES GASPARINI, JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO e CLEUCIO SANTOS NUNES:

A referência da Lei a “*fundos especiais*” deve ser tomada com cautela. Em princípio, a expressão indica certas rubricas orçamentárias ou mera destinação de verbas. O “*fundo*” não se constitui em sujeito de direito autônomo. Trata-se de um conjunto de bens e recursos, de titularidade de um certo sujeito. Portanto, o fundo é objeto de direito, não sujeito. Eventualmente, poderá atribuir-se personalidade jurídica autônoma a um fundo. Nada impede que se mantenha a expressão “*fundo*” na denominação atribuída ao novo sujeito. Em tais hipóteses, não será possível confundir “*fundo-sujeito*” com “*fundo-objeto*”. Se o fundo vier a ser personificado, adotará uma das formas jurídicas conhecidas. Normalmente, corresponderá a uma autarquia, mas seria possível cogitar de fundação ou empresa pública. Logo, não caberia a Lei aludir a contratos pactuados por fundos, eis que a terminologia não corresponde à melhor técnica.

Se o fundo não for personificado, atribuir-lhe a condição de parte em um contrato é incorreto. Deverá considerar-se que a verdadeira parte é o sujeito encarregado de gerir o fundo.²⁸

Nos contratos administrativos são partes, de um lado, a Administração (...) e, de outro, o particular (...). A Administração Pública, como contratante, tanto pode ser uma das entidades da Administração direta (União, Estado-Membro, Distrito Federal, Município), como uma de suas autarquias ou qualquer uma de suas entidades governamentais (sociedade de economia mista, empresa pública, fundações), desde que prestadoras de serviço público. O particular, como contratado, pode ser pessoa física ou jurídica (...). Deve-se, pois, estar atento para não celebrar esse ajuste com órgãos públicos (Secretaria da Indústria e Comércio, Departamento de Obras), como temos visto, pois não são pessoas. Também não se deve, embora muito comum, mas errado, celebrar contrato com a Prefeitura, que é apenas a sede do Executivo municipal. O contrato, portanto, deve ser firmado com o Município, que é pessoa jurídica de Direito Público interno (art. 41, III, do CC).²⁹

administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei**, além dos órgãos da administração direta, os **fundos especiais**, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. **(destaquei)**

²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 30

²⁹ GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 537 e 538.


André
PGFN/CAF



Como já vimos, exige-se que num dos pólos da relação contratual esteja uma pessoa administrativa, seja um ente federativo, sejam outras entidades sob seu controle direto ou indireto. Há, por conseguinte, um sujeito administrativo na relação jurídica.³⁰

Os fundos são instrumentos de gestão financeira do Estado, que podem estar inseridos nos fins de uma entidade de Administração indireta e, neste caso, esse ente pode ter por insígnia o título de “*fundo*”, como é o caso do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE. O FNDE, por exemplo, é uma autarquia da União com a função de gerenciar recursos destinados aos programas sociais de educação. A pessoa jurídica, neste caso, não se mistura à sua finalidade institucional. Tanto assim que as funções do FNDE poderiam ser executadas por outro ente administrativo. Por razões de eficiência administrativa, compete à autarquia o desenvolvimento das tarefas educacionais que a lei lhe atribuiu. O “*fundo especial*”, na dicção do art. 71 da Lei 4.320/1964 é instrumento de administração financeira que pode ser operacionalizado no âmbito das Administrações direta e indireta. Isso não impedirá, entretanto, que o fundo especial, na qualidade de órgão público despersonalizado, possa ter capacidade processual, como ocorre com as chamadas “*universalidades jurídicas*”³¹

24. Definido o conceito de fundos, distinguindo-o do ente ou entidade que os administra, a doutrina logo tomou os passos seguintes na taxionomia que lhes dedicava. Resumidamente, seriam classificados em **fundos especiais** – denominados **fundos típicos**, os quais se dividem entre **contábeis** e **financeiros** – e **fundos atípicos**, dos quais são exemplos fundos de repartição de receitas; fundos de redefinição de fontes, fundos de instrumentalização de transferências, fundos de incentivos fiscais e os já mencionados fundos por designação.³²

25. Essa classificação é relevante porque, **em princípio**, a Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 2010, se reportaria apenas a fundos privados e fundos especiais contábeis, excluindo de seu alcance todos os demais. Sendo assim, convém, **por ora**, avançar um pouco no conceito de fundos especiais contábeis, a fim de que, mais adiante, seja possível avaliar que se a dicção da IN condiz com seu verdadeiro intento.

26. Pois bem. Diferentemente dos demais tipos de fundos, os fundos especiais possuem características razoavelmente definidas no ordenamento. Em síntese, poderiam ser conceituados como “*o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de*

³⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 14ª ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2005, p. 152.

³¹ NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.) *Op. cit.*, p. 234.

³² *cf* NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.) *Op. cit.*, pp. 236-242; SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, pp. 9-19

André
PGFN/CAF



*determinados objetivos ou serviços, mediante dotações consignadas na Lei do Orçamento, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação, controle, prestação e tomada de contas”.*³³

27. À parte isso, alguns atributos desses fundos são enumerados pela doutrina a fim de que se os possam identificar³⁴. Assim, fundos especiais possuiriam as seguintes características:

- i) receitas especificadas (Lei nº 4 320, de 1964, art. 71);
- ii) recursos vinculados à realização de determinados objetivos (Lei nº 4.320, de 1964, art. 71);
- iii) vinculação a órgão da administração direta;
- iv) aplicação dos recursos por meio de dotações consignadas na Lei Orçamentária (CF, art. 165, § 5º; Lei nº 4 320, de 1964, art. 72);
- v) utilização de contabilidade particularizada no âmbito do sistema contábil setorial (LRF, art. 50, I);
- vi) normas peculiares de aplicação (Lei nº 4 320, de 1964, arts. 71 e 74);
- vii) emprego de meios adicionais de controle; e
- viii) preservação dos saldos do exercício (Lei nº 4.320, de 1964, art. 73; LRF, art. 8º, § único)

28. Seguindo sempre o itinerário já percorrido pela doutrina – não custa repetir o mencionado laconismo normativo –, tem-se que fundos especiais contábeis – à parte contemplarem também as características declinadas supra – poderiam ser conceituados, cotejando-se também os teores dos já referidos Decreto nº 93.872, de 1986³⁵, e Decreto-lei nº 200, de 1967³⁶, como fundos que “*oper[am] com ativos (moeda, títulos, direitos e/ou assemelhados)*”

³³ SANCHES Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 12.

³⁴ cf. NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.). *Op. cit.*, pp. 237 e 238; PETTER, Lafayette Josué. *Op. cit.*, pp. 214 e 215; REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., José Teixeira. *Op. cit.*, pp. 149 e 150; SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 13

³⁵ **Art. 71.** Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo. § 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional. § 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica. (destaque)

³⁶ **Art. 172.** O Poder Executivo assegurará autonomia administrativa e financeira, no grau conveniente aos serviços, institutos e estabelecimentos incumbidos da execução de atividades de pesquisa ou ensino ou de caráter industrial, comercial ou agrícola, que por suas peculiaridades de organização e funcionamento, exijam tratamento diverso do aplicável aos demais órgãos da administração direta, observada sempre a supervisão ministerial § 1º Os órgãos a que se refere este artigo terão a

André
FGFN/CAF



destacados das disponibilidades do caixa do Tesouro Nacional (embora possam até permanecer custodiados neste) para a realização de ações ou operações que representem essencialmente imobilizações temporárias (empréstimos, aquisição de títulos e outras inversões financeiras e/ou prestação de garantias)”.³⁷

29. Em sentido semelhante, malgrado sempre destaquem a precariedade do respectivo arcabouço jurídico a comprometer as próprias soluções que formulam, outros professores também ensaiam uma definição de fundos especiais contábeis, distinguindo-os de fundos especiais financeiros. Veja-se:

Assim, tanto um quanto outro são sacados contra o Tesouro Nacional. A diferença que se percebe repousa no campo da aplicação dos recursos do fundo, já que, no primeiro caso, o decreto não especifica o beneficiário dos recursos do fundo; no segundo, a receita do fundo tem endereço certo, isto é, estabelecimentos oficiais de crédito.

Daí porque, na administração federal, pode-se considerar que os fundos contábeis, apesar de causarem o mesmo efeito financeiro nas contas públicas, isto é, são sacados contra a mesma fonte, possuem abrangências distintas. Os fundos contábeis poderão se destinar a qualquer programa governamental de apoio a políticas públicas sociais ou de interesse econômico. Os fundos financeiros, por sua vez, atrelam-se aos depósitos feitos em instituições financeiras oficiais.³⁸

30. Retomando raciocínio anunciado alguns parágrafos atrás, recorde-se que se admitiu a impressão inicial de que a Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 2010, se reportaria apenas a fundos privados e fundos especiais contábeis. Pois bem. É possível que a norma esteja a merecer interpretação. Aqui, suspeita-se que *lex minus dixit quam voluit*. Ao pretender distinguir os fundos dos “*fundos que não são fundos*”³⁹ – esses últimos, fundos por mera designação, que na verdade são pessoas jurídicas –, é provável que a IN tenha incorrido em certa impropriedade.

31. Veja-se que, textualmente, a IN, ao se referir a fundos públicos, dirige-se a “*fundos públicos (...) de natureza meramente contábil*”⁴⁰. Mais adiante, em seu Anexo IV, ao

denominação genérica de Órgãos Autônomos. § 2º Nos casos de concessão de autonomia financeira, fica o Poder Executivo autorizado a instituir **fundos especiais de natureza contábil, a cujo crédito se levarão todos os recursos vinculados às atividades do órgão autônomo, orçamentários e extra-orçamentários, inclusive a receita própria.** (destaquei)

³⁷ SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, pp. 15 e 16.

³⁸ NUNES, Cleucio Santos. *In*: CONTI, José Maurício (org.) *Op. cit.*, p. 239.

³⁹ SANCHES Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 11.

⁴⁰ *cf* art. 11, inciso XI.



enumerar os documentos necessários para cadastramento de fundos, uma vez mais se refere, apenas e textualmente, aos fundos especiais, contemplados pelos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 1964⁴¹. Logo, em princípio, pareceria plenamente admissível concluir que somente fundos especiais contábeis estivessem sujeitos à regência da IN nº 1.005, de 2010. Essa conclusão até mesmo se reforçaria pela recente edição da Instrução Normativa RFB nº 1.143, de 1º de abril de 2010⁴², que também fala em “*fundos públicos, conceituados pelo art. 71 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*”.⁴³

32. Mas não parece ter sido essa a intenção da Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 2010. Não somente as dificuldades em distinguir entre si todos os tipos de fundos sugerem essa conclusão. Também a sugerem as considerações veiculadas pela Nota RFB/Suara/Codac nº 14, de 24 de maio de 2010, além do próprio teor da Tabela de Natureza Jurídica editada pela Comissão Nacional de Classificação (Concla)⁴⁴ – órgão dedicado à padronização de tabelas e classificações

⁴¹ **Art. 71.** Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação. **Art. 72.** A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais. **Art. 73.** Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo. **Art. 74.** A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

⁴² “*Dispõe sobre os fundos públicos inscritos no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como órgãos públicos*”

⁴³ cf. art. 1º

⁴⁴ **120-1 - Fundo Público**

Esta Natureza Jurídica compreende

- os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.

Esta Natureza Jurídica compreende também

- os fundos de avais criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.

Esta Natureza Jurídica não compreende

- os fundos especiais dotados de personalidade jurídica como, por exemplo, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) (no caso do FNDE, ver código 110-4);
- os fundos garantidores de parcerias público-privadas (FGP) da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, previstos na Lei n.º 11 079 de 30/12/2004 (ver código 324-7);
- os fundos garantidores de créditos (FGC) (ver código 399-9);
- os fundos de investimento imobiliário (ver código 222-4);
- os fundos de investimento mobiliário (ver código 222-4);
- os fundos de pensão (ver códigos 306-9 e 399-9);
- as representações, no Brasil, do Fundo Monetário Internacional (FMI) (ver código 501-0);
- as representações, no Brasil, do Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef) (ver código 501-0);
- os fundos de formatura, de restauração de igreja etc. (ver código 399-9).

André
PGFN/CAF



utilizadas em cadastros e registros da Administração Pública⁴⁵. Especificamente após a leitura de ambos documentos, fica a impressão de que apenas se pretendia distinguir os fundos dos “fundos que não são fundos”⁴⁶. E para tanto, associou-se ao conceito de fundos especiais contábeis a condição de figura despersonalizada, como se a presença dessa singular característica lhes fosse exclusiva e já bastasse para a identificação dos fundos sujeitos à inscrição no CNPJ.

33 Intrigado por essa impressão, entrei em contato com setores da Receita Federal do Brasil (RFB) responsáveis pela matéria. À medida que conversávamos, aquela impressão se reforçava. *A mens legislatoris* parecia mesmo diferir da *mens legis*. **Ao dizer fundos especiais contábeis, a IN teria dito fundos a que se refere a Lei nº 4.320, de 1964**

34. De todo modo, informaram-me que a RFB pretende em breve editar nova versão da IN. O texto vindouro suprimiria a referência a fundos contábeis. Em vez disso, apenas fundos conceituados pela Lei nº 4.320, de 1964, a exemplo do que já consta da IN nº 1.143, de 2010. É possível que essa nova disciplina solucione algumas das dúvidas da STN, prejudicando parte da

⁴⁵ **Decreto nº 7.063, de 13 de janeiro de 2010.** “Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e dá outras providências” () **Art. 2º** O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão tem a seguinte estrutura organizacional () **III** - órgãos colegiados: () **c**) Comissão Nacional de Classificação -CONCLA (...) **Art. 47.** À CONCLA cabe exercer as competências estabelecidas no Decreto nº 3 500, de 9 de junho de 2000

Decreto nº 3.500, de 9 de junho de 2000. “Dispõe sobre a Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, e dá outras providências”. (...) **Art. 1º** Fica mantida, no âmbito do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, criada pelo Decreto nº 1.264, de 11 de outubro de 1994, a qual passa a reger-se pelas disposições deste Decreto. **Art. 2º** À CONCLA compete: (...) **II** - examinar e aprovar as classificações; **III** - expedir ato formalizando as classificações; **IV** - atuar como curadora do Sistema de Classificação. (...) **Art. 8º** Compete ao Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão aprovar o regimento interno da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, mediante proposta do Colegiado.

Portaria nº 467, de 20 de novembro de 2002. O MINISTRO DE ESTADO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO () resolve: **Art. 1º** Aprovar o Regimento Interno da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, na forma do Anexo a esta Portaria. (...) **ANEXO** (...) **Art. 1º** Compete à Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, órgão colegiado diretamente subordinado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos termos do Decreto nº 3.500, de 9 de junho de 2000, alterado pelo Decreto nº 3 634, de 18 de outubro de 2000: (...) **II** - examinar e aprovar as classificações; **III** - expedir ato formalizando as classificações; e **IV** - atuar como curadora do Sistema de Classificação. () **Art. 7º** A CONCLA, para consecução de sua finalidade, deliberará sobre: **I** - a aprovação de classificações e tabelas padronizadas para uso no Sistema Estatístico Nacional e nos cadastros e registros da Administração Pública; **II** - a aprovação de regras e procedimentos necessários à efetiva padronização na aplicação das classificações e tabelas sob sua responsabilidade; () **Art. 13.** À Secretaria Executiva da CONCLA cabe: (...) **IV** - manter o sítio CONCLA/Classificações.

Esta página disponibiliza as classificações estatísticas nacionais, para temas selecionados, usadas no sistema estatístico e nos cadastros administrativos do País e as classificações internacionais a elas associadas. (**Disponível em:** <<http://www.ibge.gov.br/concla/default.php>> **Acesso em:** 27 de junho de 2011).

Os códigos de natureza jurídica têm por objetivo a identificação da constituição jurídico-institucional das entidades públicas e privadas nos cadastros da administração pública do País. (**Disponível em:** <<http://www.ibge.gov.br/concla/naturezajuridica/naturezajuridica.php?sl=1>>. **Acesso em:** 27 de junho de 2011).

⁴⁶ SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 11.

André
PGFN/CAF



consulta ora examinada. Outrossim, também me parece oportuno que os dois órgãos fazendários, RFB e STN, aproveitem a ocasião para dialogar a fim de que a norma resultante solucione dúvidas pendentes e previna o surgimento de outras tantas.

35. De resto, no que se refere à última dúvida suscitada na consulta – saber se o cadastramento dos fundos deve ser feito na condição de matriz ou de filial –, devo confessar que não identifiquei norma com *status* superior à IN, cujo teor pudesse, eventualmente, limitar a competência do Ministro de Estado da Fazenda⁴⁷ – delegável à Receita Federal do Brasil (RFB)⁴⁸ – para dispor sobre a condição em que se deve fazer o cadastramento dos mencionados fundos – se como matriz ou filial. Ao contrário. Respeitada a padronização de tabelas e classificações utilizadas em cadastros e registros da Administração Pública, Sua Excelência possuiria campo vastíssimo de atuação. Afinal, trata-se de cadastro dedicado ao “*interesse das administrações tributárias*”. Veja-se, ilustrativamente, que não somente órgãos públicos – por definição, despídos de personalidade jurídica – encontram-se sujeitos à inscrição em registro dedicado ao cadastro de pessoas jurídicas⁴⁹. Outra categoria, cuja natureza jurídica, à primeira vista, seria incompatível com tal cadastramento, também se encontra sujeita à exata mesma inscrição: “*candidatos a cargos políticos eletivos*”⁵⁰.

36. Demais disso, não se deve ignorar entendimento recente da PGFN⁵¹, segundo o qual “*o registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica é obrigação acessória ou dever instrumental imposto pela Administração Fazendária ao contribuinte no interesse da fiscalização (art. 113, § 2º, do CTN)*”. Ainda nesse sentido, a Procuradoria esclarece que “*a competência para*

⁴⁷ Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970. “*Dispõe sobre o Cadastro Geral de Contribuintes (C.G.C.)*” Art 1º O Cadastro Geral de Contribuintes (C.G.C.) passará a ser regido por ato do Ministro da Fazenda, dispondo sobre: I - quem está sujeito à inscrição; II - prazos, condições, forma e exigência para o processamento das inscrições e atualização dos elementos cadastrais; III - quem está obrigado a comunicar à repartição fazendária fato que interesse à atualização do Cadastro Geral de Contribuintes (CGC); IV - processo e julgamento das infrações, inclusive determinação de pena aplicável, observado o disposto no art. 3º; V - qualquer outro assunto vinculado ao funcionamento do Cadastro Geral de Contribuintes (C.G.C.) **Parágrafo único.** O Ministro da Fazenda poderá, permanentemente, regular os assuntos referidos neste artigo.

⁴⁸ Art 5º O Ministro da Fazenda poderá delegar ao Secretário da Receita Federal as atribuições que lhe são conferidas nesta lei.

⁴⁹ Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 2010. (.) Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ: I - órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento;

⁵⁰ Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 2010. (.) Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ: (.) XII - candidatos a cargos políticos eletivos, nos termos de legislação específica;

⁵¹ cf. Parecer PGFN/CAT/Nº 2664/2010.


André
PGFN/CAF



a edição de ato normativo a respeito do CNPJ é ampla (...), envolvendo poder discricionário da Administração Fazendária, conferido pelo art. 113, § 2º, do CTN”.

37. Sendo assim, não me parece juridicamente possível, s.m.j., escapar às determinações expressas na Instrução Normativa RFB nº 1.143, de 2010, a saber:

(...)

Art. 1º Os fundos públicos, conceituados pelo art. 71 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que se encontram inscritos no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) na condição de matriz, com as naturezas jurídicas 101-5 (Órgão Público do Poder Executivo Federal), 102-3 (Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal), 103-1 (Órgão Público do Poder Executivo Municipal), 104-1 (Órgão Público do Poder Legislativo Federal), 105-8 (Órgão Público do Poder Legislativo Estadual ou do Distrito Federal), 106-6 (Órgão Público do Poder Legislativo Municipal), 107-4 (Órgão Público do Poder Judiciário Federal), 108-2 (Órgão Público do Poder Judiciário Estadual), 116-3 (Órgão Público Autônomo Federal), 117-1 (Órgão Público Autônomo Estadual ou do Distrito Federal) ou 118-0 (Órgão Público Autônomo Municipal), deverão providenciar a alteração de sua natureza jurídica nesse cadastro para 120-1 (Fundo Público).

Art. 2º Os fundos públicos que se encontram inscritos no CNPJ na condição de filial do órgão público a que estejam vinculados deverão providenciar nova inscrição nesse cadastro, na condição de matriz, com a natureza jurídica 120-1 (Fundo Público).

Parágrafo único. Feita a nova inscrição como fundo público no CNPJ a que se refere o **caput**, deverá ser providenciada a baixa da inscrição anterior na condição de filial.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

38. Diante dessas considerações, acredita-se seja possível responder às indagações da STN:

a) Qual a natureza jurídica dos Fundos Públicos? Ela diverge da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra?

Sem prejuízo das ponderações declinadas acima, em que se expõem outros detalhes e fundamentos, pode-se responder, em síntese, que fundo é instrumento de gestão financeira – logo, despersonalizado –, por meio do qual se afetam recursos a finalidades determinadas. Eis sua natureza jurídica, a qual não se confunde com a natureza jurídica de ente político, pessoa jurídica de direito público interno.

b) Diante da complexidade de fundos existentes e da diversidade de mecanismos de funcionamento destes fundos, e do fato de a legislação vigente não definir o que são fundos públicos de natureza meramente contábil, a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ para todos os tipos de fundos existentes não exorbitaria os limites impostos pela legislação em vigor?


André
PGFN/CAF



Na esteira de recente pronunciamento da Procuradoria⁵², entende-se que “a competência para a edição de ato normativo a respeito do CNPJ é ampla (...), envolvendo poder discricionário da Administração Fazendária, conferido pelo art. 113, § 2º, do CTN”. No caso, **sem prejuízo da ressalva constante do artigo 34 deste Parecer**, acredita-se que a exigência de cadastramento dos fundos especiais a que se refere a Lei nº 4 320, de 1964, estaria em conformidade com o ordenamento jurídico.

c) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, todos os fundos, inclusive os privados, necessitam ser inscritos no CNPJ? Caso haja exceções, como caracterizá-las?

Sem prejuízo da ressalva constante do artigo 34 deste Parecer, acredita-se que devem ser inscritos no CNPJ os fundos privados mencionados pela IN e os fundos públicos especiais a que se refere a Lei nº 4.320, de 1964

d) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, os fundos públicos não poderiam ser inscritos como filial, tendo em vista serem parte do ente? Caso haja exceções, como caracterizá-las?

No exercício de sua ampla competência “para a edição de ato normativo a respeito do CNPJ” – respeitada, é claro, a padronização de tabelas e classificações utilizadas em cadastros e registros da Administração Pública –, cabe ao Ministro de Estado da Fazenda, ou à autoridade delegatária, definir em que condição os fundos públicos devem ser cadastrados – se como matriz ou como filial. No caso, a Instrução Normativa RFB nº 1 143, de 1º de abril de 2010, determina que os fundos públicos devem ser inscritos na condição de matriz.

e) O CNPJ matriz dará personalidade jurídica para o fundo praticar atos jurídicos, contratar pessoal, realizar contratos, empréstimos e licitações de forma independente?

Sem prejuízo das ponderações declinadas acima, em que se expõem outros detalhes e fundamentos, pode-se responder, em síntese, que fundo não é sujeito de direitos. Sua inscrição no CNPJ não lhe altera a natureza, ou seja, não lhe confere personalidade jurídica.

39. Finalmente, cabe consignar uma ressalva. As conclusões ora sustentadas podem ter repercussões imprevistas. Notadamente, suspeita-se, no campo do Direito Tributário. Afinal, há pontos fronteiriços nesta matéria. Pontos de interseção entre Direito Financeiro e Tributário. Logo, *ad cautelam*, previamente a quaisquer providências amparadas neste Parecer, convém à STN ouvir o órgão fazendário competente

⁵² cf. Parecer PGFN/CAT/Nº 2664/2010

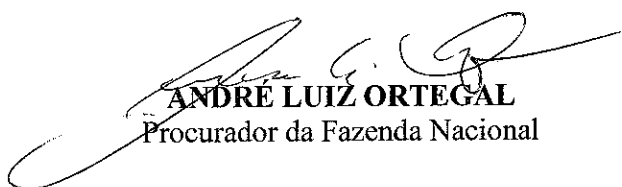


III

40. Diante do exposto e na expectativa de haver solucionado as dúvidas, propõe-se a restituição do expediente à Secretaria do Tesouro Nacional.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS FINANCEIROS, em 28 de junho de 2011.


ANDRÉ LUIZ ORTEGAL
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS FINANCEIROS, em 28 de julho de 2011.

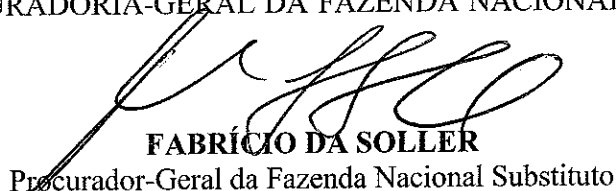

CLÁUDIO TEIXEIRA DA SILVA
Coordenador-Geral de Assuntos Financeiros

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de julho de 2011.


LIANA DO RÉGO MOTTA VELOSO
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Fiscal e Financeira

A RFB - Aprovo. Encaminhe-se o expediente à Secretaria do Tesouro Nacional, com cópia p/ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de julho de 2011.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional Substituto

Memorando nº 2/2011/SUCON/STN/MF-DF

Em 31 de março de 2011.

À Senhora Procuradora Geral da Fazenda Nacional

Assunto: Assuntos Administrativos - Outros - Encaminhamento de Notas

1. A Secretaria do Tesouro Nacional que é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme a lei 10.180, por vezes se encontra diante temas relacionados aos Fundos Públicos e Consórcios Públicos, que não de são fácil análise. Neste sentido estamos fazendo estudos internos visando construir um entendimento sobre estes dois relevantes assuntos da administração pública, para isto elaboramos as Notas Técnicas nº 243 e 248.
2. Portanto considerando a relação jurídica sobre estes dois sensíveis temas, vimos solicitar a análise e manifestação desta renomada Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Atenciosamente,

Documento assinado digitalmente por GILVAN DA SILVA DANTAS
Certificado: 32303131303332343138303333333839

Gilvan da Silva Dantas
Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional

Brasília, 25 de março de 2011.

Assunto: Fundos Públicos. Natureza jurídica. Aplicação das normas de direito financeiro (orçamento, contabilidade pública, responsabilidade fiscal).

Senhor Coordenador-Geral,

1. Desde o mês de janeiro de 2010, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN tem sido consultada para dirimir dúvidas sobre como se dará o funcionamento dos Fundos de Saúde estaduais e municipais tendo em vista a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e determina a inscrição dos fundos públicos de natureza meramente contábil na condição de matriz, mesmo *status* atribuído a Governos Estaduais e Prefeituras.

“Art. 2º O CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Excepcionalmente, outras entidades poderão ser inscritas no CNPJ para tornar possível o cumprimento de legislação que não tenha natureza tributária.

.....
Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

.....
XI - fundos públicos e privados de natureza meramente contábil;” (grifo nosso)

2. Segundo a Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, a exigência estabelecida pela retrocitada IN RFB nº 1.005/2010 é decorrência do entendimento de que há uma diferença entre a natureza jurídica do ente da Federação e do fundo que o integra, *in verbis*:

“Ressalte-se que não é possível a inscrição de um fundo público na condição de filial do órgão a que está vinculado, pois um dos princípios do CNPJ é que os estabelecimentos (matriz e filiais) de uma entidade obrigatoriamente devem ter a mesma Natureza Jurídica.”

3. O tema foi discutido nas reuniões dos Grupos Técnicos de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON e Padronização de Relatórios – GTREL, de que participam representantes dos entes da Federação e de seus órgãos de controle. Não houve, contudo, entre os participantes dos Grupos Técnicos, entendimento claro sobre qual é a natureza jurídica dos fundos, se ela diverge ou não da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra e no caso de divergir, por que razão. Mesmo no caso de concluir-se que os fundos possuem natureza jurídica



diversa da do ente da Federação que eles integram, questiona-se a necessidade de se proceder à sua inscrição na condição de matriz, uma vez que não são dotados de personalidade jurídica. Esse questionamento decorre do alcance da IN RFB nº 1.005/2010 que, em tese, seria aplicável a “fundos de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas”.

4. Cabe ressaltar que a Receita Federal do Brasil – RFB, assim como outros órgãos públicos federais, estaduais e municipais, é usuária da Tabela de Natureza Jurídica (NJ) 2009 aprovada Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, por meio da Comissão Nacional de Classificações – CONCLA, e em vigor desde 1º de março de 2009:

“NOTAS EXPLICATIVAS

120-1 - Fundo Público

Esta Natureza Jurídica compreende:

- os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.

Esta Natureza Jurídica compreende também:

- os fundos de avais criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.

Esta Natureza Jurídica não compreende:

- os fundos especiais dotados de personalidade jurídica como, por exemplo, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) (no caso do FNDE, ver código 110-4);*
- os fundos garantidores de parcerias público-privadas (FGP) da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, previstos na Lei n.º 11.079 de 30/12/2004 (ver código 324-7);*
- os fundos garantidores de créditos (FGC) (ver código 399-9);*
- os fundos de investimento imobiliário (ver código 222-4);*
- os fundos de investimento mobiliário (ver código 222-4);*
- os fundos de pensão (ver códigos 306-9 e 399-9);*
- as representações, no Brasil, do Fundo Monetário Internacional (FMI) (ver código 501-0);*
- as representações, no Brasil, do Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef) (ver código 501-0);*
- os fundos de formatura, de restauração de igreja etc. (ver código 399-9).”*

5. Para elucidar a questão, convém analisar especificamente o Fundo Nacional de Saúde que integra o Ministério da Saúde e compõe a estrutura da Administração Direta Federal. Como ensinam Hely Lopes Meirelles e Maria Sylvia Zanela di Pietro, respectivamente abaixo citados, um fundo que integra e é gerido por um Ministério não teria personalidade jurídica própria:

"(...) na Administração Direta Federal, somente a União possui personalidade jurídica. Os Ministérios, por exemplo, órgãos da Administração Direta federal são centros de competências despersonalizados, cuja atuação é imputada à União o mesmo acontece na administração direta dos estados e municípios, sendo despersonalizados as secretarias e todos outros órgãos integrantes da estrutura da administração direta."

"Todos os entes criados pelo Poder Público para o desempenho de funções administrativas do Estado têm que integrar a Administração Pública Direta (se o ente for instituído como órgão sem personalidade jurídica) ou Indireta (se for instituído com personalidade jurídica própria). Até porque o desempenho dessas atividades dar-se-á por meio de descentralização de atividades administrativas, inserida na modalidade de descentralização por serviços."

6. Destaque-se o caso dos fundos de saúde, autores dos questionamentos. Os fundos de saúde estaduais e municipais também não atuam no mundo jurídico, não praticam atos de gestão ou quaisquer outros que demandem personalidade jurídica própria e não detêm a propriedade dos recursos que por ele tramitam. Os fundos de saúde são tão-somente controles individualizados de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, como determina o retrocitado art. 71 da Lei nº 4.320/64.

7. Ressalte-se no entanto que os fundos de saúde, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.320/64, independentemente da natureza jurídica, necessitam de aparato de controle para a apresentação de demonstrações contábeis e relatórios destinados a demonstrar a disponibilidade de caixa e a vinculação de recursos. A esse respeito, observe-se o parágrafo único do art. 8º e os incisos I e III do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2001:

"Art. 8º

.....
Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso."

"Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

.....
III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;"

8. Diante da necessidade de evidenciação das disponibilidades de recursos de forma apartada do ente, aos fundos de saúde foi solicitada a abertura de uma conta bancária, em nome especificamente do fundo de saúde, para que fossem realizadas as transferências do fundo nacional ou estadual para os fundos estaduais e municipais, conforme disposto na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, *in verbis*:

“Art. 33. Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde.”

9. Com a necessidade de abertura de contas específicas para os fundos de saúde, muitos fundos estaduais e municipais solicitaram a inscrição no CNPJ, com o intuito único de abertura da conta bancária em nome do fundo. Cabe salientar, entretanto, que não é condição indispensável para a abertura de conta bancária a inscrição no CNPJ, uma vez que o art. 1º § 2º da Resolução BACEN nº 2.025/1993, alterado pela Resolução BACEN nº 2.747/2000, prevê a abertura de contas sem o cadastro no CNPJ nos casos de isenção de CPF e CNPJ:

“Art. 1º Para abertura de conta de depósitos é obrigatória a completa identificação do depositante, mediante preenchimento de ficha-proposta contendo, no mínimo, as seguintes informações, que deverão ser mantidas atualizadas pela instituição financeira: (NR)

.....
Parágrafo 2º Nos casos de isenção de CPF e de CNPJ previstos na legislação em vigor, deverá esse fato ser registrado no campo da ficha-proposta destinado a essas informações.” (NR)

10. O Plenário do Tribunal de Contas da União – TCU se pronunciou sobre a necessidade de criação de Fundo de Saúde e de Conselho de Saúde no Acórdão 2788/2009. Nessa oportunidade o TCU não citou quaisquer determinações relativas à necessidade de inscrição no CNPJ ou à necessidade de abertura de contas bancárias para a realização de transferências aos fundos de saúde.

“ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. determinar, com fundamento no art. 250, inciso II, do Regimento Interno, ao Ministério da Saúde que adote providências a fim de que seja dado cumprimento, pelos entes federados, aos incisos I, III e IV do art. 4º da Lei nº 8.142/1990, informando ao TCU, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, a partir desta deliberação, as providências adotadas;

.....”

11. A esse respeito, estabelece a Lei nº 8.142/1990, art. 4º:

“Art. 4º Para receberem os recursos, de que trata o art. 3º desta lei, os Municípios, os Estados e o Distrito Federal deverão contar com:

I - Fundo de Saúde;

II - Conselho de Saúde, com composição paritária de acordo com o Decreto nº 99.438, de 7 de agosto de 1990;

III - plano de saúde;

IV - relatórios de gestão que permitam o controle de que trata o § 4º do art. 33 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990;(...)”

12. Nenhuma das exigências legais citadas, contudo, implicam na obrigatoriedade de licitar, contratar, possuir pessoal próprio ou estrutura de contabilidade própria, uma vez que as funções dos fundos de saúde podem ser exercidas dentro de uma secretaria, via de regra a Secretaria de Saúde. Assim, o responsável pela gestão dos recursos que tramitam pelo fundo é, em última instância, o próprio Governador do Estado ou Prefeito, que usualmente delega funções ao Secretário de Saúde do ente. A Lei nº 8.080/90 no art. 9º, no que tange a organização, direção e gestão dos Sistema Único de Saúde determina, *in verbis*:

“Art. 9º A direção do Sistema Único de Saúde (SUS) é única, de acordo com o inciso I do art. 198 da Constituição Federal, sendo exercida em cada esfera de governo pelos seguintes órgãos:

I - no âmbito da União, pelo Ministério da Saúde;

II - no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente; e

III - no âmbito dos Municípios, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente.”

13. A inscrição no CNPJ também não se mostra necessária para fins orçamentários. Isso porque no orçamento o fundo é representado por uma unidade orçamentária que operacionaliza contábil e financeiramente o fundo dentro da estrutura do órgão ao qual ele está vinculado. Não há, para esse fim, portanto, necessidade de CNPJ próprio, pois a execução orçamentária pode ocorrer com o CNPJ da entidade ou do órgão ao qual o fundo esteja vinculado:

Entidade Prefeitura Municipal de xxxxxx
Estrutura – Órgão: Secretaria Municipal de Saúde
Unidade Orçamentária: Fundo Municipal de Saúde

14. Para fins de controle, a Secretaria Federal de Controle Interno, por meio do Ofício nº 25474/2010/GSNOR/SFS/CGU-PR, em resposta ao questionamento realizado através do Ofício nº 051/2010_CNM_BSB, pronunciou-se no sentido de que para o controle importam tão-somente a análise de legalidade, eficiência, eficácia e economicidade:

“(...) posicionamento desta Controladoria acerca da influência da modalidade do CNPJ dos fundos públicos de natureza meramente contábeis, nas atividades de controle.

2. A esse respeito, tenho a informar que, ao Controle Interno, compete comprovar a legalidade dos atos praticados pelas unidades jurisdicionadas e avaliar os seus resultados quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade. Sendo que,

na avaliação da legalidade, em regra, os normativos que subsidiam nossos trabalhos não fazem referência à modalidade em que se deve se dar a inscrição no referido cadastro.

3. Portanto, para as atividades realizadas pela Controladoria-Geral da União, a modalidade de inscrição dos fundos públicos, que por força da Resolução do Concla nº 2/2008, deverão ser registrados como Matriz, não traz qualquer repercussão, uma vez que não compete à esta Controladoria verificar as obrigações acessórias que a inscrição em uma modalidade ou outra trazem à pessoa jurídica.”.

15. No debate dos Grupos Técnicos retrocitados, surgiu a argumentação de que a exigência de CNPJ matriz seria uma forma de afastar a gestão dos fundos de saúde da esfera decisória do Chefe do Poder Executivo e vinculá-la ao Secretário de Saúde, a partir de uma interpretação do art. 9º da Lei nº 8.080/90. No entanto, o dispositivo legal apenas estabelece que a direção do SUS é única sendo exercida em cada ente da Federação pelos órgãos de saúde, conforme citado no item 12.

16. Na Administração Pública, a competência original de gestão e execução das políticas públicas é tipicamente conferida ao Chefe do Poder Executivo. Dependendo da decisão do Chefe do Poder Executivo de propor lei que crie ou extinga órgãos e de tratar da organização e funcionamento do referido Poder, nos termos da Constituição Federal, arts. 61, §1º, I, e) e 84, VI, a), as funções podem ser delegadas, o que geralmente ocorre em virtude do grau de desconcentração requerido pela execução das atividades específicas. Se nem mesmo a delegação de competência afasta o poder de gestão do Chefe do Executivo, muito menos a inscrição dos fundos no CNPJ teria essa capacidade.

17. Na esfera municipal, confirmando que a segregação de recursos em fundos não exime o Prefeito da responsabilidade última pela sua aplicação, respondendo política, penal e administrativamente por irregularidades, preceitua o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores:

“Art. 1º São crimes de responsabilidade do Prefeito Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

(...)

IV - empregar subvenções, auxílios, empréstimos ou recursos de qualquer natureza, em desacordo com os planos ou programas a que se destinam;

(...)

V - ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;

(...)

VII - deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título;

(...)

§ 2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de

cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular. ”

16. A edição da IN RFB nº 1.005/2010 suscitou, ainda, questionamentos quanto às obrigações acessórias que surgiriam por decorrência da inscrição dos fundos no CNPJ como matriz. Cabe ressaltar que a exigência de inscrição dos fundos públicos no CNPJ já existia desde 2005, quando da edição da Instrução Normativa RFB nº 568, de 5/9/2005, sendo que, naquela ocasião, os fundos podiam optar por se inscreverem como matriz ou filial do ente da Federação.

17. A RFB, por meio da Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, esclareceu que não é obrigatória a entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) e de outras declarações pelos fundos de natureza meramente contábil. Entretanto, ressalta que, caso o fundo deixe de ser meramente contábil, deverá apresentar a Dirf:

“Com relação à Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), assim dispõe o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 983, de 18 de dezembro de 2009:

“Art. 1º Deverão entregar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), caso tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda na fonte, ainda que em um único mês e do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:

I- estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliados no Brasil, inclusive as imunes ou isentas;

II- pessoas jurídicas de direito público;

III- filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior;

IV- empresas individuais;

V- caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores;

VI- titulares de serviços notorais e de registro;

VII- condomínios edilícios;

VIII- pessoas físicas;

IX- instituições administradoras ou intermediadoras de fundos ou clubes de investimentos; e

X- órgãos gestores de mão-de-obra do trabalho portuário.

Parágrafo Único. Ficam também obrigadas à entrega da Dirf, as pessoas jurídicas que tenham efetuado retenção, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a Dirf, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos arts. 30,33 e 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

18. A RFB, ainda por meio da Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, como justificativa para a obrigatoriedade de inscrição dos fundos públicos de natureza meramente contábil no CNPJ, esclarece à Confederação Nacional dos Municípios – CNM:

“3. (...), cabe esclarecer que a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ dos fundos públicos de natureza meramente contábil está disciplinada no art. 11, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010. A documentação a ser

apresentada para a inscrição encontra-se descrita no item 1.1.4 do Anexo IV da referida Instrução Normativa. A Natureza Jurídica (NJ) a ser utilizada é a 120-1 e, em função dessa especificidade trazida pela Tabela de NJ 2009 (IBGE), a inscrição somente poderá ser feita na condição de matriz. Ressalta-se que não é possível a inscrição de um fundo público na condição de filial do órgão a que está vinculado, pois um dos princípios do CNPJ é que os estabelecimentos (matriz e filial) de uma entidade obrigatoriamente devem ter a mesma Natureza Jurídica.

11. De todo o exposto, conclui-se que os fundos públicos enquanto sejam de natureza meramente contábil não estão sujeitos a outras obrigações acessórias com a Receita Federal, exceto a inscrição no CNPJ na condição matriz.” (grifo nosso)

19. Os técnicos da área contábil pública buscaram, então, um melhor esclarecimento sobre o que viria a ser um “fundo meramente contábil”. Contudo, no ordenamento jurídico vigente, aplicados a todos os entes da federação, não se vislumbrou nenhum dispositivo que conceituasse o termo “meramente contábil”. O Decreto-Lei nº 200, de 1967, criou a figura do fundo especial de natureza contábil, conforme disposto no art. 172, § 2º:

“Art. 172. O Poder Executivo assegurará autonomia administrativa e financeira, no grau conveniente aos serviços, institutos e estabelecimentos incumbidos da execução de atividades de pesquisa ou ensino ou de caráter industrial, comercial ou agrícola, que por suas peculiaridades de organização e funcionamento, exijam tratamento diverso do aplicável aos demais órgãos da administração direta, observada sempre a supervisão ministerial.

§ 1º Os órgãos a que se refere este artigo terão a denominação genérica de Órgãos Autônomos.

§ 2º Nos casos de concessão de autonomia financeira, fica o Poder Executivo autorizado a instituir fundos especiais de natureza contábil, a cujo crédito se levarão todos os recursos vinculados às atividades do órgão autônomo, orçamentários e extra-orçamentários, inclusive a receita própria.” (grifo nosso)

20. Já o Decreto Federal nº 93.872/86 definiu os fundos de natureza contábil e financeira:

“Art . 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo.

§ 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional.

§ 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica.

Art . 72. A aplicação de receitas vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em crédito adicional.

Art . 73. É vedado levar a crédito de qualquer fundo recursos orçamentários que não lhe forem especificamente destinados em orçamento ou em crédito adicional.

Art . 74. A aplicação de recursos através de fundos especiais constará de programação e será especificada em orçamento próprio, aprovado antes do início do exercício financeiro a que se referir.

Art . 75. Somente poderá ser contemplado na programação financeira setorial o fundo especial devidamente cadastrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, mediante encaminhamento da respectiva Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes.” (grifo nosso).

21. As Instruções Normativas RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, e nº 1.015, de 5 de março de 2010, fazem referência à figura do “fundo especial de natureza contábil ou financeira”, com base nos diplomas legais acima citados (Decreto-Lei nº 200/67 e Decreto nº 93.872/86), que são instrumentos normativos aplicáveis apenas à União, estendendo seus conceitos aos demais entes da Federação:

“Art. 3º

.....
§1º São também dispensadas de apresentação da DCTF, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que se tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntos Comercias:

.....
X- os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;

..... ” (IN RFB nº 974/2009, grifo nosso)

“Art. 3º

.....
§1º São também dispensadas de apresentação da DCTF, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que se tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntos Comercias:

.....
X- os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;

..... (IN RFB nº 1.015/2010, grifo nosso)

22. Cabe ressaltar que a utilização de denominações criadas pela legislação federal, no entanto, não necessariamente alcança os demais entes da Federação, mas tão-somente a União, posto que o estabelecimento de normas gerais sobre fundos é matéria de lei complementar, conforme prevê o art. 165, § 9º da Constituição Federal:

“§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos."(grifo nosso)

23. Na ausência da citada lei complementar, foi a Lei nº 4.320/64 recepcionada pelo Supremo Tribunal Federal como aquela referida no art. 165, § 9º da Constituição Federal. No que tange aos fundos, a Lei nº 4.320/64, nos arts. 71 a 74, tratou de forma genérica dos “fundos especiais”, sem estabelecer qualquer taxonomia, caracterização ou exigências específicas atreladas às suas características, *in verbis*:

“Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”(grifo nosso)

24. A questão torna-se mais complexa porque há, na administração pública, fundos com formatos e características bastante distintos como, por exemplo: fundos de repartição de receita, fundos partidários, fundos rotativos, fundos de incentivos fiscais, fundos orçamentários, fundos de reserva, fundos garantidores, fundo soberano, fundos de saúde, fundos de educação, fundos de pensão públicos e privados, fundos de parcerias público-privadas, fundos de investimento, etc. Há fundos de direito público e de direito privado; há fundos de direito privado que recebem recursos públicos; há fundos que recebem recursos privados e são administrados pelo setor público; há os que realizam gestão de recursos e outros que não gerem recursos, mas servem apenas à alocação de recursos nos orçamentos. Vale ressaltar que, em alguns casos, há inclusive autarquias que adotam a denominação de fundos. Surgem, então, dúvidas quanto ao alcance da IN RFB nº 1.005/2010 para as várias modalidades de fundos.

25. Isto posto, o que se busca através desta Nota Técnica é auxílio na interpretação jurídica sobre os Fundos Públicos. Dessa forma, enumeramos os questionamentos jurídicos para os quais buscamos esclarecimentos:

a) Qual a natureza jurídica dos Fundos Públicos? Ela diverge da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra?

- b) Diante da complexidade de fundos existentes da diversidade de mecanismos de funcionamento destes fundos, e do fato de a legislação vigente não definir o que são fundos públicos de natureza meramente contábil, a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ para todos os tipos de fundos existentes não exorbitaria os limites impostos pela legislação em vigor?
- c) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, todos os fundos, inclusive os privados, necessitam ser inscritos no CNPJ? Caso haja exceções, como caracterizá-las?
- d) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, os fundos públicos não poderiam ser inscritos como filial, tendo em vista serem parte do ente integral? Caso haja exceções, como caracterizá-las?
- e) O CNPJ matriz dará personalidade jurídica para o fundo praticar atos jurídicos, contratar pessoal, realizar contratos, empréstimos e licitações de forma independente?

26. Por todo o exposto, sugere-se o encaminhamento desta Nota à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – CAF/PGFN para manifestação sobre as questões jurídicas apresentadas.


À consideração superior.


ÉRICA RAMOS DE ALBUQUERQUE
 Contadora

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional.


SELENE PERES PERES NUNES
 Coordenadora-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, Substituta

De acordo. Encaminhe-se ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional.


GILVAN DA SILVA DANTAS
 Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional