



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA	121 – COSIT
DATA	2 de maio de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PRIVADO. ATIVIDADE NÃO EXCLUSIVA DE ESTADO. EMPREGADOS SEGURADOS DO RGPS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A TERCEIROS. INCIDÊNCIA SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA, DEVIDA OU CREDITADA A SEGURADOS DO RGPS E A TRABALHADORES AVULSOS.

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

Para os fins da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, considera-se empresa o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta e indireta.

Competem à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida a terceiros, cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

As contribuições são devidas pela empresa ou pelo equiparado, de acordo com o código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) da atividade, calculadas sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Fundação pública de direito privado que exerce atividade **não** exclusiva de Estado deve recolher as contribuições destinadas a terceiros e ser enquadrada no código FPAS correspondente a pessoa jurídica de direito privado, para efeito de recolhimento dessas contribuições.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 63, DE 29 DE MARÇO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, I; Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, §2º; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, art. 2º, I, art. 81, §3º e §6º, I.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada apresentou consulta acerca da incidência das contribuições devidas a terceiros, nos termos abaixo:

- a) afirma que é pessoa jurídica de direito privado mantida integralmente pelo poder público, fazendo parte do orçamento do ente municipal;
- b) pondera que, enquanto a situação de completa dependência orçamentária em relação ao ente municipal perdurar, a contribuição destinada a terceiros não é devida;
- c) menciona dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (art. 2º, IV e arts. 81 e 82, I) e o Ato Declaratório Executivo (ADE) Corat nº 1, de 7 de janeiro de 2022 (art. 2º, §1º);
- d) entende que a expressão “se for o caso”, constante no art. 2º, §1º, do referido ADE, possibilita que a Fundação efetue o recolhimento dos valores destinados a terceiros apenas se entender cabível;
- e) sustenta que, para os fins das obrigações previdenciárias, as fundações mantidas pelo poder público integram a Administração Pública (art. 2º, IV, da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022);
- f) entende que, enquanto a situação de completa dependência orçamentária da Fundação em relação ao ente municipal perdurar, as contribuições destinadas a terceiros não são devidas.

2. Ao final, questiona se está ou não sujeita à contribuição devida a terceiros de que trata o art. 81 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022.

3. A consulente prestou as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

4. É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

5. A consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Ressalte-se que a consulta não suspende prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado

(autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias. Também não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, nem convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever de a autoridade tributária e aduaneira, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, consoante art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e arts. 19, 33, II, e 45, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

6. Feitas estas considerações, passa-se à análise do caso, cujo ponto central consiste em saber se a fundação consulente está ou não sujeita à contribuição devida a terceiros, referida no art. 81 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, diante do que dispõe o art. 2º, IV c/c art. 82, I, desse mesmo ato.

7. Transcrevem-se a seguir os dispositivos normativos aplicáveis à questão (g.n.):

Instrução Normativa RFB 2.110, de 2022

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre normas gerais de tributação das contribuições sociais destinadas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e **das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos**, e estabelece os procedimentos aplicáveis à arrecadação dessas contribuições pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - **empresa**, o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como **os órgãos e as entidades da administração pública direta e indireta**; (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 15, caput, inciso I; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, caput, inciso I)

(...)

IV - **administração pública**, a administração direta ou indireta da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, abrangendo, inclusive, **as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do poder público e as fundações por ele mantidas**;

(...)

Art. 81. **Compete à RFB as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida, por lei, a terceiros**, ressalvado o disposto no § 5º. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º)

§ 3º **O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, à contribuição cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do RGPS** ou instituídas sobre outras bases a título de substituição. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 2º)

(...)

§ 6º A contribuição de que trata este artigo é devida:

I - **pela empresa ou pelo equiparado, de acordo com o código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) da atividade, atribuído na forma da Seção III deste Capítulo, calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e trabalhadores avulsos;**

(...)

Art. 82. **Não estão sujeitos à contribuição devida, por lei, a terceiros de que trata o art. 81:**

I - os **órgãos e as entidades do poder público**, inclusive as agências reguladoras de atividade econômica;

(...)

Art. 83. Cabe à empresa ou ao equiparado, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.

(...)

Art. 85. Com a classificação das atividades na forma disposta no art. 84, ser-lhe-ão atribuídos:

I - o código FPAS, de acordo com os quadros do Anexo II, considerado o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõem, observado o disposto nos arts. 86 e 87; e

II - as alíquotas das contribuições devidas a terceiros previstas de acordo com o Anexo III, considerado o código FPAS mencionado no inciso I.

Art. 87. Para fins de incidência da contribuição devida a terceiros, classificam-se como comerciais ou de **serviços, não exclusivamente, as atividades a seguir enumeradas**, desenvolvidas em conjunto ou individualmente, sobre as quais aplicam-se as alíquotas previstas no Anexo III:

I - de acordo com o código FPAS 515:

(...)

Art. 192. A entidade beneficente de assistência social imune na forma da Lei nº 12.101, de 2009, e da Lei Complementar nº 187, de 2021, fica dispensada da contribuição devida por lei a terceiros. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 5º)

(...)

Art. 203. **Os órgãos públicos da administração direta, as autarquias e as fundações de direito público são considerados empresa em relação aos segurados não abrangidos por RPPS**, ficando sujeitos, em relação a esses segurados, ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 27 e às obrigações principais previstas nos arts. 43 e 49. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, caput, inciso I; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, caput, inciso I)

(...)

§ 3º Os órgãos e as entidades descritos no caput deverão informar, nos termos do art. 25, todos os segurados que lhes prestam serviço não amparados pelo RPPS, bem como os demais fatos geradores de contribuições para a Previdência Social. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 32, caput, inciso IV; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 225, caput, inciso IV)

(...)

Art. 236. As contribuições sociais previdenciárias administradas pela RFB e as devidas a terceiros deverão ser recolhidas por meio de Guia da Previdência Social (GPS) e, a partir do mês em que a entrega da DCTFWeb se torne obrigatória, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf).

(...)

ADE Corat nº 1, de 2022:

Dispõe sobre procedimentos a serem observados no preenchimento da Guia da Previdência Social (GPS) pelas **fundações públicas de direito privado** e outras entidades da Administração Pública, integrantes do Grupo 1 da Tabela de Natureza Jurídica constante do Anexo V da Instrução Normativa RFB nº 1.863/2018, que não efetuaram o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à competência outubro de 2021 e posteriores em razão da rejeição, pela rede bancária, dos códigos de pagamento informados nas respectivas guias.

(...)

Art. 2º Depois de efetivar o pagamento da GPS código 2402 a entidade deverá protocolizar pedido de retificação de GPS, mediante preenchimento do formulário Pedido de Retificação de GPS (RETGPS), disponível no endereço <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/retificacao-de-gps>.

§ 1º A retificação a que se refere o caput deverá incluir a alteração do código de pagamento constante do campo 3 e, se for o caso, dos valores constantes dos campos 6 e 9, destinados à Previdência Social e a outras entidades e fundos, respectivamente, conforme constam da GPS emitida pelo Sefip.

(...)

8. Note-se que o fundamento legal do art. 2º, I, e do art. 203 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, é o mesmo, ou seja, o art. 15, I da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **verbis** (g.n.):

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 15. Considera-se:

I - **empresa** - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, **bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;**

(...)

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

9. A questão objeto da consulta envolve, necessariamente, o enquadramento da consulente no FPAS, haja vista o art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022. Neste contexto, a Receita Federal possui o seguinte entendimento (vinculante no âmbito deste órgão), externado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 63, de 29 de março de 2018 (g.n.):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

10. Conforme art. 1º do Decreto que a instituiu (fls. 31/36), a consulente é pessoa jurídica de direito privado, e não pessoa jurídica de direito público. No caso, a denominação “fundação pública” deve-se tão somente ao fato de ter sido instituída pela Administração Pública, e não por particular. Neste contexto, oportuna a lição contida no acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial – REsp nº 1.409.199/SC (julgado em 10/03/2020), cuja ementa é parcialmente transcrita abaixo (g.n.):

REsp nº 1.409.199/SC:

RECURSO ESPECIAL. FUNDAÇÕES. FUNDAÇÕES PRIVADAS. INSTITUIÇÃO POR PARTICULAR. FUNDAÇÕES PÚBLICAS DE NATUREZA PÚBLICA. LEI CRIADORA. FUNDAÇÕES AUTÁRQUICAS.

FUNDAÇÕES DE NATUREZA PRIVADA. LEI AUTORIZADORA DA CRIAÇÃO. SUPERVISÃO A CARGO DO MINISTRO DE ESTADO.

1. **Convivem no ordenamento jurídico brasileiro três tipos de fundação:** fundação de direito privado, instituída por particulares; fundações públicas de direito privado, instituídas pelo Poder Público; e fundações públicas de direito público, que possuem natureza jurídica de autarquia.

2. As fundações privadas são pessoas jurídicas instituídas por particular, por ato unilateral e irrevogável, por meio de escritura pública ou testamento, com dotação especial de bens livres para determinada finalidade, sendo regidas exclusivamente pelo Direito Civil.

3. **Nos termos da jurisprudência do STF e do STJ, fundação pública é toda fundação instituída pelo Estado, podendo sujeitar-se ao regime público ou privado, a depender do estatuto da fundação e das atividades por ela exercidas.** As fundações públicas de direito público são criadas por lei específica, também chamadas de fundações autárquicas. No caso das fundações públicas de direito privado, uma lei específica é editada autorizando sua criação.

(...)

11. Para José dos Santos Carvalho Filho, citado no item 16 da Solução de Consulta Cosit nº 63, de 2018:

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

12. Na esfera federal, as fundações públicas compõem a administração indireta – art. 4º, II, “d”, do Decreto-Lei nº 200, de 1967 – sendo conceituadas como entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que **não** exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes (art. 5º, IV do Decreto-Lei nº 200, de 1967, transcrito adiante). Embora a consulente seja fundação municipal, o conceito do art. 5º, IV, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, é utilizado no Decreto instituidor da consulente em seu art. 2º.

Decreto-Lei nº 200, de 1967 (g.n.):

Art. 4º A Administração Federal compreende:

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

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

a) Autarquias;

- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.

d) **fundações públicas.**

(...)

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

(...)

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

13. Celso Spitzcovsky faz o seguinte esclarecimento: “em que pese a definição legal oferecida pelo DL n. 200/67, importante anotar que **na prática** se tem verificado a **presença de fundações** dotadas de personalidade jurídica não só de **direito privado, mas também de direito público**. (...) Ao assumirem personalidade de direito público, as fundações em tudo se assemelham ao regime jurídico das autarquias, (...), sendo rotuladas como autarquias fundacionais” (Direito Administrativo, Saraiva, 6ª Ed. 2023, *e-book*).

14. A consulente é fundação pública de direito privado que exerce atividade de planejamento e execução de ações e serviços de saúde no âmbito do SUS, além de atividades de ensino e pesquisa (art. 4º do Decreto instituidor). Portanto, desempenha atividades **não** exclusivas de Estado, vez que saúde e educação **não** são atividades exclusivamente estatais. Assim, a consulente deve ser enquadrada no código FPAS correspondente a pessoa jurídica de direito privado para efeito de recolhimento de contribuições devidas a terceiros, haja vista o entendimento (vinculante no âmbito desta Secretaria) da Solução de Consulta Cosit nº 63, de 2018.

15. Depreende-se do art. 49 do Decreto instituidor da consulente que seus empregados são segurados do RGPS (empregados públicos). Portanto, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, a consulente é equiparada a empresa (art. 2º, I), devendo recolher a contribuição devida a terceiros incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do RGPS (art. 81, §3º e §6º, I), com FPAS 515 (serviços de saúde - anexo II e III), caso seja esta a atividade preponderante.

16. O art. 82, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, não se aplica ao caso concreto, pois **não** se trata de fundação pública de direito privado que desenvolve atividade exclusiva de Estado, hipótese em que estaria enquadrada no art. 2º, IV, da mesma Instrução Normativa, com eventual incidência da expressão “se for o caso”, a que se refere o art. 2º, §1º, do ADE Corat nº 1, de 2022.

17. Note-se que até mesmo fundações públicas de direito público são consideradas empresas em relação a segurados não abrangidos pelo RPPS (art. 203, §3º, da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022).

18. Acrescente-se que o art. 75 do Decreto instituidor da consulente estabelece amplas possibilidades para obtenção de recursos, autorizando, inclusive, aqueles provenientes de contratos celebrados com a iniciativa privada (inciso V) e da remuneração pela prestação de serviços dos demais negócios jurídicos (inciso II). Outrossim, o parágrafo único do art. 75 do referido Decreto esclarece que a remuneração auferida pela prestação de serviços de assistência à saúde a entes públicos, decorrente da celebração de contrato de gestão, não será considerada subvenção social ou auxílio público, constituindo receita própria da Fundação.

CONCLUSÃO

19. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, tendo em vista a orientação firmada pela Solução de Consulta Cosit nº 63, de 2018, a fundação pública de direito privado que exerce atividade **não** exclusiva de Estado deve recolher as contribuições destinadas a terceiros, e ser enquadrada no código FPAS correspondente a pessoa jurídica de direito privado, para efeito de recolhimento dessas contribuições.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital
MÁRCIO A. A. VASQUES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação