Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 26 - Cosit

Data 13 de novembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. FPAS. ENQUADRAMENTO.

A pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de serviço social autônomo deve se enquadrar no código FPAS 523.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 (na redação atualizada até a Instrução Normativa RFB n.º 1.307, de 27 de dezembro de 2012), artigos 109, *caput* e parágrafos 1º, inciso I, e 5º, inciso I, 109-A, inciso VII, 109-B, *caput*, 109-C, *caput* e parágrafos 1º a 3º, 111-F, inciso III, 111-G, 111-H, parágrafo 2º, e Anexo I.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, XXXXXXXXXXXXXX, protocolizou a presente consulta XXXXXXXXXXXXX, indagando sobre a aplicação do correto código do Fundo Previdência e Assistência Social (FPAS) por ela a ser utilizado.

2. A consulente, por intermédio de processo judicial transitado em julgado em 6 de outubro de 2011, obteve o direito a não recolher as contribuições previdenciárias e do seguro acidente de trabalho, e a compensar os recolhimentos pretéritos feitos nessas rubricas. Em face dessa decisão, relata a seguinte situação:

> *Até Outubro de 2011 as arrecadações das contribuições previdenciárias eram feitas através da utilização do FPAS 523 com alíquota de terceiros no percentual de 2,7% (salário educação). Contudo, após julgamento do mérito em relação à imunidade das contribuições previdenciárias e seguro acidente de trabalho – SAT, surgiu a necessidade de um questionamento em relação ao correto código a ser utilizado para elaboração previdenciária (GFIP), na qual são informados o FPAS e o código de Terceiros. A partir de novembro de 2011 começaram as divergências, já que os valores recolhidos pela entidade não havia correspondência com as informações enviadas através da GFIP. Sem essa correspondência (entre códigos que a entidade informa na GFIP e os valores*

recolhidos em GPS) o sistema assume o fato como divergência a ser apurada, lançando restrições à emissão de CND, e causando transtornos pela falta da correta informações dos recolhimentos versus valores devidos.

3. Por final, interroga a consulente qual seria o correto código FPAS a ser utilizado.

Fundamentos

4. De início, cabe destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. Importa ressaltar que a solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

6. Segundo se constata da relatoria da consulta, trata-se de questionamento a respeito do correto enquadramento do código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), em face de decisão judicial transitada em julgado que reconheceu à consulente o direito de não recolher as contribuições previdenciária e do Seguro Acidente de Trabalho (SAT).

7. As leis que criaram as entidades ou fundos, denominados “terceiros”, e instituíram as contribuições destinadas ao custeio de suas atividades, definiram satisfatoriamente o fato gerador, a base de cálculo do tributo e o sujeito passivo da obrigação tributária, de forma que as empresas de cada segmento contribuíssem para as respectivas entidades representativas.

8. O código FPAS, criado com base no Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943), classifica as diversas atividades econômicas por Grupos, distribuindo-os às respectivas confederações sindicais, mantendo a paridade entre as categorias econômicas e profissionais. O correto enquadramento no código FPAS é que irá determinar para quais “terceiros” deverá ser feito o repasse das contribuições.

9. A evolução da organização empresarial resultou no surgimento de atividades até então estranhas ao Quadro de Atividades e Profissões do artigo 577 da CLT, embora pertencentes aos Grupos já formados, as quais passaram a estabelecer com estes uma relação de gênero e espécie. Em outras palavras, as atividades se multiplicaram sem se desligar de seu “tronco”, mantendo-se no mesmo Grupo.

10. Na primeira revisão da tabela de códigos FPAS, publicada no Anexo Único da Instrução Normativa RFB n.º 785, de 2007, conjugaram-se alguns critérios no intuito

de aprimoramento dos trabalhos. Um deles foi a adoção da tabela CNAE do IBGE/Concla como parâmetro básico, em face da natureza analítica das diversas atividades, por contemplar novos ramos de atividades e por guardar consonância com o Quadro de Atividades e Profissões do artigo 577 da CLT.

11. A integração dessas tabelas tornou-se possível exatamente por não haver qualquer incompatibilidade entre elas e por dar à nova tabela FPAS maior amplitude comparativamente à relação de atividades antes utilizada. Dessa forma, foi mantida a posição de neutralidade da Administração Tributária em relação ao enquadramento sindical da atividade, porquanto a tarefa de arrecadar as contribuições destinadas a terceiros vincula-se às leis que as instituíram.

12. As tabelas de códigos FPAS apresentadas na Instrução Normativa RFB n.º 785, de 2007, e na Instrução Normativa RFB n.º 1.071, de 2010, não representam inovação que possa configurar ofensa ao princípio da legalidade e tampouco interferem no enquadramento sindical a que se refere o artigo 577 da CLT. Tais tabelas vieram tão somente dar aplicabilidade à lei de forma a possibilitar a melhor garantia do fim público a que se dirigem.

13. Nos termos da legislação tributária atual, para fins de recolhimento da contribuição devida aos terceiros, as orientações relativas ao enquadramento no FPAS estão previstas na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, cujos artigos referentes à matéria consultada são os a seguir reproduzidos, com a redação atualizada até a Instrução Normativa RFB n.º 1.307, de 27 de dezembro de 2012:

> ***Art. 109.*** *Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida por lei a terceiros, ressalvado o disposto no § 1º do art. 111.*
> *§ 1º Consideram-se terceiros, para os fins deste artigo:*
> *I - as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal de 1988, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical;*
> *(...)*
> *IV - o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), criado pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 9 de julho de 1970;*
> *V - o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), gestor da contribuição social do salário-educação, instituída pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996.*
> *(...)*
> *§ 5º A contribuição de que trata este artigo é calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, e é devida:*
> *I - pela empresa ou equiparada, de acordo com o código FPAS da atividade, atribuído na forma deste Capítulo;*
> *(...)*
> ***Art. 109-A*** *. Não estão sujeitos à contribuição de que trata o art. 109:*
> *I - órgãos e entidades do Poder Público, inclusive agências reguladoras de atividade econômica;*
> *(...)*
> *VII - as entidades a que se refere o inciso I do § 1º do art. 109, constituídas sob a forma de serviço social autônomo, exceto quanto à contribuição social do salário-educação e à contribuição devida ao Incra.*

VIII - entidades beneficentes de assistência social certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e que cumpram os requisitos legais.

(...)
Art. 109-B *.Cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.*
§ 1º Na hipótese de reclassificação de ofício, a autoridade administrativa constituirá o crédito tributário, se existente a respectiva obrigação, e comunicará ao sujeito passivo e às entidades e fundos interessados as alterações realizadas.
§ 2º Em caso de discordância, o sujeito passivo poderá, em 30 (trinta) dias, impugnar o ato de reclassificação da atividade ou o lançamento dele decorrente, observado, quanto a este, o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 109-C *. A classificação de que trata o art. 109-B terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, observadas as regras abaixo, na ordem em que apresentadas:*
I - a classificação será feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), ressalvado o disposto nos arts. 109-D e 109-E e as atividades em relação às quais a lei estabeleça forma diversa de contribuição;
II - a atividade declarada como principal no CNPJ deverá corresponder à classificação feita na forma do inciso I, prevalecendo esta em caso de divergência;
III - na hipótese de a pessoa jurídica desenvolver mais de uma atividade, prevalecerá, para fins de classificação, a atividade preponderante, assim considerada a que representa o objeto social da empresa, ou a unidade de produto, para a qual convergem as demais em regime de conexão funcional (CLT, art. 581, § 2º);
IV - se nenhuma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica se caracterizar como preponderante, aplica-se a cada atividade o respectivo código FPAS, na forma do inciso I.
§ 1º Considera-se regime de conexão funcional, para fins de definição da atividade preponderante, a finalidade comum em função da qual duas ou mais atividades se interagem, sem descaracterizar sua natureza individual, a fim de realizar o objeto social da pessoa jurídica.
§ 2º Classificada a atividade na forma deste artigo, ser-lhe-ão atribuídos o código FPAS e as alíquotas de contribuição correspondentes, de acordo com as seguintes tabelas (Quadros 1 a 6), considerado o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe:"
§ 3º As empresas, inclusive as constituídas na forma de cooperativa, que desenvolvam as atividades referidas no § 5º do art. 72 enquadram-se no código FPAS 736 e contribuirão com as alíquotas previstas para este código no Anexo II desta Instrução Normativa, observado, quanto às cooperativas de crédito, o disposto no § 4º.

§ 4º As cooperativas de crédito enquadram-se no código FPAS 787, observado o disposto no § 12 do art. 72.

§ 5º As Entidades Beneficentes de Assistência Social (Ebas) certificadas e em gozo da isenção enquadram-se no código FPAS 639 e contribuirão com as alíquotas previstas para este código no Anexo II desta Instrução Normativa.
(...)

14. A determinação primeira que exsurge dos artigos reproduzidos é a de que a responsabilidade pelo enquadramento no código FPAS é da própria pessoa jurídica (art. 109-B), a quem compete classificar sua atividade e atribuir-se-lhe o código correspondente, entretanto, por anuência da competência originária da Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 109), cabe a esta autoridade administrativa atuar, de ofício, nos casos que assim necessitar, inclusive, neste ponto, aplicando-se, na insurgência do contribuinte quanto ao seu inconformismo no caso de enquadramento de ofício, o rito procedimental previsto no Decreto n.º 70.235, de 1972.

15. É de se notar que as orientações previstas nos artigos 109 a 111-L da IN RFB n.º 971, de 2009, servem para se conhecer as contribuições devidas aos chamados "terceiros" a partir da identificação, pela própria pessoa jurídica, de seu código FPAS, ali já ficando consignado que não estão sujeitos a tais contribuições (dos "terceiros") as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o artigo 240 da Constituição Federal de 1988, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical, constituídas sob a forma de serviço social autônomo, entretanto, sem que essa não sujeição alcance a contribuição social do salário-educação e a contribuição devida ao Incra (artigo 109-A, inciso VII, combinado com artigo 109, parágrafo 1º, inciso I).

16. Observa-se que a essência, para fins de caracterização do FPAS de uma determinada pessoa jurídica, é o exercício de sua principal atividade, precisamente, a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, seguindo-se, para tal desiderato, as regras constantes nos incisos I a IV do artigo 109-C e as especificidades dos artigos seguintes, findo o qual, ser-lhe-á atribuído o código FPAS e as alíquotas de contribuição correspondentes, de acordo com as tabelas embutidas nos Quadros 1 a 6 (que estão inseridos após aquele artigo), considerando, ainda, o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe.

17. Ainda como parte do conteúdo do capítulo referente à classificação da atividade para fins de atribuição do código FPAS, nota-se que a IN RFB n.º 971, de 2009, entre seus artigos 109-C a 111-L, sempre faz referência à aplicação do seu Anexo II (que foi substituído pelo Anexo I da IN RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012), nele constando, resumidamente, todos os códigos FPAS e suas respectivas alíquotas de contribuições previdenciárias patronais (relativa ao percentual de 20% destinada à Previdência Social e aos percentuais variáveis para custear o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – Gilrat) e as destinadas aos "terceiros" (salário-educação, Incra, Senai, Sesi, Senac, Sesc, Sebrae, DPC, Fundo Aeroviário, Senar, Sest, Senat e Sescoop), conforme se reproduz, *verbis*:

ANEXO I
TABELA DE ALÍQUOTAS POR CÓDIGOS FPAS

CÓDIGO DO FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GILRAT	Salário-Educação	INCRA	SENAI	SESI	SENAC	SESC	SEBRAE	DPC	Fundo Aeroviário	SENAR	SEST	SENAT	SESCOOP	Total Out. Ent. Ou Fundos
	…	...	0001	0002	0004	0008	0016	0032	0064	0128	0256	0512	1024	2048	4096	
507	20	Variável	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8

507 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
515	20	Variável	2,5	0,2	---	---	1,0	1,5	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
515 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
523	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
531	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
540	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
558	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	5,2
566	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
566 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
574	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
574 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
582	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
590	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
604	---	---	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
612	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	1,5	1,0	---	5,8
612 Cooperativa	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
620	20	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1,5	1,0	---	2,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
647	---	---	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
655	20	Variável	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
680	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
736	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
736 Cooperativa(1)	22,5	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
744 Seg. Especial	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pessoa Física	2,0	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 Pes. Jurídica	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
744 Agroindústria	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,25	---	---	---	0,25
779	5,0	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
787	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	5,2
787Cooperativa(1)	20	Variável	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	5,2
795 Cooperativa	20	Variável	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	7,7
825	---	---	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
833	---	---	2,5	0,2	1,0	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
876	20	Variável	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Nota (1): Até 24/09/2007 as cooperativas de crédito enquadravam-se no código FPAS 736. (§ 11 do art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009) e, a partir de 01/01/2008, por força do disposto no art. 10 da Lei nº 11.524, de 24 de setembro de 2007, e do principio da anualidade, passaram a contribuir para o SESCOOP, em substituição à contribuição patronal adicional de 2,5%, com enquadramento no código FPAS 787 (§ 12 do art. 72 e § 2º do art. 109-F da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009). As demais cooperativas que desenvolvam atividades do código FPAS 736, sujeitam-se à contribuição patronal adicional devida à Seguridade Social de 2,5%, sem contribuição para o SESCOOP, por não estarem abrangidas pelo inciso I do **caput** e pelo § 2º do art. 10 da Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001.

18. Bem particular é o caso das entidades beneficentes de assistência social, estas, quando certificadas e em gozo do benefício da isenção, são enquadradas no código FPAS 639, o que implica dizer, não recolhem as contribuições previdenciárias patronais, terceiros e as devidas ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat).

19. Ao discorrer sobre os serviços sociais autônomos, Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, Capítulo VI, item 7.1.1, página 405), com propriedade, doutrina sobre tais serviços, *in verbis*:

> *Serviços sociais autônomos são todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de Direito Privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais. São entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias. São exemplos desses entes os diversos serviços sociais da indústria e do comércio (SENAI, SENAC, SESC, SESI), com estrutura e organização especiais, genuinamente brasileiras.*
>
> *Essas instituições, embora oficializadas pelo Estado, não integram a Administração direta nem a indireta, mas trabalham ao lado do Estado, sob seu amparo, cooperando nos setores, atividades e serviços que lhes são atribuídos, por considerados de interesse específico de determinados beneficiários. Recebem, por isso, oficialização do Poder Público e autorização legal para arrecadarem e utilizarem na sua manutenção contribuições parafiscais, quando*

não são subsidiadas diretamente por recursos orçamentários da entidade que as criou.

20. De relevância, salienta-se que não há previsão legal para a cobrança de contribuições entre os serviços sociais autônomos. Sobre este tema, provocada pela Divisão de Terceiros da extinta Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), a Procuradoria Federal Especializada do Instituto Nacional do Seguro Social – (PFE-INSS), por meio do Parecer PFE-INSS/CGMT/DCMT n.º 14, de 19 de novembro de 2003, assim se pronunciou, *in verbis*:

> *Patente, pois, a diversidade entre umas e outras e a perfeita adequação dessas contribuições às balizas delineadas para a subespécie, senão vejamos:*
> *- SESI/SENAI: atuação na seara industrial. Contribuintes: estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria, bem como aqueles referentes aos transportes (até a instituição do SEST/SENAT), comunicação e pesca.*
> *- SESC/SENAC: atuação na seara comercial, incluindo as empresas prestadoras de serviço. Contribuintes: estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação nacional do comércio*
> *- SENAR: atuação na seara rural. Contribuintes: pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades agroindustriais, agropecuárias, extrativistas vegetais e animais, cooperativistas rurais e sindicais patronais rurais.*
> *- SEST/SENAT: atuação na seara de transportes. Contribuintes: empresas de transporte rodoviário e transportadores autônomos.*
> *- SESCOOP: atuação na seara das cooperativas. Contribuintes: cooperativas.*
> *(...)*
> *2.6. Se as pessoas jurídicas devem contribuir para o sistema "S" porque o ato de empregar implica o dever de valorizar o trabalho humano através da oferta de serviços sociais e de formação profissional aos indivíduos vinculados a sua categoria, tal não importa a contribuição das próprias entidades para esse fim fomentadas pelo Poder Público.*
> *Com efeito, se determinada entidade integrante do sistema "S" volta-se ao serviço social ou à formação profissional na seara do comércio, e tendo em mira a pertinência temática, que comanda as contribuições para o sistema, não pratica o fato gerador das contribuições de idêntica natureza destinadas a outros segmentos, à exceção daquelas destinadas ao INCRA e ao FNDE (Salário-Educação), cuja sujeição passiva a todos estende-se.*
> *Ademais, e a conclusão é válida também em se examinando o insubsistente dever de a entidade contribuir para ela própria (que em verdade consistiria em confusão, arrolada no Código Civil como uma das formas de extinção das obrigações), encerraria ilogicidade a atuação dessas entidades paralelamente ao Estado de forma a implementar os objetivos acima, dando ensejo, ao assim fazer, à instauração da obrigação tributária de pagar contribuições justamente para esse fim que ela já desempenha.*
> *Some-se a isso o fato de que as atividades acima descritas cingem-se, primordialmente, à prestação de serviços para se desincumbir de seu fim constitucional (de modo que o objeto social não é a atividade em si, senão que ofertar serviço social e de formação profissional), o que daria azo a que o tributo devido por todas ao desempenhar seu fim institucional fosse vertido a apenas uma delas.*
> *(...)*
> *A contribuição ao INCRA, em se tratando de contribuição de intervenção do domínio econômico compartilhada com todas as empresas, é devida pelas entidades do sistema "S", o que é corroborado pelo Parecer CJ nº 1.113, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 16.01.1998.*

Sob outro fundamento, também é devido o salário-educação, pois que cuida de contribuição social geral que se volta não ao serviço social e à profissionalização, senão que ao art. 212, §5º, que o prevê como fonte adicional de financiamento do ensino público fundamental, por isso que tocante a toda a sociedade.
(...)
3. CONCLUSÃO.
Por todo o exposto, acatam-se as conclusões formuladas pela Divisão de Terceiros nos seguintes termos:
(...)
6. ainda com base nessas atividades, entende-se que nenhuma entidade do sistema 'S' deve recolher contribuição à outra, salvo a contribuição para o INCRA e para o salário-educação.

21. No que tange à cronologia dos dispositivos normativos que sustentam e disciplinam a matéria em questão, tem-se que a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 3, de 14 de julho de 2005, no original do parágrafo 8º do artigo 139, assim prescrevia, *in fine*:

Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.
(...)
§ 8º Não cabe cobrança de contribuições para outras entidades ou fundos quando se tratar de contribuinte Pessoa Jurídica de Direito Privado constituída sob a forma de Serviço Social Autônomo ou Agência de Promoção e Desenvolvimento.

22. Alterado pela Instrução Normativa MPS/SRP n.º 20, de 11 de janeiro de 2007, o parágrafo 8º do mencionado artigo 139 passou a viger com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.
(...)
§ 8º As pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social Autônomo não se sujeitam ao recolhimento de contribuições para outras entidades ou fundos, exceto as destinadas para o INCRA e para o Salário-Educação, obedecido o respectivo enquadramento no código FPAS 523 do Anexo II.

23. A IN RFB n.º 785, de 19 de novembro de 2007, alterou o Anexo II da IN MPS/SRP n.º 3, de 2005, com vigência a partir de 2 de janeiro de 2008. No novo Anexo II não se fez referência, no código FPAS 523, às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de serviço social autônomo, em razão de a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) não contemplar o serviço social autônomo como atividade em sua codificação, segundo se comprova pela reprodução a seguir, *in fine*:

Art. 2º O Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, passa a vigorar conforme Anexo Único a esta Instrução Normativa.
Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, exceto quanto ao seu Anexo Único que vigorará a partir de 02 de janeiro de 2008.

Anexo II (IN RFB nº 785, de 2007)

9411-1/00	1,00%	523	Atividades de organizações associativas patronais e empresariais (566 Se vinculada ao ex IAPC)
9412-0/00	1,00%	523	Atividades de organizações associativas profissionais (566 Se vinculada ao ex IAPC)
9420-1/00	3,00%	523	Atividades de organizações sindicais (566 Se vinculada ao ex IAPC)

24. Nota-se, entretanto, que apesar de não haver no Anexo II (alterado pela IN RFB n.º 785, de 2007) referência no código FPAS 523 para as pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de serviço social autônomo, permaneceu em vigor o disposto no parágrafo 8º do artigo 139 da IN MPS/SRP n.º 3, de 2005, com a redação dada pela IN MPS/SRP n.º 20, de 2007. Dessa forma, as pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de serviço social autônomo continuaram sujeitas ao recolhimento de contribuições destinadas para o Incra e para o Salário-Educação, imposição esta desde a vigência da IN MPS/SRP n.º 20, de 2007.

25. Conforme dito em linhas anteriores, a Instrução Normativa que trata atualmente sobre a matéria é a de n.º 971, de 2009, cuja redação atualizada até a presente data encontra-se reproduzida no item 13; observa-se que, na forma dos artigos 109, inciso I e 109-A, inciso VII desta vigente instrução normativa, se manteve o sentido de que as pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de serviço social autônomo continuaram sujeitas ao recolhimento de contribuições destinadas para o Incra e para o Salário-Educação, portanto, sem solução de continuidade quanto a esta obrigação.

26. Também, como inovação, a IN RFB n.º 971, de 2009 (na redação atualizada até o presente momento), faz constar, como dois de seus Anexos, os de números I e II. O Anexo I (atualmente é aquele previsto pela IN RFB n.º 1.071, de 15 de setembro de 2010) trata da relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco (conforme a classificação nacional de atividades econômicas), sem fazer qualquer referência ao código FPAS; e o Anexo II (que é o atual Anexo I da IN RFB n.º 1.238, de 11 de janeiro de 2012) diz respeito exatamente à tabela de alíquotas por código FPAS, este, reproduzido no item 17.

27. Salienta-se que no Anexo II, repita-se, é o atual Anexo I da IN RFB n.º 1.238, de 2012, existem três FPAS indicando que as pessoas jurídicas neles enquadradas recolhem, quanto aos terceiros, apenas as contribuições destinadas ao Incra e ao Salário-Educação, quais sejam, os FPAS's 523, 604 e 736.

28. A IN RFB n.º 971, de 2009, nas orientações contidas no seu artigo 109-C, parágrafo 3º, indica que o FPAS 736 diz respeito às instituições financeiras e bancos de um modo geral, além das cooperativas, exceto as de crédito; e o FPAS 604 relaciona-se com as contribuições destinadas aos terceiros pela agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei n.º 10.256, de 9 de julho de 2001, com percentual a incidir sobre a folha de salários do setor rural, bem como pela pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural, calculada as contribuições sobre o valor total da folha de salários, e, ainda, pela cooperativa relativamente aos trabalhadores contratados exclusivamente para a colheita da produção dos cooperados (artigos 111-F, inciso III, 111-G e parágrafo 2º do 111-H).

29. Quanto ao FPAS 523, as referências da IN RFB n.º 971, de 2009 (na redação atualizada até a presente data), dizem respeito ao constante no parágrafo 2º do artigo 109-A e no artigo 111-L, alínea II, segundo os quais, respectivamente, "na hipótese do § 1º a empresa de navegação apresentará GFIP específica para os trabalhadores (tripulantes) da

embarcação inscrita no REB, na qual informará código FPAS 523 e o código de terceiros 0003 e, para as demais embarcações, apresentará GFIP com código FPAS 540 e o código de terceiros 0131", e que o Órgão Gestor de Mão-de-Obra – Ogmo "contribuirá sobre a remuneração de seus empregados permanentes e trabalhadores autônomos (contribuintes individuais), mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 523 e o código de terceiros 0003".

30. A toda evidência, conciliando as determinações constantes na IN RFB n.º 971, de 2009 (na atualização aqui referenciada), precisamente as disposições discriminadas nos artigos 109 a 111-L e o Anexo II (atualmente Anexo I da IN RFB n.º 1.238, de 2012), em especial, as orientações ali contidas, não resta dúvida de que os serviços sociais autônomos continuam enquadrados no código FPAS 523, por exclusão e em atenção ao fato de que tais pessoas jurídicas não se confundem com instituições financeiras e bancos de um modo geral, ou cooperativas (FPAS 736), muito menos ainda com agroindústria ou pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural (FPAS 604).

31. No caso que ora se examina, a consulente obteve provimento judicial no sentido da "...não obrigatoriedade do recolhimento das contribuições previdenciárias e seguro acidentes de trabalho – SAT...", conforme reprodução de parte do instrumento de consulta, daí se concluindo pela obrigatoriedade no que tange ao recolhimento das contribuições devidas aos terceiros (Salário-Educação e Incra). Neste diapasão, ao confeccionar a GFIP utilizando-se do sistema Sefip, mensalmente a consulente tem apurado valores a recolher em montante superior ao efetivamente devido, pois o referido sistema, com base no FPAS 523, calcula o tributo com a inclusão da parte patronal e do seguro acidente de trabalho (hoje, Gilrat), estes, abrangido pela decisão judicial que a isentou de tais contribuições.

32. Em trechos anteriores desta solução de consulta ficou patente que à entidade beneficente de assistência social, certificada e em gozo do benefício da isenção, aplicar-se-ia o código FPAS 639, cuja indicação das contribuições por elas devidas seriam aquelas previstas no Anexo II da IN RFB n.º 971, de 2009 (substituído pelo Anexo I da IN RFB n.º 1.238, de 2012), vale dizer, não tem contribuições patronais, previdenciárias ou não, a recolher. Entretanto, em vista da inexistência de quaisquer contribuições patronais a recolher relativamente a essas entidades, no caso da presente consulente não se lhe aplicaria o referido FPAS 639, pois o seu caso amolda-se à situação em que são devidas as contribuições destinadas aos terceiros (Salário-Educação e Incra).

33. Neste caminho, em face da inexistência de regramento próprio para o caso em tela, resta à consulente aplicar, por analogia, os procedimentos previstos no Ato Declaratório Executivo Codac n.º 82, de 1 de outubro de 2009, e no Ato Declaratório Executivo Codac n.º 93, de 19 de dezembro de 2011, segundo os quais, a diferença relativa à contribuição previdenciária patronal entre o valor calculado pelo Sefip e o valor apurado pelo contribuinte em face da decisão judicial poderá ser informado no campo "Compensação", sendo que a Guia da Previdência Social (GPS) gerada pela Sefip deverá ser desprezada, com posterior confecção de uma outra a ser preenchida manualmente com os valores efetivamente devidos. Segue reprodução de parte dos referidos Atos Declaratórios Executivos, *in verbis*:

> **ADE Codac n.º 82, de 2009**
> ***Art. 1º*** *Para fins de aplicação da redução das alíquotas de contribuição previdenciária prevista no art. 201-D do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação (TI) e de tecnologia da informação e comunicação (TIC), que se enquadram nas condições*

previstas nos §§ 3º e 4º do mesmo artigo, deverão observar, quando da prestação de informações no Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (SEFIP), o disposto neste artigo.
§ 1º A diferença relativa à contribuição previdenciária patronal entre o valor calculado pelo SEFIP e o valor apurado conforme disposto no art. 201-D do Decreto nº 3.048, de 1999, deverá ser informada no campo "Compensação".
§ 2º O disposto no § 1º aplica-se também às contribuições destinadas a outras entidades e fundos.
§3º A Guia da Previdência Social (GPS) gerada pelo SEFIP deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS manualmente com os valores efetivamente devidos.

ADE Codac n.º 93, de 2011
Art. 1º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, prevista no caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, as empresas que prestam serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (Sefip), até que ocorra a adequação desse sistema.
§ 1º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/ Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "Compensação".
§ 2º Fica mantida a orientação prevista no Ato Declaratório Executivo Codac nº 82, de 1º de outubro de 2009, em relação às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos para as empresas de TI e TIC que exportam serviços para o mercado externo.
§ 3º A Guia da Previdência Social (GPS) gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).
§ 4º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

34. Observa-se, desde logo, que, conquanto os artigos 1º dos referidos Atos Declaratórios façam menção apenas às empresas que prestam serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), por analogia, seus comandos podem ser estendidos também aos casos em que não há como se adequar à situação fática àquela calculada pelo sistema do Sefip, mormente quando uma pessoa jurídica encontra-se sob amparo de um provimento judicial.

35. Assim, inexistindo procedimento administrativo normatizado que se adeque à situação fática relatada pela consulente, até que os sistemas informatizados estejam ajustados para processarem essas ocorrências, os valores da contribuição previdenciária patronal e da contribuição devida ao custeio do seguro acidente de trabalho (hoje, Gilrat) calculados pelo sistema Sefip e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social", nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais", deverão ser somados e lançados no campo "Compensação".

36. Trata-se de medida necessária e precária para evitar o recolhimento indevido por parte da consulente, considerando que esta possui provimento judicial que lhe assegura o direito de não recolher as contribuições previdenciárias patronais e aquelas destinadas ao custeio do seguro acidente de trabalho (hoje, Gilrat).

Conclusão

37. À vista do exposto, conclui-se que a pessoa jurídica constituída sob a forma de serviço social autônomo deve se enquadrar no código FPAS 523, e que, em face da inexistência de procedimento administrativo normatizado que se adeque à situação fática relatada pela consulente, a diferença relativa à contribuição previdenciária patronal entre o valor calculado pelo Sefip e o valor apurado pelo próprio contribuinte em face da decisão judicial poderá ser informado no campo "Compensação", sendo que a Guia da Previdência Social (GPS) gerada pelo Sefip deverá ser desprezada, com posterior confecção de uma outra a ser preenchida manualmente com os valores efetivamente devidos.

38. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

Fortaleza, 30 de outubro de 2013

assinado digitalmente
Caubi Castelo Branco
Auditor-Fiscal da RFB
Matrícula 0954052

39. De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Fortaleza, 30 de outubro de 2013

assinado digitalmente
João Carlos Diógenes de Oliveira
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit03

40. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

assinado digitalmente
Mirza Mendes Reis
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

41. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit