



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|------------------------|----------------------------|
| PROCESSO | 00000.000000/0000-00 |
| SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA | 1 – COSIT |
| DATA | 14 de julho de 2023 |
| INTERESSADO | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF | 00.000-00000/0000-00 |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. RECONHECIMENTO JUDICIAL COMO ENTIDADE BENEFICENTE SEM CEBAS. FPAS. ENQUADRAMENTO. ISENÇÃO. IMUNIDADE. DECLARAÇÃO.

A pessoa jurídica constituída sob a forma de serviço social autônomo enquadra-se no código FPAS 523, ainda que, por decisão judicial, tenha sido declarada entidade beneficente – embora sem que lhe seja exigida a apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) – para conferir-lhe o direito de não recolher as contribuições previdenciárias patronais, previstas no art. 22, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Não é possível aplicar, por analogia, procedimentos estabelecidos em Atos Declaratórios Executivos emanados das Coordenações-Gerais da RFB. Somente as hipóteses expressamente previstas por atos das Coordenações-Gerais da RFB estão legitimadas a adotar os respectivos procedimentos operacionais normatizados.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 48; IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 109-A, incisos VII e VIII; IN RFB nº 2.110, de 2022, art. 82, incisos VII e VIII.

Reforma a Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit.

Reforma parcialmente a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica em epígrafe propõe, tempestivamente, Recurso Especial de Divergência, com fulcro no art. 48, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 19, §§ 2º e 3º, da

Instrução Normativa (IN) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (atual art. 35 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021), em virtude de alegada divergência entre a Solução de Consulta (SC) nº 4.006 – SRRF04/Disit, de 2021, vinculada à Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, e a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013.

2. As ementas dos indigitados atos interpretativos enunciam o seguinte:

Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit, de 2021.

Assunto: Contribuições Sociais

ENTIDADE BENEFICENTE ISENÇÃO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. FPAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 101 - COSIT, DE 17 DE AGOSTO DE 2018.

Entidade beneficente contemplada com isenção ou imunidade das contribuições previdenciárias deve utilizar o código FPAS 639.

Dispositivos Legais: Solução de Consulta nº 101 - Cosit, de 2018; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos I, II e XIV.

Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ENTIDADE BENEFICENTE ISENTA. CONTRATAÇÃO DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALÍQUOTA.

A alíquota incidente sobre o salário de contribuição do contribuinte individual que presta serviços a entidade beneficente isenta da cota patronal, observado o limite máximo do salário de contribuição, é de 20%.

O contribuinte individual não pode deduzir 45% da contribuição patronal incidente sobre a remuneração que a entidade beneficente isenta lhe tenha pago ou creditado, haja vista que, neste caso, inexistente contribuição patronal efetivamente recolhida ou declarada a deduzir.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, arts. 21 e 30, § 4º e RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 216, § 26º; IN RFB 971, de 2009, art. 65, inciso II, alínea “a”.

Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013.

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.

3. Em breve retrospecto, inicialmente, a recorrente ingressou com consulta fiscal motivada por decisão judicial na qual foi considerada entidade beneficente, nos termos do § 7º, art. 195, da Constituição Federal, e que lhe adjudicou imunidade às contribuições previdenciárias patronais, nesses termos:

Forte em tais razões, JULGO PROCEDENTE O PEDIDO para:

- a) declarar a inexigibilidade das Contribuição Previdenciárias Patronais;
- b) **declarar a imunidade tributária do autor, por ser um serviço social autônomo e entidade beneficente** nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, c/c o art. 14 do Código Tributário Nacional, não lhe sendo exigida a apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS;
- c) garantir o direito em efetuar a compensação sem limites de tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil caso o autor esteja submetido ao E-Social, caso contrário, a compensação estará limitada a contribuições de mesma espécie, devendo ser respeitado o prazo prescricional quinquenal contada do ajuizamento desta ação e a aplicação da taxa Selic;
- d) garantir o direito à restituição, caso não opte pela compensação, acrescido de juros pela SELIC, respeitando a prescrição quinquenal contada do ajuizamento desta ação;

4. Após o trânsito em julgado da decisão sobredita, exurgiu, para o contribuinte, dúvida acerca da correta classificação do código FPAS, uma vez que, embora permaneça sendo entidade de serviço social autônomo – art. 109-A, inciso VII, da revogada IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (atual art. 82, VII, da IN RFB nº 2.110, de 2022) –, também passa a ser considerada entidade beneficente – art. 109-A, inciso VIII, da revogada IN RFB nº 971, de 2009 (atual art. 82, VIII, da IN RFB nº 2.110, de 2022) – muito embora, judicialmente, não tenham sido afastadas as contribuições devidas a terceiros.

4.1. Assim, cediço que é a definição do referido código FPAS quem direciona à alíquota final das contribuições sociais devidas e, mais que isso, o código FPAS consolida de modo estanque essa tributação, então, a postulante indagou qual enquadramento aplicável, especialmente porque nenhuma das previsões atende plenamente a sua condição tributária: a tributação dos serviços sociais autônomos inclui as contribuições previdenciárias patronais – da qual está imune; e a tributação das entidades beneficentes não contém as contribuições devidas a terceiros.

4.2. Como desdobramento da primeira questão, a recorrente solicita esclarecimento do procedimento adequado para, com efeito, resolver sua declaração, tendo em vista as limitações operacionais encontradas, sobretudo em razão do observado na Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, e na Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018.

5. Finalmente, a Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit, de 2021, dirimiu a questão subsumindo a consulente ao código FPAS 639, com fundamento na vinculação à SC nº 101 – Cosit, de 2018.

5.1. Contudo, o desfecho promovido pela Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit, de 2021, não apaziguou a postulante, que interpôs recurso especial de divergência em que protesta duas incongruências entre as indigitadas soluções de consulta: (I) o correto código FPAS para a entidade de

serviço social autônomo com reconhecimento judicial de *status* de entidade beneficente; e (II) a forma adequada de declaração em sistema para efetiva fruição da vantagem fiscal concedida judicialmente.

FUNDAMENTOS

6. Registra-se que a IN RFB nº 1.396, de 2013, vigente na época em que protocolado o recurso, foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular, a partir de 1º de janeiro de 2022, o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da RFB, em substituição àquela instrução normativa.

7. Preliminarmente, destaca-se que a solução de consulta vinculada está limitada a hipótese de consulta com mesmo objeto de outra consulta anterior, de modo que apenas deve reproduzir o entendimento constante na solução de consulta proferida pela Cosit, conforme disposto na IN RFB nº 2.058, de 2021, veja-se:

Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.

7.1. Dessa constatação, infere-se que o desiderato da Solução de Divergência é preservar uníssonas as Soluções de Consulta emanadas pela Cosit, afinal, se a solução de consulta vinculada apenas repete o conteúdo de solução de consulta Cosit, então, é nesta última que reside o conflito; por outro lado, se o conflito aventado extingue-se na própria solução de consulta vinculada, então, não há divergência entre as soluções de consulta Cosit e, certamente, a vinculação deve ter ocorrido sem o supedâneo necessário, merecendo, por essa razão, ser reformada.

8. Pois bem, no mérito da classificação do código FPAS do serviço social autônomo reconhecido judicialmente como entidade beneficente, o cotejo da Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, com a Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, não apresenta discrepância, uma vez que cuidam de situações distintas.

8.1. A Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, versa sobre consulta de pessoa jurídica que presta serviços na área de saúde e obteve o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) administrativamente, com base nos critérios legais, cuja dúvida orbita a tributação previdenciária de contribuintes individuais que lhe prestam serviço. Nesse contexto, relata que em razão da defasagem do sistema de declarações tributárias em relação à lei, recorreu a artifício irregular para obter o resultado numérico compatível com o tratamento tributário previsto em lei, mas formal e materialmente incorreto. Logo, o objeto da Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, não se confunde com o caso trazido pela recorrente, que não possui CEBAS, e cuja dúvida não remete à tributação de contribuintes individuais que lhe prestam serviço.

8.2. Por sua vez, a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, aborda a classificação do código FPAS para pessoa jurídica constituída na forma de serviço social autônomo que, por decisão judicial, obteve o direito de não recolher as contribuições previdenciárias patronais. Situação idêntica à narrada pela consulente irresignada.

8.3. Pelas razões expostas, não se reconhece divergência, nesse quesito, entre a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, e a Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018. Todavia, verifica-se que não há sustentáculo factual e normativo para a vinculação estabelecida pela Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit, de 2021. Deveras, nesse aspecto, a situação em recurso subsume-se à hipótese dirimida pela Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013.

9. Entretanto, as soluções de consulta Cosit supracitadas interseccionam em outro ponto, qual seja, a solução prática da respectiva declaração tributária, a qual, recorda-se, atualmente, é realizada pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), consoante disposto na IN RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021.

9.1. A mencionada Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, ainda sob a égide de outro instrumento de declaração, definiu que enquanto o sistema de declaração das obrigações tributárias não previsse o tratamento devido, a consulente deveria lançar os valores de contribuições previdenciárias indevidas no campo *compensação*, conforme dissertado no excerto a seguir:

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:

(...)

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 encontrasse 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.

9.2. Diferentemente, a Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, acerca da legitimidade da manipulação do sistema de modo infiel à situação material e formal, inclusa a compensação tributária ficta apenas para consecução de resultado aritmético pretendido, concluiu pela sua ilegitimidade jurídica, *in litteris*:

17. Registre-se, por oportuno, que a utilização do código FPAS 515 para o caso relatado, bem como a compensação da contribuição patronal realizada, não encontram amparo na legislação tributária/previdenciária (IN RFB nº 971, de 2009) e nem no Manual da GFIP, podendo, inclusive, ocasionar a lavratura de auto de infração por informações incorretas ou inexatas em GFIP, haja vista que, se o Consulente for entidade beneficente contemplada com a isenção das contribuições previdenciárias, o código FPAS a ser utilizado na GFIP é o 639, e não o 515.

9.3. Desse modo, reconhece-se, nesse ponto, a divergência entre a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, e a Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018.

9.4. Pois bem, é importante sublinhar que a dúvida fiscal deve lastrear-se em disposição legal que atraia o mister hermenêutico. Sem tal conferência, a inquietação, no caso em tela, reduz-se a orientação sobre preenchimento de declarações, o que exorbita o escopo do processo formal de consulta, cuja finalidade é unicamente solucionar dúvidas de natureza interpretativa da legislação tributária, conforme disposto no art. 1º da IN RFB nº 2.058, de 2021.

9.5. Nesse diapasão, não obstante as regras exaradas pela então Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança (Codac) da RFB sejam formalmente normas, são injunções cujo condão é estabelecer preceitos operacionais dos sistemas de declaração tributária, não cabendo, portanto, sua discussão na instância interpretativa, isto é, não é plausível o uso da ciência exegética para definir o alcance de atos emanados pela Codac/RFB com fulcro em princípios gerais hermenêuticos e regras tributárias, pois esses são concebidos para balizar as normas que, de fato, governam a tributação. As soluções para vicissitudes entre leis e sistemas e eventuais artifícios operacionais tolerados não consubstanciam dúvida e resolução de caráter hermenêutico, mas sim operacional.

9.6. Portanto, ratifica-se a conclusão da Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018, no que concerne à impossibilidade jurídica de preenchimento ilegítimo dos campos de declaração tributária a fim de se obter resultado aritmético pretendido, exceto nas hipóteses excepcionais em que ato/norma de caráter operacional da RFB determine o procedimento específico. Isto é, não é possível aplicar, por analogia (como ocorreu na Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013), procedimentos estabelecidos em Atos Declaratórios Executivos emanados das Coordenações-Gerais da RFB. Somente

as hipóteses expressamente previstas por atos das Coordenações-Gerais da RFB estão legitimadas a adotar os respectivos procedimentos operacionais normatizados.

9.7. A propósito, por força do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996, esta solução de consulta não alcança eventos passados amparados pela Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013. Outrossim, uma vez que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) substituiu integralmente a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) – conforme disposto no art. 19 da IN RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021 –, então, não remanescem situações futuras a serem abrigadas pela Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013.

10. Por oportuno, reforça-se que orientações sobre preenchimento de declarações podem ser obtidas através dos meios de atendimento postos à disposição dos contribuintes pela RFB, que constam do seu site na Internet, no seguinte endereço eletrônico:

https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/canais_atendimento

CONCLUSÃO

11. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) A pessoa jurídica constituída sob a forma de serviço social autônomo enquadra-se no código FPAS 523, ainda que, por decisão judicial, tenha sido declarada entidade beneficente – embora sem que lhe seja exigida a apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) – para conferir-lhe o direito de não recolher as contribuições previdenciárias patronais, previstas no art. 22 incisos I a III da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) não é legítimo, em instrumentos de declaração de obrigações tributárias, arrogar-se do instituto da compensação tributária nem de outros institutos ou classificações que não correspondem à realidade jurídica, a fim de se obter resultado aritmético equivalente à obrigação tributária principal devida, exceto quando houver ato/norma operacional da RFB específico que determine, excepcionalmente, o procedimento. Isto é, não é possível aplicar, por analogia, procedimentos estabelecidos em Atos Declaratórios Executivos emanados das Coordenações-Gerais da RFB. Somente as hipóteses expressamente previstas por atos das Coordenações-Gerais da RFB estão legitimadas a adotar os respectivos procedimentos operacionais normatizados.

12. Por consequência:

- a) Mantem-se o entendimento proferido na Solução de Consulta nº 101 – Cosit, de 2018;
- b) Reforma-se a Solução de Consulta nº 4.006 – SRRF04/Disit; e
- c) Reforma-se parcialmente a Solução de Consulta nº 26 – Cosit, de 2013, no que contraria o entendimento expresso nesta Solução de Divergência Cosit.

Assinatura digital

LUÍS FELIPE VILLAR CAVALCANTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Assinatura digital

WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos. Publique-se na forma do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência aos destinatários das Soluções de Consulta reformadas.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação