



# Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.029 – DISIT/SRRF04
DATA	15 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

## **Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO. IMUNIDADE.

A pessoa jurídica constituída sob a forma de serviço social autônomo enquadra-se no código FPAS 523, na espécie dos autos.

## **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 1, DE 14 DE JULHO DE 2023.**

Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 109-A, incisos VII e VIII; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, art. 82, incisos VII e VIII.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, que ostenta natureza jurídica de serviço social autônomo (cfr. fl. XX), cuja petição está atravessada às fls. XX-XX.

2. Inicialmente, alega que vem recolhendo as contribuições previdenciárias por meio do código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 523, considerando as alíquotas de 20% (Previdência Social), 2,5% (Salário-Educação), 0,2% (Incrá) e RAT variável.

3. Colaciona, às fls. XX-XX, decisão transitada em julgado a XX de novembro de 2021 que declarou a inexistência da relação jurídico-tributária entre a XXX e a União Federal, em razão da “imunidade ampla” da parte autora, prevista nos arts. 12 e 13 da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, reconhecendo, por conseguinte, a inexigibilidade das contribuições sobre a seguridade social e de terceiros (contribuição previdenciária patronal, RAT/SAT, Contribuição para o PIS/Pasep e contribuições destinadas a terceiros, como Incra e Funrural) e, ainda, a inexigibilidade da exigência da apresentação do Cebas - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Informa que a

União foi condenada a restituir-lhe os valores indevidamente recolhidos nos últimos 5 anos antecedentes à propositura da ação, corrigidos pela taxa Selic.

4. Destaca que, contudo, depois do julgamento do mérito da ação relativamente à imunidade das contribuições previdenciárias, surgiu-lhe a necessidade de questionamento sobre o correto código FPAS e o código de terceiros.

5. Evoca a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que — seja dito de passagem — veio a ser revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022.

6. Diante do exposto, sob a alegativa de desejar evitar divergências e eventuais sanções, bem como restrições à emissão de certidão negativa de débito, causando-lhe possíveis transtornos pela falta da correta informação dos recolhimentos frente aos valores devidos, já que, se for mantido o código atualmente empregado, os valores recolhidos pela entidade poderão não mais corresponder às informações enviadas através do eSocial e DCTFWeb, a petionária interroga qual o correto código FPAS que deverá utilizar em virtude da decisão judicial em questão.

7. Ao final, presta as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

8. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## FUNDAMENTOS

9. De início, é para sublinhar que a consulta não sobrestá 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, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco sua eventual solução convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e os arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

10. Neste diapasão, adentrando no mérito processual, tendo em atenção que a presente consulta guarda semelhanças com a hipótese examinada pela Solução de Divergência nº 1, de 14 de julho de 2023, com ementa publicada no Diário Oficial da União de 21 de julho de 2023, Seção 1, pág. 26 — cujo inteiro teor também consta do endereço eletrônico desta Secretaria Especial na internet —, importa reproduzir, parcialmente, o disposto nesse ato, como segue:

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 Contribuições 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 eSocial, 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, exsurgiu, 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**

[...]

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 irressignada.

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:

[...]

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*:

[...]

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 abrangidas 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](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) Mantém-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.

(os grifos da ementa e dos itens 9.4, 9.5 e 11 não constam do original)

## **CONCLUSÃO**

11. Destarte, com fulcro nos arts. 29, inciso III, 34 e 39, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, força é adotar a orientação firmada pela aludida Solução de Divergência nº 1, de 2023.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*Assinatura digital*

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

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Diante do exposto, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Divergência nº 1, de 14 de julho de 2023, que, por brevidade de causa, passa a constituir parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivesse inteiramente reproduzida.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

*Assinatura digital*

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