



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 3 - Cosit

**Data** 6 de junho de 2019

**Origem** DIMAC/SRRF07

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O comando da Solução de Consulta Cosit nº 35, de 19 de abril de 2016, não abrange as operadoras de saúde constituídas sob a natureza jurídica de Cooperativas de Trabalho, sendo certo que estas últimas não estão sujeitas à contribuição de que trata o inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, em relação às importâncias por ela pagas, distribuídas ou creditadas aos respectivos cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que, por seu intermédio, tenham prestado a empresas.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, incisos III e IV; Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012; Ato Declaratório RFB nº 5, de 2015; Nota Técnica Cosit nº 18, de 2013; Parecer PGFN/CAT nº 2051, de 2013; NOTA PGFN/CRJ/Nº 604/2015, de 2013; Solução de Consulta Cosit nº 35, de 19 de abril de 2016.

e-dossiê nº 10070.000663/0418-35

## **Relatório**

Trata-se de consulta que tem por objetivo esclarecer quanto à incidência ou não da contribuição previdenciária a cargo da pessoa jurídica de que trata o art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre os valores pagos pelas cooperativas de trabalho que operam plano de assistência à saúde aos seus cooperados.

2. Explica o consulente que as operadoras de plano de assistência à saúde cuja natureza jurídica é a de cooperativa de trabalho entendem que o dispositivo legal acima citado não se lhes aplica, posto que haveria regra de tributação específica para as cooperativas, com o valor da contribuição previdenciária recaindo, na dicção do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.876, de 1999, sobre as pessoas jurídicas tomadoras dos serviços médicos prestados por seus cooperados.

3. Acrescenta que tal entendimento teria sido corroborado por manifestação da própria Receita Federal do Brasil que, após a declaração de inconstitucionalidade proferida nos autos do RE nº 595.838 - SP, com repercussão geral reconhecida, da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, pronunciou-se por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015, no sentido de que não subsistiria a imputação da contribuição previdenciária aos tomadores sobre as notas fiscais de serviços médicos prestados pelas referidas cooperativas, mas tão somente a obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos cooperados, calculada esta à alíquota de 20% sobre o salário de contribuição, não importando fossem tais serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas.

4. Informa que no mesmo sentido foi o Ato Declaratório Executivo Codac nº 14, de 2015, que teve por objetivo orientar “adequação” ao preenchimento da GFIP por parte das cooperativas de trabalho, estas na condição de meras responsáveis pela retenção, recolhimento e arrecadação das contribuições devidas pelos cooperados, de forma que o sistema SEFIP passasse a calcular tais contribuições previdenciárias à alíquota de 20% sobre a remuneração dos cooperados pelos serviços por eles prestados, não importando se a pessoas físicas ou jurídicas.

5. Acrescenta que, mesmo antes da declaração de inconstitucionalidade da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em resposta à Nota Técnica Cosit nº 18, de 29 de julho de 2013 - por meio da qual questionou-se a PGFN sobre o alcance das alterações legislativas promovidas no âmbito das cooperativa de trabalho e seus possíveis reflexos no custeio da Seguridade Social, especialmente com a publicação da Lei nº 12.690, de 2012 – foi exarado o Parecer PGFN 2.051/CAT/MF-DF, de 06 de novembro de 2013, que, eliminando dúvida previamente suscitada, firmou que as cooperativas descritas no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.690, de 2012, são sim cooperativas de trabalho, permanecendo a obrigação para as empresas que as contratassem de recolherem a contribuição previdenciária prevista no Art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, sem nenhuma modificação no então sistema de recolhimento para essas cooperativas.

6. Aduz que, portanto, por meio do citado parecer, a PGFN corroborou o entendimento segundo o qual as cooperativas de trabalho, inseridas, dentre estas, aquelas que operam planos de assistência à saúde, estariam dispensadas da contribuição previdenciária patronal de que trata o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, já que esta contribuição teria sido "substituída" por aquela prevista em seu inciso IV, a cargo dos tomadores dos serviços prestados pelos cooperados dessas cooperativas.

7. Trazendo para a discussão a Solução de Consulta Cosit nº 35, de 19 de abril de 2016, argumenta que tal ato dispõe que as operadoras de plano de assistência à saúde estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária patronal de que trata o art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre os valores pagos aos profissionais de saúde que prestem serviços a seus filiados. Assevera, ainda, que a citada solução de consulta possui alcance geral, não fazendo menção de que as operadoras com natureza ou personalidade jurídica de cooperativa de trabalho estariam excluídas de tal entendimento.

8. Conclui sua exposição defendendo que o STF, ao pronunciar a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, deixou bastante claro em seu aresto no RE 595.838/SP, que a manutenção de tal contribuição a cargo dos

tomadores não seria possível porquanto representaria "bis in idem" com outra contribuição previdenciária já existente no arcabouço legal vigente.

9. Sendo assim, considerando que o ADI nº 5, de 5 de maio de 2015, não esclareceu como se daria a tributação da contribuição previdenciária patronal após a declaração de inconstitucionalidade, tratando tão somente a respeito da apuração da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço à empresa ou à pessoa-física por meio de cooperativa de trabalho, cujo ônus econômico-financeiro recai sobre os cooperados e da qual a cooperativa de trabalho é mera responsável por sua retenção, recolhimento e arrecadação, e, uma vez que após a declaração de inconstitucionalidade não se observou a edição de novo normativo legal a respeito do tema, acarretando distorções de mercado e de concorrência em relação às demais operadoras de plano de saúde não constituídas sob a forma de cooperativas de trabalho, pergunta a consulente:

*I - O comando da Solução de Consulta Cosit nº 35, de 19 de abril de 2016 - "incide a contribuição previdenciária patronal prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobre os valores pagos por operadora de plano de assistência à saúde a profissionais que prestem serviços a seus filiados" - abrange TODAS as operadoras de plano de assistência à saúde, incluindo aquelas constituídas sob a natureza jurídica de Cooperativas de Trabalho?*

*II - Caso a resposta ao item anterior seja positiva, a partir de quando deve ser feita a exigência da contribuição previdenciária patronal às operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a natureza jurídica de Cooperativas de Trabalho, nos termos do inciso III do art. 22, da Lei 8.212/91?*

10. Como proposta de solução, defende que como a norma específica de tributação da contribuição previdenciária patronal das Cooperativas de Trabalho, trazida pelo inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, foi, posteriormente, objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, com repercussão geral, ao entendimento, na espécie, da ocorrência de bis in idem quando também considerada a norma geral, que prevê a incidência da contribuição sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, deve a tributação da contribuição previdenciária, após referida declaração de inconstitucionalidade, passar a recair na regra mais geral, ou seja, retornando a ser arcada pelas próprias operadoras de plano de assistência à saúde, constituídas sob a natureza jurídica de Cooperativas de Trabalho, conforme dispõe o inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991 e Solução de Consulta Cosit nº 35, de 2016.

11. É o relatório.

## Fundamentos

12. A contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991, foi inserida pela Lei nº 9.876, de 1999, que disciplinou novas formas de tributação previdenciária decorrentes dos serviços prestados por contribuintes individuais, revogando a Lei Complementar nº 84, que tratava da mesma matéria até então.

13. Note-se que, já na LC nº 84, de 1996, o regramento da contribuição patronal a cargo das empresas em geral, inclusive cooperativas (que não as de trabalho), incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais, não se confundia com o regramento da contribuição patronal a cargo das cooperativas de trabalho incidente sobre a remuneração de seus cooperados, vez que para estas últimas foi previsto dispositivo próprio, a saber, o inciso II do art. 1º da referida lei, ao passo que, para as primeiras, o assunto era tratado no inciso I. Vejamos (sem grifos nos originais):

*Lei Complementar 84, de 1996 (Revogada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

*Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:*

*I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e*

*II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.*

14. A Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, que revogou a citada LC nº 84, de 1996, alterou a sistemática contributiva das cooperativas de trabalho ao definir que caberia ao tomador de serviços dos cooperados uma nova contribuição previdenciária sobre uma base de cálculo também distinta, a saber, o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pela cooperativa de trabalho.

15. Dessa forma, a cooperativa de trabalho não teria de efetuar recolhimento algum em razão dos valores creditados a seus cooperados, já que tal obrigação havia sido substituída pelo recolhimento a cargo das empresas tomadoras de serviços, o que ia ao encontro da própria concepção reinante à época, estimulada pelo texto constitucional, que era a de criar uma forma de desoneração das cooperativas, objetivando fomentar essa forma de empreendedorismo voluntário.

16. Corroborando o entendimento acima expresso e espancando qualquer dúvida que pudesse pairar sobre o tema, foi publicado o Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999, que, alterando o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, acrescentou-lhe o § 19 ao artigo 201, o qual expressamente mostrou estar afastada das cooperativas de trabalho a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso II do caput do mesmo artigo. Mais tarde, o citado dispositivo recebeu pequena alteração por parte do Decreto nº 3.452, de 9 de maio de 2000, mantendo-se, no entanto, intacto o sentido do texto.

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

(...)

~~§ 19º A cooperativa de trabalho não está sujeita à contribuição de que trata o inciso II, em relação às importâncias por ela pagas, distribuídas ou creditadas aos respectivos cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que, por seu intermédio, tenham prestado a empresas. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)~~

**§ 19. A cooperativa de trabalho não está sujeita à contribuição de que trata o inciso II do caput, em relação às importâncias por ela pagas, distribuídas ou creditadas aos respectivos cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que, por seu intermédio, tenham prestado a empresas. (Redação dada pelo Decreto nº 3.452, de 2000)) (sem negrito no original)**

17. Posteriormente, o STF, por meio do julgamento do RE 595.838 SP, declarou inconstitucional a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, eis que entendeu que a referida norma, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, “a”, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, representando, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, §4º, da Constituição.

18. Logo em seguida à citada declaração de inconstitucionalidade, a Receita Federal do Brasil manifestou-se por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 2015, bem como por meio do Ato Declaratório Executivo Codac nº 14, de 2015, conforme mencionado na consulta, deixando claro o seu entendimento de que, na ausência de imputação da contribuição previdenciária prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, restaria às cooperativas de trabalho tão somente a obrigação de reter e recolher a contribuição previdenciária devida pelos cooperados. A novidade é que, no lugar das alíquotas diferenciadas de 11% e 20%, esta incidente sobre a remuneração dos cooperados que prestassem, por meio da cooperativa, serviços a pessoas físicas e à entidade beneficente em gozo de isenção da cota patronal, e aquela incidente sobre a remuneração dos cooperados que prestassem, por meio da cooperativa, serviços a pessoas jurídicas, a alíquota passaria a ser de 20% sobre o salário de contribuição de todos os cooperados, não importando se os mesmos prestassem serviços a pessoas físicas e a entidades isentas ou a pessoas jurídicas.

19. Assim, vez que a redução na alíquota, de 20% para 11%, é destinada apenas aos contribuintes individuais que prestem serviços às empresas contribuintes da cota patronal (daí a não extensão da redução da alíquota para os contribuintes individuais que prestem serviços às pessoas físicas e às entidades isentas da cota patronal), ao determinar a alíquota única de 20% para os cooperados que prestem serviços tanto a pessoas físicas como jurídicas por meio da cooperativa de trabalho, a Receita Federal do Brasil deixou transparecer o seu entendimento de que, após a declaração de inconstitucionalidade, a quota patronal de que trata o art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, continuava, como sempre o foi, sem qualquer aplicação para as cooperativas de trabalho. É a seguinte a redação dos atos citados:

**ADI RFB Nº 5, DE 25 DE MAIO DE 2015**

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838 - São Paulo, com repercussão geral reconhecida, da contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da mesma Lei, recurso no qual, com base no art. 19, inciso IV e § 4º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não mais contestará e recorrerá, conforme Nota/PGFN/CASTF nº 174, de 2015, declara:*

~~*Art. 1º O contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho deve recolher a contribuição previdenciária de 20% (vinte por cento) sobre o montante da remuneração recebida ou creditada em decorrência do serviço, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.*~~

*Art. 1º A alíquota da contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no § 11, ambos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Redação dada pelo(a) Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017)*

#### **ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAC Nº 14, DE 02 DE JUNHO DE 2015**

*Art. 1º A contribuição previdenciária devida pelo cooperado sobre o montante de remuneração recebida ou creditada em decorrência de serviço prestado a contratante por intermédio de cooperativa de trabalho, de que trata o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, será retida e arrecadada por essa cooperativa em consonância ao § 1º do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, e ao inciso III do art. 216 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.*

*§ 1º A cooperativa de trabalho preencherá a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) relativa a seus cooperados com indicação das categorias abaixo, para as quais o Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (Sefip) utiliza a alíquota de 20% (vinte por cento) para cálculo do desconto da contribuição previdenciária devida:*

*I - código 24: Contribuinte individual – Cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho; ou*

*II - código 25: Contribuinte individual – Transportador cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho.*

*§ 2º O procedimento descrito neste artigo aplica-se à contribuição previdenciária sobre a remuneração dos cooperados pelos serviços prestados a quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, isentas ou não da cota patronal.*

20. A Solução de Consulta Cosit nº 35, de 2016, também citada no texto da consulta, diz expressamente em sua fundamentação que o seu objeto é operadora de plano de assistência à saúde que não se constitui sob a forma de cooperativa de trabalho médico, e, por conseguinte, tal solução de consulta não tem qualquer aplicação para o caso em exame.

21. Sendo assim, nada obstante a distorção de mercado que tal entendimento possa causar, eis que coloca a cooperativa de trabalho em posição de vantagem em relação a todos os demais contribuintes da cota patronal, até que a situação seja corrigida pelo devido ato emanado do Poder Legislativo, deve a Receita Federal do Brasil manter a observância, como tem feito até agora, do comando expresso no §19, do art. 201, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 1999, incluído pelo Dec. nº 3.265, de 1999, e alterado pelo Dec. nº 3.452, de 2000.

## Conclusão

22. Isto posto, tendo em vista o disposto no art. 4º, inciso III, § 1º, da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 2015, e com base nos argumentos acima expostos, temos a responder, em atendimento ao primeiro questionamento apresentado, que o comando da Solução de Consulta Cosit nº 35, de 19 de abril de 2016, não abrange as operadoras de saúde constituídas sob a natureza jurídica de Cooperativas de Trabalho, sendo certo que estas, relativamente à contribuição previdenciária patronal, sempre receberam tratamento tributário específico, não lhes sendo aplicável a regra destinada às empresas em geral, conforme é o comando expresso do § 19, do art. 201, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048, de 1999, incluído pelo Dec. nº 3.265, de 1999, e alterado pelo Dec. nº 3.452, de 2000, com relação aos cooperados a elas filiados.

22.1. De se ressaltar, no entanto, que as cooperativas de trabalho estão sujeitas à contribuição de que trata o inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, em relação às importâncias por ela pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços à própria cooperativa.

23. Em razão da resposta acima, o segundo questionamento apresentado resta prejudicado.

(assinado digitalmente)  
MARIA DE FÁTIMA DIAS DE SOUZA  
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)  
ALEX ASSIS DE MENDONÇA  
Auditor Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor Fiscal da RFB  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

(assinado digitalmente)  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 7º da Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014, e dos §§ 2º e 5º do art. 8º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador-Geral da Cosit