



Solução de Consulta nº 96 - Cosit

Data 17 de agosto de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

COOPERADO FILIADO A COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA DE 20%. TERMO INICIAL. ADI RFB Nº 5, DE 2015. RECOLHIMENTO MENOR QUE O DEVIDO. COMPLEMENTAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A alíquota de 20% (vinte por cento) em relação à contribuição a cargo do cooperado que presta serviço a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho, é aplicável a partir da data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, que ocorreu em 26 de maio de 2015.

A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, contribuinte individual, no montante de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração, o que, inobstante, não exime este de comprovar o desconto no montante previsto na legislação, por meio de documento a ser expedido pela cooperativa nos termos do inciso V do art. 47 da IN RFB nº 971, de 2009.

A partir de 26 de maio de 2015, a contribuição a cargo do cooperado filiado a cooperativa de trabalho que tenha sido recolhida com o percentual de 11% (onze por cento) deve ser complementada em valor equivalente à diferença entre o efetivamente pago e o devido em face da aplicação de alíquota de 20% sobre o salário de contribuição da competência, acrescido de multa e juros de mora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 150; Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, caput, art. 22, inciso IV, art. 30, §§ 4º e 5º e art. 35; Lei nº 10.666, de 2003, art. 4º, §1º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, §15, inciso IV, art. 216, inciso XII; IN RFB nº 971, de 2009, art. 47, inciso V, art. 65, inciso II, alínea "a", item 3; IN RFB nº 1867, de 2019; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 2017.

MORA. EFEITO DA CONSULTA FISCAL. APLICAÇÃO DE JUROS E MULTA.

A consulta não impede a aplicação de juros e multa de mora sobre valores complementares devidos em razão de recolhimento a menor das

contribuições cujo termo final do prazo para recolhimento tenha ocorrido antes da data em que foi protocolada.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 161, §2º; Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, art. 90; Instrução Normativa RFB nº 1.396, 16 de setembro de 2013, art. 10.

Relatório

A pessoa física qualificada em epígrafe apresentou consulta em que apresenta dúvida sobre o termo inicial de aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento) em relação à contribuição a cargo do cooperado que presta serviço a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho, a que se refere o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, que antes era de 11%, para efeito da complementação da contribuição mensal, mediante recolhimento da diferença entre o percentual pago e o de 20% (vinte por cento) sobre o salário de contribuição e se, sobre essa complementação, incidem multas e juros, tendo em conta o efeito da consulta formulada.

2. A consulente apresenta a seguinte descrição detalhada da questão:

A Instrução Normativa nº 971/2009 previa que o contribuinte individual vinculado à cooperativa de trabalho tinha contribuição previdenciária na alíquota de 11% (onze por cento), quando os serviços fossem prestados a empresas em geral e equiparados à empresa — art. 65, II, "b", 2. Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 595.838, sobreveio o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 5 de 25/05/2015 o qual dispôs ser devido o percentual de 20% (vinte por cento) de contribuição previdenciária pelo contribuinte individual vinculado à cooperativa, 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 8.212/91, cuja redação foi replicada no Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 1 de 23 de janeiro de 2017. Em 2019, especificamente em 25/01/2019, sobreveio a Instrução Normativa n.º 1867 de 25/01/2019, a qual revogou dispositivo supracitado do art. 65 na IN n.º 971/2009, cuja redação passou a ser no sentido de que a alíquota do cooperado é de 20% (vinte por cento), incidentes sobre o valor recebido por este na prestação de serviços por intermédio da cooperativa. Nesse cenário, cumpre pontuar que para o INSS, as contribuições realizadas no valor de 11% (onze por cento) são inscritas em CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais) como "valor pago a menor", cuja anotação, apesar de manter indivíduo nessa situação como segurado, tais competências não são contabilizadas para efeito de aposentadoria (art. 55, §4.º da Lei n.º 8.213/1991), motivo pelo qual é necessária a complementação de 9% (nove

por cento), isto é, de 11% para 20%. Assim, a consulta recai sobre os seguintes pontos: **qual o termo inicial a ser considerado pela RFB como marco definitivo para a exigência (contribuição previdenciária de 20%)** nesse caso — contribuinte individual cooperado — ao se realizar a complementação previdenciária? Seria somente a partir da publicação da IN 1867/2019, isto é, **28/01/2019**, ou desde quando o Ato Declaratório n.º 5 foi publicado, em **26/05/2015**?

3. Por fim, pontua os seguintes questionamentos:

- 1) Qual termo inicial para complementação de alíquota de 11% para 20% no caso de contribuinte individual cooperado?
- 2) Essa complementação, realizada a partir do presente esclarecimento, poderá gerar multa e juros?

Fundamentos

4. O processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. Quanto ao caso sob análise, tem-se que a cooperativa de trabalho é equiparada a empresa e o cooperado enquadrado como segurado contribuinte individual, conforme o parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o inciso IV, §15, art. 9º do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

6. A alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual é no percentual de 20% (vinte por cento), conforme o caput do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991, mas é reduzida para 11% (onze por cento), quando presta serviço a empresa, por conta da dedução prevista no §4º, art. 30 desta Lei, nos termos explicitados no §26, do art. 216 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

7. A redução da alíquota de 20% para 11% era aplicável em relação à contribuição a cargo do contribuinte individual cooperado de cooperativa de trabalho, conforme o §5º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, por conta da existência da contribuição patronal prevista no inciso IV do art. 22 desta lei, que, no entanto, foi declarada inconstitucional, razão pela qual

foi editado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 25 de maio de 2015, segundo o qual a alíquota é de 20% (vinte por cento). Veja:

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.

8. Esse ADI RFB nº 5, de 2015, foi alterado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017, mas foi mantida a alíquota no mesmo percentual de 20%.

9. Adequando-se ao entendimento firmado no ADI, o item 3 da alínea “a” do inciso II do art. 65 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, foi derogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019, nos seguintes termos:

Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

[...]

II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:

a) 20% (vinte por cento), incidente sobre:

[...]

~~3. a retribuição do cooperado, quando prestar serviços a pessoas físicas e a entidade beneficente em gozo de isenção da cota patronal, por intermédio da cooperativa de trabalho;~~

3. o valor recebido pelo cooperado, pela prestação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

10. Verifica-se que a alteração do ADI RFB nº 5, de 2015, pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 23 de janeiro de 2017, não afetou aquele ato normativo quanto à alíquota de contribuição, que se manteve em 20%, sendo que a alteração promovida na IN RFB nº 971, de 2009, apenas encampou a interpretação dada pelo ADI, de modo que a alíquota de 20% é aplicável a partir do **dia 26 de maio de 2015**, data da publicação do ADI em sua redação original, ato que tem o mesmo status normativo-hierárquico da Instrução Normativa.

11. A Resolução nº 10, de 30 de março de 2016, do Senado Federal, que suspendeu a execução do dispositivo do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não tem implicação quanto ao termo inicial de aplicação da mencionada alíquota de 20%, uma vez que o dispositivo já não vinha sendo aplicado desde a declaração de sua inconstitucionalidade, no Recurso Extraordinário nº 595.838, publicado em 25 de fevereiro de 2015.

12. Observa-se que a legislação não está promovendo majoração de alíquota, mas apenas fixando que a dedução prevista nos §§4 e 5º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, deixou de ser possível, no caso sob análise, uma vez que ela pressupunha necessariamente o recolhimento de uma contribuição patronal, prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que deixou de ser aplicável porque declarada inconstitucional.

13. A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, até o dia 20 do mês seguinte ao da competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior, se não houver expediente bancário naquele dia, conforme o §1º, do art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, contribuição que, a partir de 26 de maio de 2015, é de 20% sobre o salário de contribuição do cooperado.

14. Nesse sentido, foi publicado o Ato Declaratório Executivo Codac nº 14, de 02 de junho de 2015:

O COORDENADOR-GERAL DE ARRECADAÇÃO E COBRANÇA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 312 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº203, 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, e no Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 880, de 16 de outubro de 2008, declara:

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.

Art. 2º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, **produzindo efeitos desde a publicação do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015.**

15. Veja-se que o art. 2º do ADE Codac nº 14, de 2015, não deixa dúvidas de que a alíquota de 20% é aplicável a partir da publicação do ADI RFB nº 5 de 2015, que ocorreu em 26 de maio de 2015.

15.1. Em redundância retórica plenamente justificada, pontua-se que não é outro o entendimento que se extrai da manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na Nota PGFN/CRJ/ nº 604/2015:

34. Outro aspecto a ser abordado diz respeito ao momento em que deverá ocorrer a vinculação das atividades administrativas da RFB ao entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE 595.838/SP. De acordo com o disposto no § 3º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, a observância obrigatória dar-se-ia a partir do momento em que a RFB tivesse ciência do teor da presente Nota Explicativa.

35. Entretanto, o Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2015 (DOU de 26.5.2015), cujo conteúdo não desto das conclusões a que chegou a presente manifestação. Sendo assim, considerando que a tese firmada pelo STF quanto à inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, fora devidamente assimilada pela Administração Tributária, com a adequação dos normativos pertinentes, entende-se que as atividades administrativas a cargo da RFB encontram-se vinculadas ao novo entendimento desde a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2015, no Diário Oficial da União. Em razão disso, afasta-se, neste específico caso, a aplicação do art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

16. Além disso, não obstante a obrigação da cooperativa descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado contribuinte individual, este segurado não se exime de comprovar o desconto, conforme a legislação que se segue:

- Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 216...

[...]

XII - a empresa que remunera contribuinte individual é obrigada a fornecer a este comprovante do pagamento do serviço prestado consignando, além dos valores da remuneração e do desconto feito, o número da inscrição do segurado no Instituto Nacional do Seguro Social; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

- IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

[...]

V - fornecer ao contribuinte individual que lhes presta serviços, comprovante do pagamento de remuneração, consignando a identificação completa da empresa, inclusive com o seu número no CNPJ, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e a contribuição correspondente será recolhida;

17. O prazo para o recolhimento da contribuição complementar é o mesmo para o recolhimento da correspondente contribuição recolhida a menor do que o devido. Portanto, o recolhimento da contribuição complementar realizada após o prazo de vencimento, deverá ser acrescido de multa e juros de mora previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1966, conforme estabelece o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

18. A partir de 26 de maio de 2015, a contribuição a cargo do cooperado de cooperativa de trabalho que tenha sido recolhida com o percentual de 11% (onze por cento) deve ser **complementada** com o valor da diferença entre o valor correspondente ao percentual pago e o de 20% sobre o salário de contribuição da competência, acrescida de multa e juros de mora, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. A complementação é necessária sob pena de o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) não reconhecer como tempo de contribuição a contribuição recolhida em valor menor do que o devido, conforme

relatado pela consulente, uma vez que a lei não dispensa o contribuinte individual de adimplir com a contribuição a seu cargo cujo desconto não foi comprovado.

19. A exigência da complementação da contribuição, a despeito de ser recolhida parte da contribuição, tem por fundamento o art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

20. Importante atentar que a alíquota de 11%, fruto da redução da alíquota de 20%, por conta da existência de contribuição patronal, conforme o caput do art. 21 e §4º e 5º do art. 30 da Lei nº 8212, de 1991, não se confunde com a alíquota de 11% a cargo do contribuinte individual que faz a opção pela exclusão do benefício da aposentadoria por tempo de contribuição, cujo salário de contribuição é o salário mínimo, conforme o inciso I, §2º, art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991.

21. Observa-se, assim, que a complementação da contribuição, no caso sob análise, está relacionada a um recolhimento de contribuição em valor menor que o devido, e deve ser realizada com os acréscimos legais de que trata o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não se confundindo com a complementação da contribuição de que trata o §3º do art. 21 da

Lei nº 8.212, de 1991, que tem regras próprias, inclusive quanto aos acréscimos legais aplicáveis à situação ali estabelecida.

22. Quanto aos efeitos da consulta fiscal, matéria relacionada ao segundo questionamento apresentado pela consulente, a legislação estabelece:

- Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

- Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Art. 90. Em se tratando de consulta eficaz e formulada antes do vencimento do débito, não incidirão encargos moratórios desde seu protocolo até o trigésimo dia subsequente à data da ciência de sua solução.

- Instrução Normativa RFB nº 1.396, 16 de setembro de 2013, dispõe:

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

[...]

23. Como se vê, a consulta fiscal eficaz impede a aplicação de multa e juros somente quando protocolada antes do prazo legal para o recolhimento do tributo.

24. Dessa forma, esta consulta não impede a aplicação de juros e multa de mora sobre valores complementares devidos em razão de recolhimento a menor das contribuições cujo termo final do prazo para recolhimento tenha ocorrido antes da data em que foi protocolada.

Conclusão

25. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

25.1 O termo inicial para a aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento) em relação à contribuição a cargo do cooperado que presta serviço a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho, é a data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, que ocorreu em 26 de maio de 2015.

25.2 A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, até o dia 20 do mês seguinte ao da competência a que se referir; ou até o dia útil imediatamente anterior, se não houver expediente bancário naquele dia, conforme o §1º, art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003. Tal contribuição, a partir de 26 de maio de 2015, é de 20% sobre o salário de contribuição do cooperado, o que, inobstante, não exime o segurado de comprovar o desconto por meio de documento a ser expedido pela cooperativa nos termos do inciso V, art. 47 da IN RFB nº 971. De 2009.

25.3. A partir de 26 de maio de 2015, a contribuição a cargo do cooperado filiado a cooperativa de trabalho que tenha sido recolhida com o percentual de 11% (onze por cento) deve ser complementada em valor equivalente à diferença entre o efetivamente pago e o devido em face da aplicação de alíquota de 20% sobre o salário de contribuição da competência, acrescido de multa e juros de mora, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

25.4. A consulta não impede a aplicação de juros e multa de mora sobre valores complementares devidos em razão de recolhimento a menor das contribuições cujo termo final do prazo para recolhimento tenha ocorrido antes da data em que foi protocolada, conforme determina o §2º, do art. 161 do CTN, o art. 90 do Decreto nº 7.574, de 2011 e o art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assinatura digital
ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditora-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

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Ordem de Intimação

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

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação