



Solução de Consulta nº 6 - Cosit

Data 04 de janeiro de 2023

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SOCIEDADE COOPERATIVA. REMUNERAÇÃO PAGA A TÍTULO DE PRODUÇÃO ESPECIAL AOS DIRETORES. INCIDÊNCIA.

As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral em relação à remuneração paga ou creditada a cooperados pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção.

O associado eleito para cargo de direção em cooperativas, desde que receba remuneração, é considerado contribuinte individual, e o pagamento a ele efetuado a título de produção especial, por possuir caráter remuneratório, sofre a incidência da contribuição social previdenciária.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1.991, art. 12, inciso V, alínea “f”, art. 15, inciso I, parágrafo único, e art. 22, inciso III; e Instrução nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, art. 183, inciso II.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta formulada em tese, com referência a fato genérico, ou quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 27, incisos II e XIV.

Relatório

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 7 a 14), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que “é pessoa jurídica de direito privado (...) estratificada na forma de sociedade cooperativa, devidamente subsumida aos comandos insertos na Lei nº 5.764/71 c/c art. 1.093 e seguintes do Código Civil, possuindo como objeto a congregação dos médicos para a sua defesa econômico-social” (fl. 7), e que está sujeita ao “recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a produção especial paga a seus diretores, cuja matriz constitucional encontra-se no art. 195, I, ‘a’, da Constituição da República” (fl. 7).

3. Aduz que essa produção especial paga a seus diretores se qualificaria como ato cooperativo, e que, portanto, “não haveria que se falar em tributação pela contribuição previdenciária, isto em função de que tais valores são abrangidos pela não incidência nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71” (fl. 13).

4. Para tanto, argumenta que “ao verificar o fundamento constitutivo de uma sociedade cooperativa, tem-se que a regra é a não tributação dos valores auferidos pela mesma, visto que a normalidade de suas operações caracteriza-se (*sic*) como ato cooperativo, livre de conteúdo econômico (...). A exceção é a realização de atos não cooperativos, que, de acordo com as normas de regência, serão realizadas apenas para atingir os objetivos sociais da sociedade, o que permitiria a tributação dos valores auferidos” (fl. 10).

5. Em seguida, afirma que “o Egrégio STJ, ao julgar o AResp 1.149.455, entendeu que não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária referentes aos valores repassados aos médicos que prestam serviços a seus clientes” (fl. 12).

6. Por fim, tece os seguintes questionamentos, conforme fl. 14:

1) confirmar a posição do Consulente, no sentido de se efetivar a interpretação quanto a impossibilidade de se tributar os valores pagos por aquela aos seus diretores, a título de produção especial, vez que esta se classifica como típico ato cooperativo, não possuindo, com isto, conteúdo econômico, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71, o que impede a incidência do disposto no art. 22 da Lei nº 8.212/91.

2) confirmar a possibilidade de recuperar os valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos, nos termos do art. 168 do CTN.

Fundamentos

7. O instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), subordina-se ao disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

8. Preliminarmente, cabe esclarecer que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, 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, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

9. A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, traz importantes definições no que concerne aos objetivos intrínsecos a toda sociedade cooperativa:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...) (grifou-se)

10. O art. 4º acima transcrito traz a definição formal das sociedades cooperativas, estabelecendo como seu objetivo precípuo a prestação de serviços aos associados. Conjugando-se essa disciplina com o disposto no art. 3º, pode-se dizer que as cooperativas são constituídas para prestação de serviços a seus associados de modo a propiciar o exercício de uma atividade econômica, a qual restaria dificultada se intentada de forma individualizada, sem intervenção societária.

11. Visando ao alcance dos objetivos estatutários, a Lei nº 5.764, de 1971, prevê a possibilidade da prática de determinados atos, que são abordados nas passagens abaixo reproduzidas:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir

capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei. (grifou-se)

12. Da análise sistemática desses dispositivos, extrai-se que são denominados atos cooperativos os atos praticados pelas sociedades cooperativas para consecução de seus objetivos sociais, sem finalidade lucrativa e de proveito comum, sempre que em um dos polos encontrem-se cooperados - ou outras cooperativas quando associadas. Atos não cooperativos, por sua vez, são aqueles que extrapolam essa delimitação conceitual, ou seja, são definidos de forma residual: todo ato praticado pela cooperativa, que não se enquadre na definição legal de ato cooperativo, é compreendido como ato não cooperativo.

13. A consulente afirma que o pagamento de valores a título de produção especial aos seus diretores se qualificaria como ato cooperativo, e que, em razão do disposto no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, não estaria sujeito à incidência da contribuição

previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Entretanto, diante da legislação que disciplina a matéria, tal argumento não merece prosperar, conforme será demonstrado a seguir.

14. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no parágrafo único do seu art. 15, equipara as cooperativas às empresas:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras (grifou-se).

15. A Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (assim como prescrevia a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 em seu art. 216, inciso II), em seu art. 183, inciso II, dispõe que a remuneração paga ou creditada a cooperados pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção, estará sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 27 e das obrigações principais previstas nos arts. 43 e 49 da referida IN:

Art. 183. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 27 e às obrigações principais previstas nos arts. 43 e 49, em relação: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 15, parágrafo único;

e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 12, parágrafo único, inciso II)

(...)

II - à remuneração paga ou creditada a cooperado pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção, observado o disposto no § 1º; (grifou-se)

16. Assim, entende-se que é possível o cooperado prestar serviços à cooperativa. Nesse caso, a cooperativa agirá como empresa, ou seja, recolherá as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração das pessoas que lhe prestaram serviços na qualidade de contribuintes individuais. Ademais, a alínea “f” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, enquadra o associado eleito para cargo de direção em cooperativa como contribuinte individual, desde que receba remuneração, e o inciso III do artigo 22 da citada lei, determina a tributação sobre todos os valores percebidos pelos contribuintes individuais em contraprestação a serviços prestados à empresa:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

17. Portanto, diante da legislação de regência, conclui-se que o associado eleito para cargo de direção em cooperativas, desde que receba remuneração, é considerado contribuinte individual, e que o pagamento a ele efetuado a título de produção especial, por possuir caráter remuneratório, sofrerá a incidência da contribuição social previdenciária prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que, nesse caso, as cooperativas de trabalho e de produção deverão ser equiparadas às empresas em geral.

18. Quanto ao segundo questionamento, verifica-se que a consulente se limitou a citar o art. 164 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), para então indagar sobre a “a possibilidade de recuperar os valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos”.

18.1. Importa esclarecer que caberia à consulente expor, em relação às normas e aos dispositivos específicos que disciplinam a matéria consultada, a dificuldade interpretativa enfrentada, sob pena de transmudar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que, frise-se, é vedada ao órgão realizar. Assim, para que a consulta seja declarada eficaz, é necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação que a disciplina, examinando a questão face ao preceito que lhe é pertinente. Nesse contexto, a consulente deve necessariamente identificar, na legislação, não só o dispositivo, mas também a dúvida em sua interpretação, o que não ocorre no caso em tela.

18.2. Assim, esse questionamento é considerado ineficaz, segundo preceitua o art. 27, incisos II e XIV, da IN RFB nº 2.058, de 2021, a seguir colacionado:

IN RFB nº 2.058, de 2021.

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

Conclusão

19. Com base no exposto, conclui-se que:

19.1. As cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral em relação à remuneração paga ou creditada a cooperados pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção;

19.2. O associado eleito para cargo de direção em cooperativas, desde que receba remuneração, é considerado contribuinte individual, e o pagamento a ele efetuado a título de produção especial, por possuir caráter remuneratório, sofre a incidência da contribuição social previdenciária prevista no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF01

De acordo. Ao Coordenador da Copen.

Assinatura digital

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit01

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit