



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	49 – COSIT
DATA	28 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PROGRAMA MÉDICOS PELO BRASIL. BOLSA-FORMAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

Tendo em vista o disposto no § 7º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 18 de dezembro de 2019, segundo o qual o valor pago a título de bolsa-formação no âmbito do Programa Médicos pelo Brasil não caracteriza contraprestação de serviços para fins do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não é devida contribuição previdenciária patronal sobre a bolsa a que se refere o § 4º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, pela empresa contratante do médico de família e comunidade selecionado nos termos do Programa, sem prejuízo da contribuição devida pelo médico como segurado contribuinte individual.

Fundamentação legal: § 7º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019; art. 21 e inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada protocolou consulta para indagar sobre a contribuição previdenciária da empresa relativa à bolsa-formação prevista na Lei nº 13.958, de 18 de dezembro de 2019, no âmbito do Programa Médicos pelo Brasil (PMpB).

2. Explicita que o objetivo do PMpB é fomentar a formação de médicos especialistas em medicina da família e comunidade, no âmbito da atenção primária à saúde no Sistema Único de Saúde e que a Agência para o Desenvolvimento da Atenção Primária à Saúde (ADAPS) foi instituída nos termos da lei como serviço social autônomo com a missão de “incrementar serviços na atenção primária à saúde, mediante contratação de médicos para integrar, de forma complementar, as equipes de saúde da família, em locais de difícil provimento ou de alta vulnerabilidade, fomentando a especialização de profissionais em medicina da família e comunidade no âmbito da no Sistema Único de Saúde (SUS)”.

3. Acrescenta que a execução do programa envolve médicos de família e comunidade, que recebem a bolsa em questão, bem como, tutores médicos, tratados como empregados. A consulta é

voltada aos médicos de família e comunidade, que têm como requisitos para contratação registro no Conselho Regional de Medicina e aprovação em processo seletivo. Detalha a consulente:

Importante frisar que no Programa Médicos pelo Brasil a bolsa formação é paga com o intuito de formação acadêmica profissional, fazendo parte do processo seletivo e auxiliando no estudo para especialização, tendo como objetivo final a formação destes profissionais, e assim ocupar junto a ADAPS o cargo de Médico de Família e Comunidade.

O vínculo do profissional em formação junto ao PMpB obriga-o legalmente a realizar a contribuição junto ao Regime Geral de Previdência Social, com a finalidade de não ficar desassistido no período de formação, podendo gozar dos direitos e benefícios do RGPS, **não gerando vínculo empregatício**.

4. Após citar o art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, afirma entender que a atividade não caracteriza prestação de serviço, de forma que não haveria obrigação legal para o recolhimento da contribuição previdenciária patronal nas hipóteses de contratação de médicos bolsistas pelo Programa Médicos pelo Brasil, apesar do disposto na alínea “d” do inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

5. Por fim, elabora os seguintes questionamentos:

- 1) Há conflito de normas entre o artigo 22 da Lei 8.212/1991 e o art. 27 da Lei nº 13.958/2019?
- 2) Uma vez que a bolsa paga aos médicos bolsistas não é considerada pela lei prestação de serviço, é legal o pagamento de contribuição previdenciária patronal pela Agência para o Desenvolvimento da Atenção Primária à Saúde?
- 3) Haja vista que os recursos da ADAPS são integralmente provenientes da União, é legal utilizá-lo para pagamento de contribuição previdenciária patronal?
- 4) A ADAPS deve pagar a contribuição previdenciária patronal em razão da bolsa paga aos mesmos para custear despesas com o curso de formação?

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, ressalte-se que o processo administrativo de consulta tem como único objeto a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), não sendo um instrumento para confirmar a aplicação do direito ao caso concreto relatado. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

7. O Programa Médicos pelo Brasil, instituído pela Lei nº 13.958, de 18 de dezembro de 2019, tem a finalidade de incrementar a prestação de serviços médicos em locais de difícil provimento ou de alta vulnerabilidade e de fomentar a formação de médicos especialistas em medicina de família e comunidade, no âmbito da atenção primária à saúde no Sistema Único de Saúde (SUS).

8. A prioridade do Programa é suprir os vazios assistenciais do Brasil, com descrição estabelecida em lei, e oferecer maior concentração de suas vagas no Norte e Nordeste do País, por meio de processo seletivo estruturado.

9. Responsável por executar o programa, nos termos do art. 24 da Lei nº 13.958, de 2019, a consulente realiza a contratação de profissionais médicos para incrementar a atenção primária à saúde em locais de difícil provimento ou de alta vulnerabilidade, por meio de seleção de médicos de família e comunidade e de tutores médicos.

10. O art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, esclarece as etapas do processo seletivo para médico de família e comunidade, entre as quais consta curso de formação com duração de dois anos, que consiste em especialização realizada por instituição de ensino parceira e abrange atividades de ensino, pesquisa e extensão, além do componente assistencial, mediante integração entre ensino e serviço, exclusivamente na atenção primária à saúde no âmbito do SUS.

11. Durante o curso de formação, o médico faz jus a bolsa-formação e deve contribuir para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) na qualidade contribuinte individual, diante do disposto nos §§§ 4º, 5º e 6º do art. 27. Veja-se:

Art. 27. O processo seletivo para médico de família e comunidade será composto das seguintes fases:

I - prova escrita, de caráter eliminatório e classificatório;

II - curso de formação, eliminatório e classificatório, com duração de 2 (dois) anos; e

III - prova final escrita para habilitação do profissional como especialista em medicina de família e comunidade, de caráter eliminatório e classificatório.

§ 1º A prova de que trata o inciso I do caput deste artigo versará sobre conteúdo limitado às Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Medicina e não poderá exigir do candidato conhecimentos médicos especializados incompatíveis com o nível de graduação.

§ 2º O curso de formação consistirá em especialização realizada por instituição de ensino parceira, com avaliações semestrais intermediárias e prova final de conclusão do curso, e abrangerá atividades de ensino, pesquisa e extensão, além do componente assistencial, mediante integração entre ensino e serviço, exclusivamente na atenção primária à saúde no âmbito do SUS.

§ 3º As atividades do curso de formação serão supervisionadas por tutor médico.

§ 4º Durante o curso de formação, o candidato perceberá bolsa-formação.

§ 5º As atividades desempenhadas durante o curso de formação não constituirão vínculo empregatício de qualquer natureza.

§ 6º O médico em curso de formação enquadra-se como segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social, na condição de contribuinte individual, na forma prevista na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

[...]

12. A consulente não discute a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição previdenciária do médico, como segurado obrigatório, sobre o valor da bolsa-formação. Contudo, apresenta dúvida sobre o dever de recolher contribuição patronal sobre o valor pago ao médico bolsista a título de bolsa.

13. O art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê a contribuição da empresa sobre as remunerações pagas a empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais. Veja-se:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

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;

14. A empresa deve contribuir sobre a remuneração dos empregados e dos contribuintes individuais que contrata para lhe prestar serviço¹. Deve-se perquirir, então, se ocorre a prestação de serviço pelo médico durante a fase de formação em que se dá o pagamento da bolsa.

15. A consulente seleciona e contrata os médicos de família e comunidade, cuja atuação durante o curso de formação, embora seja etapa do processo seletivo e de formação como médico especialista, também envolve prestar assistência médica aos beneficiários do SUS. Pode-se afirmar, portanto, que existe na prática o componente de prestação de serviço. Tanto assim que a própria lei reconhece o médico, durante o curso, como contribuinte obrigatório do RGPS (na qualidade de contribuinte individual), o que pressupõe a ocorrência de prestação de serviço remunerada.

16. Dois são os elementos necessários para que se configure a obrigação tributária frente ao RGPS, tanto por parte da empresa, quanto do segurado: além da prestação de serviço pela pessoa física, é preciso que haja contraprestação que a remunere. O critério material do fato gerador da contribuição previdenciária para os tomadores de serviço da pessoa física é a utilização da prestação de serviço remunerado².

17. A bolsa-formação, por suas características essenciais, pode ser vista com finalidade de remuneração dos serviços de assistência aos beneficiários do SUS prestados pelo médico.

18. Ocorre que o art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, afastou, ainda que por ficção jurídica, o caráter remuneratório da bolsa-formação para fins da contribuição previdenciária patronal. É o que

¹ Registre-se aqui, por oportuno, que o § 5º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, não seria suficiente para, por si só, afastar a tributação da empresa porque dispõe apenas que as atividades desempenhadas durante o curso de formação não constituem vínculo empregatício de qualquer natureza. Dessa forma, a prestação de serviço sem contornos de emprego, própria do contribuinte individual, não seria afastada.

² “Aqui importa registrar que a materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária é o trabalho remunerado. No caso do trabalho não retribuído, isto é, aquele cujo pressuposto básico é a não onerosidade da prestação de serviço, como nos mutirões solidários na execução de obra civil ou nos serviços voluntários, estão fora do campo de incidência previdenciária”. (Prática Empresarial Previdenciária – Ivan Kertzman, Alzimir Santana, Raimundo Dantas – Ed. Jus Podium – p. 34).

explicita seu § 7º, segundo o qual, para fins da contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, os valores percebidos a título de bolsa-formação não caracterizam contraprestação de serviços.

Art. 27.

[...]

§ 7º Para os fins do art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os valores percebidos a título de bolsa-formação de que trata o § 4º deste artigo não caracterizam contraprestação de serviços.

19. Se a verba não pode, por imperativo legal, ser tida como contraprestação de serviço para fins do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo esse que dispõe sobre a contribuição previdenciária da empresa, entende-se que não pode ser tida como base da referida contribuição, eis que, conforme salientado, a obrigação tributária se completa apenas se houver remuneração (paga ou creditada) ao serviço prestado pelo contribuinte individual à empresa.

20. Pode-se afirmar, então, que o preceito da Lei nº 13.958, de 2019, não apresenta conflito com a disposição do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, mas sim, como lei específica e posterior, afasta sua aplicação ao caso da bolsa-formação.

21. Ressalte-se, contudo, que se trata de ficção legal que afasta a contribuição apenas da empresa ao restringir seus efeitos ao art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que trata exclusivamente da contribuição patronal. Assim não fosse, haveria conflito com a previsão do parágrafo anterior, segundo o qual o médico bolsista deve recolher contribuição ao RGPS na qualidade contribuinte individual, obrigação tributária do segurado, cujo fato gerador é a prestação de serviço remunerado e igualmente pressupõe o caráter remuneratório da verba. Portanto, a excludente da contribuição patronal não afasta a contribuição devida pelo médico como segurado contribuinte individual nos termos do art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991.

22. A Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, assim dispõe sobre a vinculação ao RGPS de médicos residentes e dos que participem de programas governamentais:

Art. 8º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:

[...]

XIX - o médico-residente ou o residente em área profissional da saúde contratados, respectivamente, na forma da Lei nº 6.932, de 1981, e da Lei nº 11.129, de 2005; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, caput, inciso V, alínea "h"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, § 15, inciso X)

[...]

XXXIV - o médico:

a) participante do Programa Mais Médicos, exceto o médico intercambista selecionado por meio de instrumentos de cooperação com organismos internacionais que prevejam cobertura securitária específica ou filiado a regime de seguridade social de país que mantenha acordo internacional de seguridade social com o Brasil; e (Lei nº 12.871, de 22 de outubro de 2013, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, caput, inciso V, alínea "q")

b) em curso de formação no âmbito do Programa Médicos pelo Brasil instituído pela Lei nº 13.958, de 18 de dezembro de 2019; (Lei nº 13.958, de 2019, art. 27, § 6º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, caput, inciso V, alínea "r")

Art. 33. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

[...]

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II)

[...]

§ 1º Integram a remuneração citada no inciso II do caput:

I - a bolsa de estudos paga ou creditada ao médico-residente ou ao residente em área profissional da saúde, participantes dos programas de que tratam o art. 4º da Lei nº 6.932, de 1981, o art. 13 da Lei nº 11.129, de 2005, e os arts. 19 e 20 da Lei nº 12.871, de 2013; e (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 2º; Solução de Consulta Cosit nº 217, de 18 de agosto de 2015)

23. Atente-se para o fato de a Instrução Normativa não ter previsto a bolsa recebida pelo médico contratado no âmbito do Programa Médicos pelo Brasil entre as que integram a remuneração para fins da contribuição da empresa, diferentemente do que ocorre com a bolsa recebida pelo médico nos termos das leis que tratam da Residência Médica (Lei nº 6.932, de 1981) e do Programa Mais Médicos (Lei nº 12.871, de 2013). A diferença de tratamento decorre das normas específicas de cada um dos programas.

24. A Lei nº 12.871, de 2013, que dispõe sobre o Programa Mais Médicos prevê a qualificação do médico como contribuinte individual e afasta o caráter de contraprestação de serviço da bolsa apenas para fins de imposto de renda, de forma que essa verba deve ser tida como remuneração pelos serviços prestados tanto para fins da contribuição do segurado, quanto da contribuição da empresa. Veja-se:

Art. 20. O médico participante enquadra-se como segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na condição de contribuinte individual, na forma da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Parágrafo único. São ressalvados da obrigatoriedade de que trata o caput os médicos intercambistas:

I - selecionados por meio de instrumentos de cooperação com organismos internacionais que prevejam cobertura securitária específica; ou

II - filiados a regime de seguridade social em seu país de origem, o qual mantenha acordo internacional de seguridade social com a República Federativa do Brasil.

Art. 29. Para os efeitos do art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os valores percebidos a título de bolsa previstos nesta Lei e na Lei nº 11.129, de 30 de junho de 2005, não caracterizam contraprestação de serviços.

25. Por seu turno, a Lei nº 6.932, de 1981, que dispõe sobre as atividades do médico residente, nada menciona sobre a bolsa não ser caracterizada como contraprestação de serviço, ao passo que prevê o médico qualificado como contribuinte individual, de forma que, como no caso anterior, essa verba deve ser tida como remuneração pelos serviços prestados para fins das contribuições previdenciárias.

Art. 4º Ao médico-residente é assegurado bolsa no valor de R\$ 2.384,82 (dois mil, trezentos e oitenta e quatro reais e oitenta e dois centavos), em regime especial de treinamento em serviço de 60 (sessenta) horas semanais. (Redação dada pela Lei nº 12.514, de 2011)

§ 1º O médico-residente é filiado ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS como contribuinte individual. (Redação dada pela Lei nº 12.514, de 2011)

26. Já a disposição específica constante da Lei nº 13.958, de 2019, confere tratamento tributário diverso à bolsa-formação do médico de família e comunidade selecionado nos termos do Programa Médicos pelo Brasil. Orienta a contribuição do médico como contribuinte individual sobre a bolsa, ao passo que afasta sua natureza remuneratória para fins da contribuição da empresa.

27. Por fim, no que tange à questão nº 3, cabe alertar à consulente que a origem dos recursos que a mantêm, *per se*, é incapaz de alterar a relação jurídico tributária. Portanto, restará sujeita à incidência de qualquer tributo, a menos que se encaixe em cláusulas que a exonerem, e terá de recolher os tributos devidos, a partir de suas disponibilidades de caixa, mesmo que estas sejam integralmente provenientes de repasses.

28. Em síntese, da análise supra, pode-se concluir que: (i) não há conflito entre o artigo 22 da Lei 8.212, de 1991, e o art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019; (ii) no caso da bolsa paga nos termos da Lei nº 13.958, de 2019, por ficção legal, não há o fato gerador da contribuição previdenciária patronal; ergo, descabido o recolhimento; e (iii) a consulente é contribuinte de qualquer tributo que alcance seu escopo de atividades, independentemente da origem dos recursos que a mantêm.

CONCLUSÃO

29. Do exposto, responde-se à consulente que diante do § 7º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 18 de dezembro de 2019, segundo o qual o valor pago a título de bolsa-formação no âmbito do Programa Médicos pelo Brasil não caracteriza contraprestação de serviços para fins do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, não é devida contribuição previdenciária patronal sobre a bolsa a que se refere o § 4º do art. 27 da Lei nº 13.958, de 2019, pela empresa contratante do médico de família e comunidade selecionado nos termos do Programa, sem prejuízo da contribuição devida pelo médico como segurado contribuinte individual.

Assinatura digital

RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

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