



NOTA PGFN/CRJ/Nº 604/2015

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Extraordinário nº 595.838/SP. Recurso representativo de controvérsia. Feito submetido à sistemática do artigo 543-B do CPC. Art. 19, inc. IV, da Lei nº 10.522/2002. Inclusão do tema na lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

I

Objetivo da presente Nota Explicativa

Trata-se da análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP¹, submetido à sistemática do art. 543-B do CPC, no qual o Supremo Tribunal Federal –STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, no montante de 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999).

2. Pretende-se, nesta Nota Explicativa, formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado em referência, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do art. 19, inciso

¹ Tema 166 de repercussão geral, com trânsito em julgado em 11/03/2015.



IV e §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002² e do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014³.

II

Breve relato da controvérsia

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, sob o regime do art. 543-B do CPC, declarou, à unanimidade, a inconstitucionalidade do art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 9.876, de 1999), em acórdão assim ementado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

² Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (...) IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013). (...) § 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) § 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

³ Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. § 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos. § 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes. § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. § 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.



2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.
3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, 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, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.
5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

3. Em face desse acórdão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, no qual requereu a modulação temporal dos efeitos do julgado, por razões de segurança jurídica e também diante da relevância do interesse social, *“haja vista os expressivos valores econômicos envolvidos, que se destinam à manutenção da seguridade social de um setor expressivo de contribuintes beneficiários da previdência social”*. Naquela oportunidade, a União pugnou, ainda, pelo expresso pronunciamento da Corte quanto aos efeitos repristinatórios da declaração de inconstitucionalidade em face da norma anterior revogada, ou seja, o restabelecimento da contribuição prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

4. Na sessão de 18 de dezembro de 2014, o STF rejeitou os embargos declaratórios opostos, por entender inexistirem fundamentos de segurança jurídica e de relevante interesse social hábeis a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, ao tempo em que deliberou no sentido de que a “represtinação” da norma anterior revogada traduz-se em controvérsia de índole infraconstitucional.

5. Pacificada no âmbito do STF a contenda acerca da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária albergada pelo art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, esta Procuradoria-Geral, por meio de sua Coordenação-Geral de Representação Judicial, **em 04 de fevereiro de 2015, emitiu orientação nacional de dispensa de contestação e recursos judiciais**, conforme lhe franqueia a atual redação do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 2002.



6. Cientificada do teor do julgamento do RE 595.838/SP por meio da Nota PGFN/CASTF nº 174, de 2015, e da inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, a Secretaria da Receita Federal do Brasil encaminhou à PGFN a Nota Cosit-E nº 81, de 2015, solicitando, como providência prévia ao cumprimento administrativo do entendimento firmado pelo STF, que a PGFN manifeste-se com o intuito de aclarar a abrangência e os desdobramentos da decisão em comento na esfera jurídico-tributária.
7. Por fim, em 26 de maio de 2015, fora publicado no Diário Oficial da União o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015, que dispõe “sobre a contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho.”
8. É o breve relato da controvérsia. Passa-se à análise.

III

Análise do julgado

9. Para a melhor compreensão do tema, eis a dicção do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991 (inserido pela Lei nº 9.876, de 1999), objeto da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, sob o regime de julgamento dos recursos múltiplos:

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

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)
10. À luz do entendimento propugnado pelo STF, a contribuição previdenciária em exame, tal qual instituída pela Lei nº 9.876, de 1999, **extrapolou a base econômica delineada no art. 195, I, “a”, da CF/88**, norma que define a competência tributária para a instituição da contribuição sobre **a folha de salários e sobre os demais rendimentos do trabalho**.
11. O art. 195, I, “a”, da CF/88, estabelece a contribuição social “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de



salários e **demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à **pessoa física que lhe preste serviço**, mesmo sem vínculo empregatício” (grifos não originais).

12. A afronta ao texto constitucional, segundo o entendimento do STF, dar-se-ia, sob duas perspectivas, intimamente relacionadas entre si.

13. Primeiramente, o fato de que a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), não incide sobre a remuneração paga à **pessoa física dos cooperados**, mas sim sobre valor recebido pela **pessoa jurídica da cooperativa**, cuja personalidade jurídica não pode ser desconsiderada pelo legislador, equiparando cooperativa e cooperados, a fim de obter a conformação com o texto constitucional. Nos termos do voto do Min. Teori Zavascki, a analogia entre a cooperativa e a pessoa física *“extrapola ostensivamente as possibilidades semânticas da alínea “a”, do inciso I, do art. 195, que somente permite a incidência das contribuições sobre os rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à **pessoa física que lhe preste serviço**”*

14. Sob outra perspectiva, a **base de cálculo** definida em lei também teria desbordado da matriz constitucional da exação, **porquanto o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços não corresponde ao montante posteriormente repassado aos cooperados, a título de remuneração pelos seus serviços**, englobando despesas outras que integram o preço contratado, a exemplo da taxa de administração. Nessa ordem de ideias, a tributação incidiria sobre um preço recebido pela cooperativa e não sobre os rendimentos auferidos pelos trabalhadores cooperados.

15. Por recair sobre base econômica estranha àquela definida pelo art. 195, I, “a”, da CF/88, a contribuição previdenciária em análise representaria nova fonte de custeio, que somente poderia ser instituída através de lei complementar, *ex vi* dos arts. 195, §4^o, e 154, I^o, da Carta Constitucional. Declarou-se, portanto, a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 9.876, de 1999.

⁴ Art. 195, § 4^o A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

⁵ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;



IV

Repercussão do entendimento no âmbito administrativo

16. Por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, motivo pelo qual **não será mais exigível da empresa contratante o recolhimento da contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.**

17. Diante dessa nova diretriz, bem como da ausência de modulação dos efeitos do julgado, **permitir-se-á a repetição/compensação das contribuições previdenciárias** pagas pelas empresas tomadoras de serviços, consoante entendimento firmado no Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013⁶, observado o prazo extintivo do art. 168 do CTN⁷.

18. Em decorrência da inconstitucionalidade da contribuição em questão, faz-se necessário elucidar como será realizada, doravante, a tributação de natureza previdenciária sobre os valores pagos pelas cooperativas de trabalho às pessoas físicas dos cooperados⁸.

19. Diga-se, inicialmente, que a possibilidade de efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, a fim de restaurar o disposto no art. 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 84, de 1996 (contribuição previdenciária a cargo das cooperativas de trabalho, no montante de 15% sobre os valores repassados a seus cooperados, como retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas)⁹, não foi

⁶ “O acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito, na forma dos arts. 165 e 168 do CTN. Ao admitir a correção da interpretação jurisprudencial que afasta, no todo ou em parte, a exigência tributária, a Fazenda Nacional passa a reputar indevidos os créditos lançados de acordo com os critérios superados, surgindo, como consequência, a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor. Em tais hipóteses (de valores efetivamente pagos), a repetição do indébito dar-se-á conforme as regras dispostas nos arts. 165 e seguintes do CTN, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal”.

⁷ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#)).

⁸ A presente manifestação contou com a aquiescência prévia da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários desta PGFN no que tange às questões de natureza tributária, as quais pertencem à sua competência regimental.

⁹ Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais: (...) II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou



objeto de pronunciamento por parte do STF e, além disso, restou expressamente rechaçada pela Nota PGFN/CASTF nº 480, de 2014¹⁰, nos seguintes termos:

É que, diferentemente do que costumeiramente ocorre, não se dará a pura e simples repriminção de norma anterior que regulava a contribuição previdenciária das cooperativas, previstas na Lei Complementar 84/96. É que com a criação da nova contribuição a cargo das tomadoras de serviços (ora declarada inconstitucional), a Lei nº 9.876, em seu artigo 1º., alterou a Lei 8.212, criando a contribuição a cargo das empresas tomadoras de serviços de trabalhadores cooperados, e em seu artigo 9º., tratou de revogar expressamente a Lei Complementar 84/96. O artigo 9º. não foi objeto de impugnação, pelo que a revogação permanece vigente.

20. Afastada a cobrança da contribuição previdenciária da empresa tomadora de serviços, bem como da “repriminção” da norma anterior revogada, os valores percebidos pelos trabalhadores cooperados, a título de contraprestação pelos serviços prestados à empresa por intermédio da cooperativa de trabalho, **deverão ser tributados sob o mesmo regime aplicável ao contribuinte individual sem vínculo com empresa, consoante estabelece a Lei nº 8.212, de 1991.**

21. **Sabe-se que o trabalhador cooperado, na forma da legislação previdenciária, é enquadrado como contribuinte individual, ex vi dos arts. 12, V, “g” e “h”, da Lei nº 8.212, de 1991¹¹, art. 4º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003¹², e art. 9º, V, §15, IV, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999¹³.**

creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

¹⁰ Nota cobertada pelo sigilo profissional, nos termos do art. 116, VIII, da Lei 8.112/90 e art. 34, VII, da Lei 8.906/94.

¹¹ Art. 12. (...) V - como contribuinte individual: [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#). g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#). h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#).

¹² Art. 4º (...) § 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como **contribuinte individual** e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. [\(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#). § 2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

¹³ Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: V - como contribuinte individual: j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; **§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas “j” e “l” do inciso V do caput, entre outros: IV - o trabalhador associado a cooperativa que, nessa qualidade, presta serviços a terceiros;**



22. **Ademais, a alíquota aplicável ao contribuinte individual é, em regra, de 20% sobre o respectivo salário de contribuição (cf. art. 21 da Lei nº 8.212, de 1991¹⁴).**

23. Em virtude da obrigação (até então existente) da empresa tomadora de recolher a contribuição incidente sobre o valor da nota fiscal ou fatura dos serviços prestados pelos cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho, o trabalhador cooperado tinha o direito de deduzir de sua contribuição mensal 45% do montante recolhido ou declarado pela empresa tomadora, até o limite de 9% do salário de contribuição. Sendo assim, o cooperado deveria recolher, no mínimo, o equivalente à alíquota de 11% sobre o respectivo salário de contribuição, na forma do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei de Custeio, senão vejamos:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [\(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93\)](#)

§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 4º ao cooperado que prestar serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho. [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

24. Considerando a inexigibilidade da contribuição previdenciária da empresa tomadora na forma do art. 22, IV, ora analisado, tem-se, como consequência, a impossibilidade de aplicação da regra de dedução prevista nos citados §§4º e 5º do art. 30.

25. **Por conseguinte, a contribuição previdenciária do trabalhador cooperado será, doravante, equivalente a 20% sobre a remuneração recebida ou creditada pela prestação do serviço, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição.**

26. **Esclareça-se que, malgrado as cooperativas de trabalho não estejam sujeitas à contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos seus cooperados por serviços prestados, por seu intermédio, a empresas¹⁵, a lei conferiu-lhes a obrigação de descontar e**

¹⁴ Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

¹⁵ Decreto nº 3.048, de 1999. 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; (...) § 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



arrecadar a contribuição dos seus associados, conforme imposição do art. 4º, §1º, da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003:

Art. 4º (...)

§ 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. ([Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009](#)). ([Produção de efeitos](#)).

§ 2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

27. **Observa-se que o dispositivo transcrito estabelece que “as cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual”**, sem delimitar o percentual em que ocorrerá a mencionada arrecadação, o que conduz ao entendimento de que a retenção dar-se-á no importe de 20%, como ocorre em outras situações em que o contribuinte não dispõe de “cota patronal” a ser deduzida de sua contribuição.

28. Como decorrência da declaração de institucionalidade da contribuição social de que trata o art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, há também de se considerar inexigível a contribuição adicional para fins de custeio de aposentadoria especial, a que estavam obrigadas as empresas tomadoras de serviços de cooperado filiado à cooperativa de trabalho, igualmente incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, consoante o disposto no art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666, de 2003, nos seguintes termos:

Art. 1º As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física.

§ 1º Será devida **contribuição adicional** de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

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](#))



29. Embora a declaração de inconstitucionalidade não tenha alcançado a exação em comento, **a sua cobrança não deve subsistir de forma autônoma, por se tratar de adicional à contribuição cuja inconstitucionalidade fora reconhecida, em verdadeira relação de acessoriedade.**

30. Além disso, inegável que a *ratio decidendi* do julgado amolda-se perfeitamente à cobrança da contribuição adicional de que trata o art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666, de 2003, uma vez que ostenta **a mesma base econômica** da contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei de Custeio, considerada pelo STF como incompatível com o art. 195, I, “a”, da CF/88. Ou seja, ainda que a decretação de inconstitucionalidade não lance efeitos sobre a contribuição adicional, seria bastante improvável que o STF lhe resguardasse posteriormente da pecha de inconstitucionalidade, por estarem ambas as exações inseridas **no mesmo contexto normativo.**

31. Tal entendimento, por certo, acarreta ampliação da dispensa de contestação e recursos (e da conseqüente vinculação das atividades administrativas da Fazenda Nacional), pois vai além dos limites da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, **mas encontra respaldo no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002**, o qual expressamente admite que a dispensa de impugnação judicial verse sobre “**matérias** decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal”, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B do CPC.

32. A expressão “matérias” ou “temas” confere uma elasticidade maior ao âmbito da dispensa de contestação e recursos, que tem por razão de ser a improvável chance de reversão do entendimento pacificado nos termos dos art. 543-B do CPC. Portanto, extrai-se da matéria julgada que não poderia o legislador estabelecer, por meio de lei ordinária, com espeque no art. 195, I, “a”, da CF/88, contribuição da empresa sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços prestados pela cooperativa (através de seus cooperados), e essa diretriz é plenamente extensível à contribuição prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666, de 2003.

33. Diga-se, aliás, que a contribuição adicional somente se distingue em razão das alíquotas diferenciadas e das condições especiais de trabalho que possibilitam a concessão



de aposentadoria especial. Esses aspectos, a toda evidência, **não são hábeis a afastar as razões determinantes da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF.**

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 2014¹⁶, 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)¹⁷, cujo conteúdo não destoa 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**¹⁸. Em razão disso, afasta-se, neste específico caso, a aplicação do art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

¹⁶ Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. (...) § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

¹⁷ “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. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, que instituiu contribuição adicional àquela prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho. Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes”.

¹⁸ De acordo com o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, “A superação da exegese anteriormente conferida pela Fazenda Nacional a determinado preceito de lei, a partir da assimilação do entendimento firmado pelos Tribunais Superiores sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C, do CPC, deve ser introduzida formalmente na legislação tributária, por meio da expedição e/ou adequação dos atos e decisões normativos, ex vi do disposto nos arts. 100 e 146 do CTN, bem como em obséquio aos reclamos da segurança jurídica, da publicidade e da isonomia”.



36. Por derradeiro, cabe salientar que, caso a União pretenda restabelecer a cobrança da contribuição social das empresas tomadoras sobre os valores pagos em razão dos serviços que lhes tenham sido prestados pelos cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, tal instituição depende de lei complementar, em atendimento ao quanto prescrevem os arts. 195, §4º, c/c o art. 154, I, ambos da CF/88.

V

Encaminhamentos

37. Analisado o alcance do julgamento do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, submetido à sistemática do art. 543-B do CPC, bem como os desdobramentos do entendimento firmado pelo STF no âmbito da Administração Tributária, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB, para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, com cópia à CASTF/PGFN e à CAT/PGFN, para conhecimento, bem como ampla divulgação à Carreira.

38. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 02 de julho de 2015.

GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de julho de 2015.

PAULO MENDES DE OLIVEIRA
Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se a presente Nota Explicativa à RFB, para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, com cópia à CASTF/PGFN e à CAT/PGFN, para conhecimento. Dê-se ampla divulgação à Carreira.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 09 de julho de 2015.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário