



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.000187/2008-42  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.092 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de março de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/09/2007

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. COOPERADO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. NÃO ADMISSÃO.**

O salário de contribuição do segurado contribuinte individual cooperado corresponde à remuneração auferida pelo exercício de sua atividade através da cooperativa, não se admitindo a dedução de valor relativo a dispêndios com a realização dos serviços, fora das situações previstas na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente a NFLD nº 37.041.118-8, referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais (autônomos) nas competências 01/2000 até 12/2001, não recolhidas ou recolhidas a menor, e a diferenças nas contribuições descontadas dos segurados cooperados nas competências 05/2003 a 09/2007.

A instância de piso assim resumiu os termos do lançamento (fls. 153/154):

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 111/117, para arrecadar a contribuição de 11% dos segurados contribuintes individuais (cooperados) a empresa descontou do salário-de-contribuição despesas pessoais realizadas e pagas pelos referidos cooperados, dentre

outras, a título de combustível e lubrificante, hospedagem, manutenção de veículos, alimentação e passagens. Tais despesas contraídas e pagas pelos segurados cooperados não estão previstas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que prevê expressamente quais as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Aduz que a empresa procurou demonstrar que do total do serviço pago ao segurado cooperado apenas uma parte se refere ao custo do serviço propriamente dito (sobre o qual descontou a contribuição de 11%), sendo que para a outra parte do serviço contabilizou como despesas de combustíveis e lubrificantes, hospedagens, manutenção de veículos, alimentação e passagens, dentre outras. Todavia, nos contratos firmados com os tomadores de serviços da cooperativa contratada a totalidade dos valores pagos se refere a prestação de serviços. Com isso, o valor efetivamente pago aos segurados cooperados sempre foi o somatório destas despesas pessoais com o valor líquido dos serviços, ou seja, já descontado a contribuição social de 11%.

Descreve, a título de amostragem, o pagamento efetuado ao cooperado Fábio Luís Magro no dia 04/12/2006. Foram juntados aos autos cópias do livro referentes a contabilização desse pagamento, e o contrato efetuado. Ainda a título de amostragem, anexa documentos que ilustram mais cinco casos correlatos, fls. 80/110.

Informa, ainda, que por não ter declarado os valores em GFIP a empresa foi autuada através do AI nº 37.041.114-5.

Não obstante impugnada (fls. 119/132), a exigência foi parcialmente mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 152/161), sendo então exonerado parte do lançamento que estava decaído. A decisão exarada teve a seguinte ementa:

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RETIDAS DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

A empresa é obrigada a arrecadar e a recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração. Artigo 30, inciso I, alíneas *a* e *b* e art. 33, § 5º, da Lei 8.212/91 c/c art 4º da Lei 10.666/03, com a redação da Lei 11.488/07.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. COOPERADO.**

O salário de contribuição do segurado contribuinte individual cooperado, conforme estabelecido no inciso III do art. 214 do RPS, corresponde a remuneração auferida pelo exercício de sua atividade através da cooperativa, observados os limites a que se referem os §§ 3º e 5º do mesmo artigo, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo a dispendios com a realização dos serviços, tais como combustível, manutenção de veículo, hospedagem, alimentação e passagem.

**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS.**

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

O recurso voluntário foi interposto em 18/12/2009 (fls. 165 e ss), sendo nele repisados os termos da impugnação, defendendo-se, em síntese, que:

- no que diz respeito à base de cálculo da contribuição devida pelo segurado cooperado, o art. 287 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/05 estabelece que, observados os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição, a base de cálculo corresponde à remuneração paga ou creditada aos cooperados em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da cooperativa;

- a interessada atendeu em sua plenitude as disposições da norma regulamentar, ao calcular a contribuição tendo por base a remuneração efetivamente paga ou creditada aos cooperados em decorrência de seu trabalho, de acordo com a sua escrituração contábil;

- todas as despesas incorridas pelo cooperado são efetivamente suportadas pela Cooperativa, ou seja, mesmo naqueles casos em que o cooperado desembolsa o valor das despesas incorridas, posteriormente as mesmas são ressarcidas pela cooperativa;

- a autoridade fiscal descreveu a prestação de serviço efetuada pelo cooperado Fábio Luís Magro. Segundo os documentos anexados ao auto de infração (documentos 1 e 2), foi emitida uma nota fiscal no valor de R\$ 2.400,00, tendo sido destacada a título de ISS a importância de R\$ 96,00 e IRRF de R\$ 36,00. Para a execução do contrato foram efetuados gastos relativos a passagem no valor de R\$ 200,42 e combustível no valor de R\$ 471,79. Foi ainda descontada a importância de R\$ 162,33 a título de contribuição previdenciária. Sobre o valor da nota fiscal foi cobrado 5% a título de taxa de administração, ou seja, a importância de R\$ 120,00. O valor líquido creditado ao cooperado foi de R\$ 1.475,79 (vide doc. 06 ao auto de infração); assim, segundo os registros contábeis da requerente, a importância de R\$ 1.475,79, é a remuneração efetiva do cooperado pela prestação do serviço executado, que por sua vez, nos termos da IN 3/2005, é a base de cálculo para fins da incidência da contribuição;

- os valores ressarcidos aos cooperados pelas despesas efetuadas na realização dos serviços contratados em nenhum momento poderiam ser considerados como de natureza remuneratória;

- ainda que se considerassem equivocados seus procedimentos contábeis para fins de apurar a remuneração do cooperado, haveria de se reconhecer a natureza indenizatória da verba recebida pelo cooperado com gastos incorridos na prestação do serviço, de modo a afastar a incidência da contribuição previdenciária.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Giza o parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212/91 (redação em vigor à época dos fatos):

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;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Ou seja, para fins de financiamento da seguridade social, e consequente obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias, a cooperativa se equipara a empresa. Nesse

rumo, regra o § 1º do art. 4º da Lei nº 10.666/03 que cabe às empresas a responsabilidade de arrecadar a contribuição a cargo do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e de recolher o valor arrecadado no prazo legal, *verbis*:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.

§ 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia quinze do mês seguinte ao da competência a que se referir.

Nos termos do parágrafo 1º do art. 201 do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS), tem-se que são consideradas remuneração, a compor o salário-de-contribuição dos contribuintes individuais, as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditado no mês, destinados a retribuir o trabalho.

No que tange à base de cálculo das contribuições dos associados às cooperativas de trabalho, a IN SRP nº 03/05 assim dispõe:

Art. 285. A remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de trabalho decorre da prestação de serviços por intermédio da cooperativa às pessoas físicas ou jurídicas.

Art. 286. A remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de produção é o valor a ele pago ou creditado correspondente ao resultado obtido na produção.

Art. 287. As bases de cálculo previstas nos arts. 285 e 286, observados os limites mínimo e máximo do salário de contribuição, definidos nos §§ 1º e 2º do art. 68, correspondem:

I - à remuneração paga ou creditada aos cooperados em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da cooperativa, formalizada conforme disposto no § 4º do art. 60;

(...).

Na espécie, a fiscalização verificou que a cooperativa excluiu da base de cálculo das contribuições valores relativos a passagem e combustível, manutenção de veículos, alimentação e hospedagem, dentre outras, entendendo que a contribuição de 11% incidiria tão somente sobre os montantes líquidos dessas despesas pessoais dos cooperados, em tese realizadas para que eles pudessem viabilizar a prestação de serviços.

Veja-se, porém, que nos contratos avençados com as pessoas jurídicas tomadoras de serviços dos cooperados (fls. 89 e ss), a contraprestação pelos serviços é discriminada sem tais descontos, sendo sobre esse valor bruto - que consta também das notas fiscais emitidas - é que deveriam ser calculadas as contribuições de natureza previdenciária, por se tratar da “remuneração paga...aos cooperados em decorrência de seu trabalho”

Eventuais ajustes convencionados entre a cooperativa e seus associados, com vistas ao ressarcimento de tais despesas, e que em tese podem estar espelhados na forma mediante a qual a recorrente escriturou seus lançamentos contábeis, não se opõem ao Fisco no que diz respeito à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, mormente quando afetam a base de cálculo sobre a qual é apurada a exação, haja vista a necessidade de observância ao art. 123 do CTN. Importa trazer à baila, por oportuno, as percucentes observações da decisão de piso sobre a questão (fl. 160):

Consoante Relatório Fiscal, a metodologia contábil adotada pela cooperativa visou demonstrar que apenas uma parte do total do serviço se refere ao custo do serviço propriamente dito, todavia sem respaldo nos contratos e notas fiscais de prestação de serviços que não prevêem o fornecimento de material ou a utilização de equipamentos próprios ou de terceiros para que sejam dedutíveis do valor dos serviços, conforme previsto no artigo 289 da IN nº 3/2003, que assim dispõe:

*Art. 289. Na prestação de serviços de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, havendo previsão contratual de fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, esses valores serão deduzidos da base de cálculo da contribuição, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e comprovado o custo de aquisição dos materiais e de locação de equipamentos de terceiros, se for o caso, observado o disposto no §2º do art. 149 e no art. 152.*

Também ficou claro no Relatório Fiscal que as despesas foram efetuadas pelos próprios associados, ou seja, não foram pagas diretamente pela Cooperativa, ou seja, não houve ressarcimento de fato, os valores foram escriturados apenas para respaldar a diminuição do rendimento.

Não é demasiado lembrar que as exclusões do salário-de-contribuição estão expressamente consignadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, inclusive as categorizadas como ‘ressarcimentos’, sendo imprescindível que, caso se entenda que os valores em comento tem caráter indenizatório, que estejam bem comprovadas as despesas pretensamente realizadas.

Por exemplo, ainda que a alínea ‘s’ do indigitado § 9º do art. 28 preveja a possibilidade de excluir do salário-de-contribuição as quantias relativas ao ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, caberia se perquirir sua aplicabilidade dentro de um contexto em que o vínculo é de natureza diverso, associativo. Além disso, deveriam ser apresentadas as notas fiscais de combustíveis, de manutenção de veículos, dentre outros documentos do gênero, para se provar a efetividade dessas alegadas despesas, o que não consta destes autos.

Dessa forma, não há como não compartilhar da conclusão da contestada, no sentido de que os valores contabilizados como ressarcidos aos cooperados pelas despesas efetuadas na realização dos serviços contratados, não podem ser deduzidos da remuneração para fins de incidência da contribuição devida pelos segurados cooperados.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson