



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19311.720419/2011-67  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2402-003.887 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2014  
**Matéria** COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MUNICÍPIO DE SÃO PAULO - SECRETARIA MUNICIPAL DE TRANSPORTES

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO.

Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício será negado.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DO FISCO. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES.

O Fisco tem o ônus-dever de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas. No presente caso, em se tratando de serviços prestados mediante cooperativa de trabalho, deve o relatório fiscal conter toda a fundamentação de fato e de direito que possa permitir ao sujeito passivo exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Logo, caberia ao Fisco a demonstração da ocorrência da prestação de serviços mediante cooperativa de trabalho, o que não aconteceu.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. O conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes acompanhou o relator pelas conclusões. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira apresentará declaração de voto.

COPIA  
Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

## Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999, para as competências 01/2009 a 12/2010.

O Relatório Fiscal informa que os valores apurados decorrem de ação fiscal realizada junto ao Município de São Paulo (Secretaria Municipal de Transportes). Esclarece que a constituição do crédito equivale a 15% dos valores pagos à empresa **Consórcio Aliança Cooperpeople**, pela prestação de serviços de transporte coletivo público de passageiros do subsistema estrutural da ÁREA 5, no município de São Paulo.

Esse Relatório informa ainda que a Prefeitura do Município de São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal de Transportes, representada neste ato pelo Secretário Municipal de Transportes, senhor Jilmar Augustinho Tatto, firmou TERMO DE PERMISSÃO PARA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE OPERAÇÃO DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS, NA ÁREA 05 DO SUBSISTEMA LOCAL, NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, em 18 de julho de 2003, com o Consórcio Aliança Cooperpeople, pessoa jurídica constituída sob a forma de Consórcio, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 05.753.508/0001-84 (ANEXO VII).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. a incidência da contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/91 é sobre o valor pago pelo tomador quanto aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, de modo que, para a incidência da contribuição lançada no auto de infração ora impugnado, seria necessária a contratação das cooperativas de trabalho para a prestação de serviços à Administração e que o custo de tais serviços fosse ônus da própria Administração. Porém, no caso em tela, a contratação das cooperativas teve como intuito a prestação de serviço público de transporte à população por meio de permissionários, os quais recebem como contrapartida as tarifas pagas pelos usuários, nos termos do artigo 175 da CF, o qual estabelece que incumbe ao Poder Público diretamente ou sob regime de concessão ou permissão a prestação dos serviços públicos;
2. é certo que o serviço de transporte público municipal, de titularidade do Poder Público não se desnatura quando sua execução é delegada aos permissionários, pelo que não se está diante de terceirização mediante contrato de prestação de serviço, mas sim de delegação de serviço público, por meio de permissão, decorrente de licitação, no qual é o usuário o verdadeiro tomador do serviço público, custeando-o. É fato notório que o Sistema de Transporte Coletivo Urbano de Passageiros do Município de São Paulo e sua política tarifária adotada

para manutenção, é calcada em um complexo Sistema de Bilhetagem Eletrônica, o "Bilhete Único", no qual o beneficiário pode antecipar o custo da utilização. Todavia, a possibilidade do usuário poder se dirigir a um dos postos de venda do "Bilhete Único" e com seu cartão creditar-se, pagando a tarifa antecipadamente, que será descontada quando for registrada na catraca do coletivo a efetiva utilização do serviço de transporte, não descaracteriza a permissão do serviço público. Ocorre que é esse repasse dos custos (valores antecipados pelos usuários) aos permissionários que está servindo de hipótese de incidência e base de cálculo, por isso, a ilegalidade e inconstitucionalidade da tributação. Assim, verifica-se que na situação acima transcrita não há que se falar em contribuição social prevista no artigo 22, inciso IV da Lei Federal 8.212/91, pois o referido tributo não incide sobre os valores repassados aos permissionários do serviço de transporte coletivo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campinas/SP – por meio do Acórdão 05-039.659 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 707/735) – considerou o lançamento fiscal improcedente, eis que exonerou os valores lançados, e interpôs o reexame necessário (recurso de ofício).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Administração Tributária em São Paulo/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

### **DO RECURSO DE OFÍCIO:**

O processamento de recurso de ofício está condicionado ao requisito consubstanciado no fato do valor exonerado ser superior à alçada prevista em ato do Ministro da Fazenda.

O limite foi estabelecido pela Portaria MF nº 03, de 3 de janeiro de 2008, publicada em 7 de janeiro de 2008, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

*Art. 1º. O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).*

No caso em questão, trata-se de lançamento superior ao valor da alçada, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

### **Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, entende-se que a decisão recorrida não merece reparo.**

O Fisco afirma que o Interessado (Prefeitura do Município de São Paulo, por intermédio da Secretaria Municipal de Transportes) firmou termo de contrato de permissão do serviço de transporte coletivo urbano de passageiros, na cidade de São Paulo, com o Consórcio Aliança Cooperpeople, pessoa jurídica constituída sob a forma de Consórcio, designada de permissionária de serviço público (itens 4 a 6 do Relatório Fiscal).

A partir disso e da leitura isolada do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, o Fisco entende que a execução desses serviços de transporte coletivo urbano de passageiros seria realizada por meio de cooperados, mediante cooperativas de trabalho, e executados diretamente pelo Município de São Paulo/SP.

### **Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999:**

*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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)  
(g.n.)*

Ocorre, contudo, que compete ao Fisco demonstrar a caracterização de que o serviço foi prestado por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, diretamente ao sujeito passivo, pois este tem que se defender dos fatos que lhe são imputados e não da tipificação jurídica que lhe é dada, no presente caso a regra estampada no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991.

Constata-se, por meio dos elementos probatórios juntados aos autos, que o Interessado (Município de São Paulo/SP) contratou a empresa privada para a execução dos serviços de transporte coletivo urbano da cidade de São Paulo, mediante a permissão de serviços públicos, prevista no inciso IV do art. 2º da Lei 8.987/1995, que consiste numa forma de transferência para a prestação de serviços públicos, denominada delegação. Tal transferência é realizada pelo poder concedente (Município de São Paulo/SP) à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.

**Lei 8.987/1995:**

*Art. 2º (...)*

*II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;*

*(...)*

*IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.*

Com relação à colocação de segurados para a prestação de serviço ao contratante (Município de São Paulo/SP), um dos pressupostos da caracterização do serviço executado mediante cooperativa de trabalho, o Fisco afirma:

**“[...] CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR**

*5.1. Trata-se o presente procedimento fiscal de apuração e levantamento das contribuições devidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, destinadas à Previdência Social, a cargo da empresa, correspondentes a 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação dos serviços de transporte coletivo público de passageiros do município de São Paulo, **que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, relativos à permissão delegada para prestação de serviços na ÁREA 5 do Subsistema Local, prestados pelo CONSÓRCIO ALIANÇA COOPERPEOPLE**, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 05.753.508/0001-84, pelas quais o sujeito passivo fica obrigado, conforme previsto no art.22, da Lei nº 8.212/91, em seu inciso IV, incluído pela Lei nº9.876/99. [...]” (g.n.)*

Depreende-se que o simples fato da empresa contratada não fazer uso de sua força laboral enquanto o serviço de transporte urbano coletivo é executado, isso, por si só, não tem o condão de caracterizar que os trabalhadores estavam a disposição do Interessado (Município de São Paulo/SP), prestando-lhe serviços diretamente com o seu poder de comando.

Dentro desse contexto fático, a previsão contratual dos percursos e dos horários a serem respeitados retira a necessidade de orientação do contratante, já que o comportamento do trabalhador decorrerá de ordens emanadas pelo seu empregador, visando cumprir as cláusulas contratuais fixadas pelo Poder Público. Como bem explicado na decisão de primeira instância, também não há que se confundir o poder que a Administração Pública tem de fiscalizar o bom cumprimento do serviço delegado com o instituto da cessão de mão de obra, pois a obrigação contratual da empresa delegatária de prestar as informações acerca da realização do serviço público não equivale a colocar seus empregados à disposição do Poder Público.

No contrato de concessão ou permissão, haverá a **transferência da prestação do serviço público** para uma pessoa jurídica ou consórcio de empresas, passando a desempenhar a execução do serviço público por sua conta e risco. Nesse tipo de contrato administrativo, não há a transferência da titularidade do serviço para o concessionário ou permissionário, já que esta permanecerá com o poder público concedente em razão de previsão constitucional ou legal. Assim, no presente caso, o fato de a concessionária ou permissionária prestar o serviço de transporte coletivo urbano de passageiros em seu próprio nome, conforme inciso IV do art. 2º da Lei 8.987/1995, isso representa um ponto diferenciador dos contratos de prestação de serviços propriamente ditos, em que a contratada presta o serviço em nome do poder público concedente, contratante (Município de São Paulo/SP), esta última hipótese configura os serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Ademais, deixo consignado que, no contrato de prestação de serviço executado por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, o prestador desse serviço é um mero executor material contratado pelo Poder Público que continua diretamente relacionado com os usuários do serviço de transporte urbano coletivo, não havendo transferência da titularidade da prestação do serviço, e os trabalhadores ficam submetidos ao poder de comando da própria contratante (no caso em tela o interessado, Município de São Paulo) – tais como o comando técnico, gerencial ou qualquer outro poder de comando que materialize a intermediação de mão de obra entre a contratada e a contratante. Nesse contrato, o Poder Público concedente será o responsável direto pela prestação do serviço de transporte urbano coletivo, assim, o prestador não mantém relação jurídica alguma com os usuários desse serviço e recebe a sua remuneração do valor avençado com o contratante governamental, já que o serviço de transporte urbano coletivo continua sendo prestado pela entidade pública. Esse entendimento não está consubstanciado nos autos, portanto, não há que se falar em execução de serviços de transporte urbano coletivo executados por cooperados de cooperativas de trabalho diretamente ao Poder Público.

Esse fato de que a prestação do serviço executado por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, não se deu como um mero executor material contratado pelo Poder Público (Município de São Paulo), fora do campo da intermediação de mão de obra (terceirização), também foi evidenciado pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), no julgamento dos Embargos em Recurso de Revista - E-RR 291000-23.2005.5.02.0073 (julgado em 25/10/2013), que responsabilizou subsidiariamente a São Paulo Transporte (SPTrans) –

empresa que gerencia o sistema de transporte na capital paulista – a pagar débitos trabalhistas do Consórcio Trolebus Aricanduva, em virtude de expressa disposição nesse sentido, constante em acordo coletivo, nos seguintes termos:

**“[...] II – MÉRITO**

*Discute-se, no caso, a responsabilidade da São Paulo Transportes – SPTrans nos débitos trabalhistas do reclamante, contratado pela primeira reclamada.*

*A despeito de a jurisprudência desta Corte, consubstanciada na Orientação Jurisprudencial nº 66 da SBDI-1 do TST, posicionar-se no sentido de que a SPTrans não responde pelos direitos trabalhistas dos empregados contratados pela primeira reclamada, a Turma reconheceu a responsabilidade da SPTrans pelo pagamento das verbas trabalhistas postuladas **em face do acordo coletivo firmado entre as partes, prevendo a sua responsabilidade subsidiária**, cuja observância se torna obrigatória, consoante o disposto no artigo 7º, inciso XXVI, da Constituição Federal.*

**Vale ressaltar que não se trata, aqui, de hipótese de terceirização de serviços, mas de obediência à previsão normativa.** (g.n.)

*Esse entendimento já foi adotado reiteradas vezes por esta Corte, conforme se extrai dos precedentes a seguir transcritos:*

***"RECURSO DE EMBARGOS INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DA LEI N.º 11.496/2007. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SPTRANS. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO.***

*Consignando expressamente o Tribunal Regional que a responsabilidade subsidiária da SPTrans decorreu de previsão expressa em norma coletiva, **e não da aplicação da Súmula n.º 331, IV, desta Corte superior**, subsiste fundamento para a manutenção da sua condenação, na qualidade de devedora subsidiária. Precedentes da Corte. Recurso de embargos conhecido e não provido." (E-RR - 109800-03.2005.5.02.0035, Relator Ministro: Lelio Bentes Corrêa, data de julgamento: 29/4/2010, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, data de publicação: 7/5/2010)*

***"AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA - CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO - PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. Havendo previsão em norma coletiva de que a concessionária de serviços públicos será responsabilizada pelo adimplemento das verbas trabalhistas não pagas pela prestadora de serviços, não há como afastar tal responsabilidade, em respeito ao disposto no art. 7º, XXVI, da Carta Magna.***

***Agravo de instrumento desprovido." (AIRR - 285340-72.2005.5.02.0065, Relator Ministro: Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, data de julgamento: 15/9/2010, 1ª Turma, data de publicação: 24/9/2010)***

*"RECURSO DE REVISTA. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SPTRANS. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO.*

*No caso em exame, a Corte Regional reconheceu ser a segunda reclamada - SPTRANS - mera fiscalizadora dos serviços de Transporte Coletivo do Município de São Paulo, mas, ainda assim, condenou-a subsidiariamente pelas verbas deferidas, em virtude de expressa disposição nesse sentido, constante em acordo coletivo.*

*Logo, percebe-se que a decisão regional foi proferida levando-se em conta o disposto no artigo 7º, XXVI, da Constituição Federal, que reconhece plena validade às convenções e acordos coletivos de trabalho, e não teve como fundamento a Súmula nº 331, IV, de forma a ser inaplicável ao caso o teor da Orientação Jurisprudencial Transitória nº 66 da SBDI-1, a qual permanece incólume.*

*Recurso de revista não conhecido." (RR - 22000-73.2006.5.02.0043, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, data de julgamento: 29/9/2010, 2ª Turma, data de publicação: 8/10/2010) [...]” (g.n.)*

*(TST, E-RR-291000-23.2005.5.02.0073, julgado em 25/10/2013)*

Extrai-se dessa decisão do TST (E-RR-291000-23.2005.5.02.0073) que a responsabilidade subsidiária imputada à empresa São Paulo Transporte (SPTrans), vinculada ao Município de São Paulo, a pagar débitos trabalhistas das empresas concessionárias ou permissionárias do serviço público de transporte de passageiros – incluído os consórcios de empresas –, decorre de cláusula constante em convenção ou acordo coletivo de trabalho, com fundamento no artigo 7º, XXVI, da Constituição Federal. Por outro lado, em matéria tributária não se pode imputar responsabilidade tributária oriunda exclusivamente de convenção ou acordo coletivo de trabalho (convenção particular), já que a contribuição previdenciária é compulsória, configurada como tributo, sendo necessário que haja explícita previsão legal ou constitucional determinando a sua responsabilidade, conforme preconiza o art. 97, inciso III (parte final), c/c o art. 123, ambos do CTN.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:**

**I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;**

**II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;**

**III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;**

**Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para**

**modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (g.n.)**

No que tange ao aspecto dos pagamentos efetuados aos concessionários ou permissionários, constata-se que a empresa São Paulo Transportes S/A (SPTrans), entidade da Administração Pública indireta municipal, era a responsável pela gestão financeira das receitas e despesas do serviço de transporte coletivo de passageiros – conforme o art. 39 da Lei 13.241/2001 (lei municipal – São Paulo) –, já que ela assumia os pagamentos concedidos às concessionárias/permissionárias que operavam no sistema de transporte coletivo. Isso poderia sinalizar (suspeitar) que a empresa SPTrans teria assumido diretamente a prestação do serviço de transporte coletivo no Município de São Paulo e, para realizar tal intento, teria contratado as empresas privadas (ou consórcios), sendo que estas, por sua vez, não assumiriam risco no desenvolvimento dessa atividade e somente colocariam os cooperados à disposição da empresa SPTrans. Ocorre, entretanto, que o lançamento foi realizado em face do Município de São Paulo (Secretaria Municipal de Transportes - SMT), que tem personalidade jurídica distinta da empresa SPTrans. Diante desse fato, a análise da incidência ou não da contribuição Previdenciária, oriunda dos serviços realizados por cooperados e por intermédio de cooperativas de trabalho, foi realizada perante Município de São Paulo, apontado pelo Fisco como o suposto sujeito passivo da relação obrigacional tributária ora lançada. Esse entendimento é extraído dos seguintes fatos evidenciados no Relatório Fiscal:

*“[...] 4.22. Permanece a cargo da São Paulo Transportes S/A – SPTrans – a gestão financeira das receitas e despesas do Serviço de Transporte Coletivo Público de Passageiros, com base no art. 39 da Lei nº13.241/2001, devendo a empresa manter contas bancárias específicas, destinadas exclusivamente a este fim. Também são firmados contratos entre a Prefeitura do Município de São Paulo, representada pela Secretaria Municipal de Transportes – SMT e a SPTrans, para prestação de serviços especializados de gerenciamento, fiscalização, administração e engenharia de transporte, compreendendo a manutenção do sistema de pagamento aos operadores do sistema de transporte coletivo urbano de passageiros (ANEXO IX).*

*4.23. A SPTrans é responsável pelo pagamento das remunerações das concessionárias que operam no sistema de transporte coletivo, sendo que os valores são publicados mensalmente nos “Relatórios das Receitas e Despesas – Sistema de Transporte Coletivo” , em obediência à Lei nº11.379, de 17/06/93, e podem ser consultados no sítio da SPTrans na internet.*

*4.24. Os pagamentos aos operadores do transporte são registrados na contabilidade da SPTrans em uma conta própria (“Conta Sistema”), que não afeta seu resultado, ou seja, não gera receita, nem despesa para a empresa.*

*4.25. Basicamente, temos a entrada de recursos representada pela venda dos bilhetes de passagem (atualmente venda de créditos do Bilhete Único), mais os valores repassados pela Prefeitura (gratuidades e compensação tarifária) e as saídas quando do pagamento aos operadores que prestam serviços no sistema de transporte coletivo.*

*4.26. Os pagamentos às Concessionárias que prestam os serviços de transporte coletivo público de passageiros no município de São Paulo eram lançados na contabilidade da*

SPTrans, na conta “Sistema Municipal de Transportes Coletivos”, identificada pelo código 2.1.52.01. À partir de 10/2006, tais pagamentos passaram a ser lançados na conta “STCUP - Sistema de Transportes Coletivo Urbano de Passageiros”, identificada pelo código 2.1.53.01. O valor de cada consorciada, a ser depositado nas respectivas contas bancárias, está discriminado nos “Demonstrativos de Valores Remunerados por Serviços Prestados”, juntados, por amostragem, no ANEXO XII.

4.27. Também foram apresentados os arquivos digitais (planilhas) demonstrando o valor das remunerações pagas mensalmente a cada um dos consórcios (ANEXO X), devidamente autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, conforme recibo de 20/09/2011 (recibos no ANEXO XI). As planilhas serão tratadas no próximo item, referente à apuração do crédito.

4.28. A forma de remuneração das concessionárias foi distinta em etapas ou períodos determinados, em função da vigência dos dispositivos contratuais, que foram sendo alterados ao longo do tempo, conforme disposto na Cláusula SÉTIMA do Contrato de Concessão e Termos de Aditamento subseqüentes, que tratam da remuneração (Contrato nº 701/03 – SMT.GAB, assinado em 21/07/2003 e aditivos – ANEXO VI):

4.28.1. O valor da remuneração nos serviços regulares corresponde ao produto de dois fatores: a) o valor da remuneração ofertada em sua proposta comercial; b) o número de passageiros registrados. Tais valores são ajustados, nos termos do contrato e seus aditivos, considerando o Índice de Integração e o Índice de Gratuidade, dentre outros critérios contratualmente e legalmente previstos.

4.28.2. O número de passageiros transportados deve ser registrado em sistema de controle das permissionárias, aferido pela SPTrans (validadores e catracas eletrônicas nos veículos e sistemas de transmissão dos dados).

4.28.3. Os Termos de Aditamento determinam, dentre outras coisas, a instalação de equipamentos de monitoramento embarcado – AVL, em toda a frota. Definem, também, o atendimento às pessoas portadoras de deficiência ou com mobilidade reduzida, bem como plano para obtenção da certificação de qualidade.

4.28.4. As operações são remuneradas considerando, além da remuneração por passageiro, um complemento em função da renovação de frota com idade superior ao limite contratual. Em relação à quantidade de passageiros, além dos pagantes registrados, considerou-se, também, na fórmula da remuneração, os passageiros integrados e os gratuitos registrados. Assim sendo, passaram a ser considerados, para a obtenção do valor total da remuneração, o “Fator de Integração FI” e o “Fator de Gratuidade – FG”. [...]”

Neste particular referente aos pagamentos realizados pela empresa São Paulo Transportes S/A (SPTrans), evidencia-se ainda que faltou o requisito material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, incidente sobre a prestação dos serviços realizados por meio de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, já que o Município de São Paulo (Recorrente) não realizou diretamente os pagamentos aos prestadores de serviços, visto que ele não estava obrigado a realizar tal intento.

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para caracterizar o instituto da prestação de serviços por cooperados ao Interessado (Município de São Paulo/SP), prevista no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, eis que não ficou comprovado nos autos que os trabalhadores estariam submetidos a execução direta de serviços do próprio Interessado (Município de São Paulo/SP), e não do cedente (empresa privada ou consórcio de empresas, designados de permissionários). Ou de outra maneira, não houve a materialização de que os trabalhadores foram colocados à disposição do poder público contratante (Município de São Paulo/SP), para a prestação do serviço público de transporte urbano coletivo, previsto no contrato administrativo de permissão, diretamente pelo Município de São Paulo.

Por sua vez, a meu ver, nem mesmo a simples indicação de que o serviço está relacionado como prestado por intermédio de cooperativa de trabalho, seja pela Lei, seja pelo Decreto (no caso em tela o inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991), retira a necessidade de o Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização clara e precisa da presença da cessão de mão de obra na prestação dos serviços de transporte urbano coletivo.

**Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Com isso, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar a execução de serviços por meio de cooperados no Relatório Fiscal, eis que neste documento não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo o que deve se defender.

Logo, não vejo outra solução, senão concorda com a decisão de primeira instância, pois não restou devidamente configurada a ocorrência do fato gerador, conforme ficou consignado no Voto do Relator.

Diante do exposto, no que tange ao reexame necessário (recurso de ofício), a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, eis que ela está em conformidade com a legislação jurídico-tributária de regência.

Processo nº 19311.720419/2011-67  
Acórdão n.º **2402-003.887**

**S2-C4T2**  
Fl. 8

---

**CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso de ofício para **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Trata-se de auto de infração com base no disposto no artigo 22, inciso IV, da Lei de Custeio da Previdência Social, que determina que o contratante de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve recolher 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação desses serviços.

No caso, discute-se a obrigatoriedade da Secretaria Municipal de Transporte do Município de São Paulo em efetuar o recolhimento da contribuição substitutiva da quota patronal das cooperativas, representada pelos 15% sobre os valores por ela, contratante, pagos às cooperativas de trabalho que prestam serviço público de transporte coletivo de passageiros, tudo conforme o relatório elaborado pelo ilustre Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.

Do exame do auto de infração, do acórdão da impugnação ao lançamento e do recurso de ofício acostado aos presentes autos, entendemos que o cerne da questão a ser debatido se desdobra em um ponto principal: o cabimento da prestação de serviços por meio de cooperados de trabalho na concessão ou permissão de serviços públicos, transporte coletivo de passageiros no caso em concreto do presente processo administrativo tributário.

Diante dessa premissa, e partilhando da opinião que o Direito Tributário é um direito de superposição, encaminharemos o presente voto com a preliminar análise jurídica do contrato de concessão de serviços públicos e sua compatibilidade com o instituto da prestação de serviços terceirizados. Na seqüência, partindo da cópia de instrumento da concessão acostado aos autos, analisaremos se as premissas jurídicas que embasam o contrato de concessão de serviços públicos compatibilizam com as disposições do artigo 22, inciso IV, da Lei de Custeio da Previdência Social e se aplicam ao contrato em apreço. Em caso positivo, avançaremos na verificação fática, para, enfim, concluir ou não pela procedência do lançamento, consoante as provas acostadas pelo Fisco aos autos.

A concessão e a permissão de serviços públicos, previstas no artigo 175 da Constituição Federal, foi regulamentada pela Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que em seu artigo 2º, apresenta os conceitos legais sobre os institutos:

*Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:*

*I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;*

*II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;*

*III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante*

*licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado;*

*IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco. (sublinhamos)*

Depreende-se, do texto legal, que a concessão e a permissão de serviço público são a transmissão para que o particular preste esse serviço, **por sua conta e risco**, durante prazo determinado. Tal outorga deve se dar sempre por contrato (artigo 4º da Lei nº 8.987), e ser precedida de licitação.

O contrato de concessão de serviço público deve conter as cláusulas essenciais arroladas no artigo 23, dentre as quais destacamos: o objeto e a área da prestação; o prazo da concessão; a forma e condições de prestação do serviço; os critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço; o valor e os critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas; os direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações; etc. Importa ressaltar que, por força do artigo 40 da mesma Lei nº 8.987/95, tais disposições igualmente se aplicam ao contrato de permissão.

As cláusulas essenciais mencionadas, dentre tantas outras, são exemplos dos poderes reservados pela lei à Administração Pública quando da concessão de serviços que por ela poderiam, ou deveriam, ser prestados por serem “necessidade de interesse geral dos administrados”<sup>1</sup>, em face de seu caráter de serviço público. Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>2</sup> ensina que “é o Estado, por meio da lei, que escolhe quais as atividades que, em determinado momento, são consideradas serviços públicos” e que, no caso brasileiro, por vezes a própria Carta escolhe, como o faz quanto ao transporte coletivo (CF, artigo 30, V).

Assim, podemos afirmar que decorre do interesse geral na fruição dos serviços e do fato de ser prestado pela Administração Pública, que os contratos de concessão, ou de permissão, dos serviços públicos ao particular possuam cláusulas e condições que exorbitam àqueles firmados no âmbito privado, entre particulares. Essas condições e cláusulas são chamadas de exorbitantes.

Tratando das cláusulas exorbitantes Maria Sylvia Di Pietro explicita que estas “conferem ao concedente os poderes de alterar e rescindir unilateralmente o contrato, fiscalizar a sua execução, aplicar penalidades...”<sup>3</sup>, isto é, **caracteriza o poder contratual exorbitante a unilateralidade das decisões**, no limite da lei e do contrato referente à concessão.

<sup>1</sup> Serviço público, segundo Diógenes Gasparini, no sentido material é “uma função, uma tarefa uma atividade da Administração Pública, destinada a satisfazer as necessidades de interesse geral dos administrados” (GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 293)

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007. p.89.

<sup>3</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *ob. cit.* p. 273.

Apoiados nos conceitos acima expostos, podemos dizer que o contrato de concessão de serviço público é aquele que enseja a delegação da prestação de determinado serviço – previsto na lei como público – ao particular, para que este **o execute, por sua conta e risco**, durante todo o prazo contratualmente previsto, **mediante retribuição por meio de tarifa (paga pelo usuário do serviço público)**. Os contratos administrativos de concessão e o de permissão, outorgam à Administração Pública poderes para – unilateralmente – alterar ou rescindir o contrato e ainda fiscalizar sua execução, aplicando, ela própria, penalidades quando for o caso.

Perquirindo os pontos essenciais da definição acima, encontramos a questão da execução e a assunção dos riscos pelo concessionário/permissionário dos serviços públicos, e a forma de remuneração (tarifa paga diretamente pelo usuário). Dito de maneira diversa: **cabe ao concessionário/permissionário a execução do serviço público, assumindo ele, todos os riscos desta execução e sendo remunerado por tarifa, que lhe é paga diretamente pelo usuário** do serviço que ele presta em nome da Administração.

Completa nossa identificação dos pontos essenciais, o entendimento de Lucas Rocha Furtado<sup>4</sup> sobre os requisitos necessário à prestação de serviços públicos sob regime de concessão, que transcrevemos pela clareza:

*“1. deve tratar-se de serviço privativo do Estado, definido na Constituição Federal ou em lei como serviço público*

*2. o serviço a ser delegado deve admitir a sua exploração em caráter empresarial, em que as receitas auferidas pelo concessionário sejam suficientes para cobrir as despesas necessárias à prestação;*

*3.o serviço deve ser prestado à população, sendo o concessionário remunerado pelo usuário por meio de tarifa;*

*4. deve-se tratar de serviço ‘uti singuli’; e*

*5.a existência de lei ou dispositivo constitucional que autorize a delegação do serviço à concessionária.” (negritamos)*

Cotejando as características do contrato de concessão, ou de permissão, de serviços públicos com os requisitos essenciais para a concessão/permissão, encontramos a execução dos serviços pelo concessionário/permissionário (assim entendida a prestação por sua conta e risco), e a remuneração por tarifa, paga diretamente pelo usuário.

Ao se analisarmos a concessão, ou a permissão, de serviços de transporte público municipal, veremos que, **em tese**, tal concessão atende aos requisitos essenciais, extraídos da lei, acima observados. Observa-se que há disposição constitucional (CF, art. 30, V) que definindo o transporte público urbano com serviço público, permite que ele seja prestado por meio de contrato de concessão ou de permissão. O concessionário/permissionário teria condições de prestar o serviço sob sua conta e risco, sendo remunerado por tarifa.

Mas, será que é isso que ocorre no caso em apreço? Vejamos.

O termo de permissão, acostado aos autos, dispõe em sua cláusula QUARTA que os serviços serão prestados pelos operadores autônomos, indicados pelo licitante. Após descrever as obrigações ordinárias de um típico contrato de permissão, determina que o

<sup>4</sup> Documento assinado digitalmente em 18/07/2014 por LUCAS ROCHA FURTADO, Assinado digitalmente em 18/07/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 25/07/2014 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES  
FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.  
p.553  
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

permissionário deverá se compor com o concessionário da mesma área para garantir a integração operacional entre as linhas estruturais e as locais, estas de responsabilidade de operação dos permissionários.

A leitura atenta desta cláusula nos comprova que a operação do sistema de transporte público local se desenvolve sob a responsabilidade do permissionário, cabendo à Administração Pública, por meio da SPTrans, gerenciadora dos serviços por delegação da SMT.

Com essa verificação, nos resta analisar a forma de remuneração, uma vez que, segundo visto acima, a execução dos serviços na permissão ou concessão de transporte público deverá ocorrer por conta e risco do permissionário ou concessionário, conforme o caso.

A forma da remuneração está estabelecida na cláusula quinta do termo de permissão (fls 130 do DOCC 1 do processo digitalizado), e é calculada somente pela quantidade de passageiros catracados multiplicada pelo valor da tarifa estipulada.

Ora, tal forma de remuneração demonstra que o risco da prestação de serviços de transporte público é imputado ao permissionário, uma vez que ele está adstrito ao cumprimento da prestação do serviço de transporte de passageiros dentro da área da cidade denominada área local, nas condições constantes do termo de permissão, percebendo por esses serviços tarifa, determinada em contrato, por passageiro efetivamente transportado.

**Importa, para firmarmos nossa convicção, a existência do risco inerente ao serviço público delegado ao particular no contrato de concessão ou permissão especificamente quanto à relação entre o poder concedente e o permissionário, uma vez que este está substituindo aquele, no sentido da efetiva (total e completa) prestação do serviço ao particular, ao usuário.** Nessa hipótese, **o que ocorre de fato é que a Administração Pública se socorre do particular para a realização do serviço**, restando à Administração Pública o gerenciamento, fiscalização e organização do serviço.

É isso o que se verificou no termo de permissão acostado.

Por meio da Secretaria Municipal de Transportes, **houve a contratação de cooperados para a prestação de serviços do transporte coletivo, por intermédio de uma cooperativa de trabalho, porém seguindo as determinações do poder público, que gerencia, fiscaliza, administra.**

Agora, por todo o exposto, e pelo que se observa e se comprova pelos documentos acostados ao presente processo administrativo tributário, é que – **no caso em apreço – há a efetiva substituição do Poder Público Municipal na prestação de serviços de transporte público de ônibus em São Paulo.**

Logo, verificado que na presente permissão de serviços públicos o permissionário substitui o concedente, ou seja, presta o serviço assumindo o risco e sendo remunerado diretamente pelo usuário, por tarifa, torna-se incabível, a substituição tributária incidente na contratação de serviços por meio de trabalho cooperado, uma vez que a efetiva prestação, **no caso em concreto**, foi realizada para o usuário.

Por todo o exposto, e pelas provas acostadas ao Auto de Infração, **conclui-se que a Administração Pública contratou, por meio de permissão de serviço público,**

**cooperativas de trabalho para que estas prestassem diretamente aos usuários os serviços especificados no termo de permissão.**

Em conclusão, entendo ser indevida a contribuição de 15% sobre os valores da nota fiscal/fatura de serviços prestados por meio de cooperativa de trabalho no caso da contratação, por meio do contrato de permissão anexado, de empresa prestadora de serviços de transporte público de passageiros.

Por fim, **em conclusão**, voto no sentido de CONHECER o recurso de ofício para negar-lhe provimento.

Carlos Henrique de Oliveira.