



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

**Processo n°** 15504.014161/2009-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.644 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** COOPERATIVA DOS SERVIDORES AUTÔNOMOS DE BH LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

TRANSPORTADOR CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº6.094, de 30 de agosto de 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%.

A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ( art. 61, da Lei nº 9.430/96) ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora e Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues na questão da base de cálculo.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues. Ausente o Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, Acórdão 02-28.978 da 7ª Turma, que julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo transcrita.

### *CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TERCEIROS.*

*A Cooperativa é obrigada a recolher as contribuições devidas a terceiras entidades, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais cooperados, no prazo estabelecido na legislação.*

### *COOPERADO FILIADO À COOPERATIVA DE TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

*O salário de contribuição do cooperado filiado A. cooperativa de transportadores autônomos corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

*Trata-se de crédito lançado pela Fiscalização contra a Cooperativa acima identificada no montante de R\$ 18.182,22 (dezoito mil cento e oitenta e dois reais e vinte e dois centavos), consolidado em 17.08.2009, relativo à, diferença de contribuição destinada a outras entidades, denominadas terceiros, no período de 01.2005 a 12.2005, não recolhidas em época própria, conforme a seguir:*

- Contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados empregados destinada ao Salário Educação, INCRA, SENAT, SEST, SEBRAE, no percentual de 5,8%;*
- Contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados cooperados (contribuintes individuais) destinada ao SENAT e SEST, no percentual de 2,5%.*

*Consta do relatório fiscal e anexos de fls. 41/196, que a autuada é uma Cooperativa de Trabalho, urbana, cujo objeto é a defesa*

*econômica e social de seus associados, mediante a prestação de serviços de locação de veículos de cargas e passageiros, motocicletas, máquinas e equipamentos de terraplanagem e mão-de-obra em geral.*

*A contribuição para outras entidades e fundos é definida pela atividade econômica desenvolvida pela empresa ou equiparada (cooperativa) e incide sobre a mesma base de cálculo utilizada para apuração da contribuição previdenciária, devendo ser recolhida juntamente com as demais contribuições a cargo da empresa.*

*No presente caso, a contribuição incidiu sobre a remuneração dos segurados empregados e sobre a remuneração dos segurados cooperados transportadores autônomos de veículos rodoviários.*

*Informa a Fiscalização que o condutor autônomo de veículos rodoviários (inclusive taxista), o auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado à cooperativa de transportadores autônomos estão sujeitos ao pagamento da contribuição pra o SEST e SENAT, no percentual de 2,5%, sobre a base de cálculo prevista no art. 201, §4º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

*No anexo I, fls. 50/183, a Fiscalização relaciona, por competência, os segurados cooperados com a respectiva remuneração, a base de cálculo da contribuição (20% da remuneração), a contribuição devida pelos segurados, a contribuição para terceiras entidades, conforme discriminado na Folha de Pagamento da Cooperativa e os valores que a Fiscalização apurou como corretos e as diferenças de contribuições. No anexo II, fls. 184/196, estão relacionados os segurados empregados com suas respectivas remunerações.*

***A contribuição para terceiras entidades e fundos lançada refere-se à diferença entre os valores apurados pela Fiscalização e os valores recolhidos pela Cooperativa, conforme consta das planilhas de fls. 50/196 e Relatório de Documentos Apresentados — RDA, fls. 12/13.***

*A Ação Fiscal foi precedida do Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, com documentos solicitados através do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação de fls. 36/37.*

*A Cooperativa tomou ciência do Auto de Infração em 20.08.2009, conforme assinatura aposta As fls. 01 e apresentou impugnação em 21.09.2009, nos termos do instrumento e anexos de fls. 237/274.*

*A Impugnante inconformada com o Auto de Infração lavrado, dentro do prazo legal, alega a tempestividade da defesa, faz um breve relato da autuação e diz que a mesma não pode prosperar pelas razões a seguir aduzidas.*

***Não discorda do enquadramento dado pela Fiscalização aos cooperados, pois se tratam de contribuintes individuais e a***

*retenção e recolhimento da contribuição estabelecida em Lei é devida.*

*Entretanto, o lançamento equivocou-se em relação à base de cálculo da contribuição.*

*Cita o art. 75, §4º da Instrução Normativa nº 100 que determina o salário de contribuição do cooperado, filiado à cooperativa de trabalho, como sendo o valor recebido ou a ele creditado resultante da prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, por intermédio de cooperativa e o art. 85 da mesma IN que define a contribuição do segurado contribuinte individual.*

*A Fiscalização não observou, para definição da base de cálculo da contribuição, que somente parte do valor dos serviços prestados é que foi paga aos cooperados, a diferença corresponde ao desconto da taxa de administração devida à Cooperativa.*

*A legislação prevê que a base de cálculo será sempre o valor recebido ou creditado ao cooperado. No entanto, os cálculos da Fiscalização considerou, como base de cálculo, o valor dos serviços e não o valor efetivamente recebido pelos cooperados.*

*Aduz que a Autuada não é uma cooperativa de transportadores autônomos, mas sim uma cooperativa de trabalho, não podendo ser aplicada a regra prevista no §4º do art. 201 do RPS.*

*A cooperativa não é tomadora dos serviços de transporte. A relação jurídica estabelecida no caso é: - motoristas mantém com a cooperativa situação de cooperados; - os serviços dos cooperados são colocados à disposição de terceiros; - a Cooperativa exerce a coordenação, supervisão e controle das atividades; - a Cooperativa paga diretamente os valores dos serviços prestados aos cooperados.*

*O objetivo da Cooperativa é colocar os serviços de locação de veículos à disposição dos seus contratantes.*

*Resta claro que não existe pagamento por frete como previsto no §4º do art. 201 do RPS, pois não se realiza frente no contrato, que é sim de locação e veículos.*

*O dispositivo legal acima seria aplicado, se o pagamento pelo frete fosse efetuado diretamente ao cooperado, o que não ocorre na hipótese dos autos, pois quem recebe os valores dos serviços é a Cooperativa, que repassa aos cooperados o valor deduzido os 11% relativos à taxa de administração.*

*E, ainda, a dedução realizada não se refere a despesas com combustível ou manutenção.*

*A taxa de administração está prevista na Lei nº 5.764/71, sendo necessária para cobrir despesas administrativas da Cooperativa, não sendo verba sujeita à tributação previdenciária. O Estatuto Social da Cooperativa prevê no art. 7º, "d" a determinação de taxa para cobrir despesas de serviços.*

*Conclui que a incidência do desconto e recolhimento previdenciário do cooperado relativo ao SEST/SENAT, no percentual de 2,5%, está direta e intimamente ligado ao valor por ele efetivamente recebido pelos serviços prestados, obviamente com a exclusão da taxa de administração.*

*Pede seja acolhida a impugnação para declarar que o percentual de 2,5% a ser recolhido para o SEST/SENAT deve incidir sobre os valores efetivamente pagos/creditados aos cooperados, com a exclusão da taxa de administração (também de 11%) prevista no estatuto, dando por corretos os valores descontados e já recolhidos, cancelando-se o débito fiscal e respectivas multas.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Erro na base de cálculo.
- Na dicção do parágrafo 4º do art. 75 da Instrução Normativa no 100, do INSS, relativamente aos cooperados, o salário de contribuição será:  

§ 4º O salário-de-contribuição para o segurado cooperado filiado a cooperativa de trabalho é o valor recebido ou a ele creditado resultante da prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, por intermédio da cooperativa, observado o disposto no § 2º.
- Não existe pagamento por frete como previsto no citado parágrafo 4º do art. 201 do RPS, até mesmo porque não se realiza frete no contrato, que é, sim, de locação e veículos.
- Quem recebe os valores dos serviços é a Cooperativa, que por sua vez, repassa ao cooperado o valor a ele pertencente, após deduzir os 11% relativos à taxa de administração.
- A taxa de administração está legalmente prevista na Lei 5.764/71, e nada mais é do que o recurso financeiro necessário para cobrir as despesas administrativas da Cooperativa, não se constituindo então em verba sujeita à tributação previdenciária.

- 
- A dedução realizada, não se refere a dispêndio com combustível ou manutenção.
  - A base de cálculo real deverá sempre ser aquele valor efetivamente recebido pelo cooperado.

É o relatório.

CÓPIA

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

**Conforme registrado no voto condutor da decisão de primeira instância, a impugnação não contestou a totalidade do lançamento.**

*De início, cabe ressaltar que a Cooperativa não contesta a diferença de contribuição sobre a remuneração dos segurados empregados, levantamento FP — Folha de Pagamento, mas tão-somente, a contribuição sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais, denominados cooperados, levantamento RCO — Repasse Cooperados.*

*Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não é considerada parte litigiosa a matéria não impugnada, podendo ser objeto de cobrança imediata o levantamento FP — Folha de Pagamento, conforme art. 21, §1º do mesmo Decreto:*

*Art. 17. Considerar-se-6 não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)*

**O lançamento “FP – Folha de Pagamento” não foi impugnado.**

**Ater-me-ei ao levantamento “RCO – Repasse Cooperados”.**

Neste processo, está pacífico que os cooperados são contribuintes individuais e que a cooperativa tem a obrigação de descontar e recolher a contribuição dos segurados a seu serviço (11%, respeitado o teto).

Este recurso voluntário se atém a questionar a base de cálculo dos cooperados considerada pelo Fisco.

Segundo a recorrente, trata-se de cooperativa de trabalho e a tributação deve incidir sobre a remuneração recebida pelo cooperado. Segundo o Fisco, trata-se de cooperativa de transportadores autônomos e a base de cálculo deve ser determinada como 20% do valor do frete.



Conforme descrição dos fatos presente no processo, a Cooperativa presta serviço de locação de veículos e equipamentos e os cooperados necessariamente têm que possuir seu veículo ou equipamento.

## ESTATUTO SOCIAL DA COOPERATIVA

### *Dos Objetivos e das Operações Sociais:*

*Artigo 2º - A Cooperativa tem por objetivo a defesa econômica-social de seus associados, mediante a prestação de serviços de locação de veículos de cargas e passageiros, motocicletas, máquinas e equipamentos de terraplanagem e mão-de-obra em geral, . representada pela contratação de serviços junto a entidades públicas e privadas, repassando-os: aos associados;*

...

### *CAPITULO III*

### *Dos Direitos, Deveres e Responsabilidades dos Associados:*

*Artigo 3º - Poderá associar-se a cooperativa, salvo se houver impossibilidade técnica de prestação de serviços, qualquer pessoa proprietária de veículo de passageiro ou de carga, motocicletas, máquina e equipamentos de terraplanagens, que exerça sua atividade dentro da área de ação da cooperativa, que tenha livre disposição de sua pessoa e bens, que concorde com as determinações deste estatuto social e que não pratique outra atividade que possa prejudicar ou colidir com os interesses e objetivos desta sociedade.*

*Parágrafo 1º - No ato de seu ingresso na sociedade, o interessado comprovará as condições estabelecidas no caput deste artigo.*

*Parágrafo 2º - O número de associados não terá limite quanto ao máximo, mas não poderá, em hipótese alguma, ser inferior a 20 (vinte) pessoas físicas.*

*Parágrafo 3º - Excepcionalmente poderá associar-se à Cooperativa, pessoa jurídica de objetivos iguais das pessoas físicas, nos termos deste artigo.*

Está comprovado (planilha Anexo II, folhas 62 a 211) que o valor do serviço, considerado na folha de pagamento, corresponde a 89% do valor bruto do serviço prestado (descontou 11% de taxa de administração).

A partir da determinação do valor do serviço, o procedimento do contribuinte e do fisco é o mesmo, isto é, determina-se o salário-de-contribuição como sendo 20% do valor do serviço e calcula-se a contribuição do segurado atribuindo alíquota de 11%.

**Segundo o Relatório Fiscal, a exclusão da taxa de administração foi indevida e resultou em diminuição do salário de contribuição. Essa diferença é que constitui o lançamento e a divergência.**

**A fundamentação, descrita no Relatório Fiscal, para não admitir reduções no valor do serviço para o cooperado é o § 4º, do artigo 201 do Decreto 3.048/99, que estabelece que o salário de contribuição corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.**

Decreto 3.048/99

*Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*§4ºA remuneração paga ou creditada a condutor autônomo de veículo rodoviário, ou ao auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº6.094, de 30 de agosto de 1974, pelo frete, carreto ou transporte de passageiros, realizado por conta própria, corresponde a vinte por cento do rendimento bruto.(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

Entendo correto o procedimento do fisco.

## **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

## CONCLUSÃO

Voto por dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ( art. 61, da Lei nº 9.430/96) ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari