



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.740723/2021-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.545 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrente COCALQUI - COOPERATIVA DE TRABALHO DA INDUSTRIA DE CALCADOS DE QUIXERAMOBIM LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

NULIDADE. NÃO APRECIÇÃO DE TODAS AS RAZÕES DA DEFESA. DESNECESSÁRIO. PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

O julgador administrativo não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pela defesa, bastando apreciar com clareza as questões essenciais e suficientes ao julgamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

COOPERATIVA DE TRABALHO. DESCONSIDERAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO COOPERADO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB.

Compete ao Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com fundamento no princípio da primazia da realidade sob a forma, a desconsideração da condição de sócio cooperado sempre que restarem configurados entre este e a cooperativa de trabalho os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado contidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA ALHEIA A LIDE ADMINISTRATIVA.

Não se aprecia matéria alheia a lide administrativa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA COMPROVADA PELA FISCALIZAÇÃO.

A prestação de serviços pessoais por pessoa física ou jurídica encontra limitação quando presentes os requisitos da relação de emprego. Estando presentes as características previstas no artigo 3º da CLT, a Fiscalização tem o poder/dever de lançar as contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação de emprego comprovada. Assim, imprescindível a caracterização da relação empregatícia para a constituição do crédito tributário.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRABALHO OU PROFISSÃO. INOCORRÊNCIA.

A constituição do crédito tributário mediante a formalização do lançamento não representa ofensa ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão, uma vez que todas as atividades laborais e econômicas se sujeitam, de maneira isonômica, ao regime tributário que lhes é típico e próprio.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. SEM DEMONSTRAÇÃO. INCAPAZ DE INFIRMAR. LANÇAMENTO FISCAL.

A alegação genérica e sem qualquer demonstração não tem o condão de infirmar o lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 5811 e ss).

Trata-se de obrigação relativa a *Contribuição Social Previdenciária* apurada mediante *Auditoria Fiscal* que resultou no lançamento de crédito tributário lavrado na data de 31/08/2021, referente ao período de apuração de 01/01/2017 a 31/12/2017.

Em síntese, segundo o *Relatório Fiscal* (pag. 22-72) e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do procedimento fiscal:

[...] INTRODUÇÃO

6. O contribuinte fiscalizado é uma cooperativa que tem por objeto "a defesa econômico-social de seus associados, mediante a confecção de calçados e artefatos para o vestuário, bem como valorizar as aspirações e talentos profissionais dos integrantes do quadro social, proporcionando-lhes condições para o exercício de suas atividades com permanente incentivo ao seu aprimoramento técnico", conforme seu Estatuto Social em anexo.

[...]

9. Além deste procedimento fiscal, realizamos ainda diligência fiscal na empresa ANIGER-CALÇADOS, SUPRIMENTOS E EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ nº 94.316.999/0001-26, tomadora de serviços por intermédio da cooperativa trabalho COCALQUI, com objetivo de verificar a ocorrência de formação de grupo econômico de fato.

10. No decorrer da ação fiscal constatou-se a formação de um GRUPO ECONÔMICO de fato constituído pelos contribuintes relacionados abaixo:

(...)

DAS INFRAÇÕES DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DOS FATOS

15. Neste procedimento fiscal foram constatadas infrações da obrigação principal, referentes às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (INCRA, FNDE/Salário-Educação, SEBRAE, SESI e SENAI):

(...)

17. Em procedimento inicial a auditoria fiscal capturou através dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, todas as informações declaradas pelo contribuinte, através das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, pelo qual ficou constatado que foram entregues as guias do período de 01/2017 a 12/2017, conforme planilha no ANEXO 1.

18. No decorrer da ação fiscal a fiscalização apurou as remunerações dos segurados, através das folhas de pagamento, recibos de pagamentos e escrituração contábil, e em seguida confrontou-as com as bases de cálculo declaradas em GFIPs, onde ficou constatado que a empresa deixou de declarar em GFIP e recolher parte das contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre as remunerações dos referidos segurados.

DESCARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE COOPERADO

25. No exame da escrituração contábil, das notas fiscais eletrônicas emitidas pela cooperativa, e do contrato de prestação de serviços de industrialização apresentado. Constatou-se, no período fiscalizado, que os "cooperados" associados prestaram serviços à tomadora ANIGER-CALÇADOS, por intermédio da cooperativa COCALQUI, na industrialização de pares de calçados.

26. De acordo com Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica- CNPJ, a tomadora ANIGERCALÇADOS, CNPJ n' 94.316.999/0001-26, é uma empresa que tem como atividade econômica principal a fabricação de calçados de couro, com sede (matriz) localizada na Rua Armindo Eltz, n' 51, Quatro Colônias, Campo Bom/RS, possui as seguintes filiais (ativas):

(...)

36. Ante o exposto, podemos concluir que a cooperativa COCALQUI forneceu, no período fiscalizado, a maior parte da mão de obra (cooperados) utilizada no processo de industrialização de calçados da tomadora ANIGER-CALÇADOS. Dessa forma, a tomadora reduz drasticamente o pagamento de contribuição previdenciária que incidiria sobre as remunerações de segurados empregados necessários para atingir seu objeto social.

37. No exame dos contratos de comodato, em anexo, apresentados pela COCALQUI (comandataria), constatou-se que as máquinas e/ou equipamentos, utilizados pelos trabalhadores "cooperados" na fabricação de calçados, foram fornecidos pela tomadora de serviços ANIGER-CALÇADOS (comandante). Após análise destes contratos, firmados com prazo indeterminado, conclui-se que a COCALQUI para realizar seus objetivos sociais é dependente de recursos materiais fornecidos pela tomadora de serviços.

38. No exame da escrituração contábil, das folhas de pagamento, e das GFIPs, verificou-se ainda que a cooperativa COCALQUI remunerou os trabalhadores, relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, que na condição de "cooperados", prestaram serviços na fabricação de calçados à tomadora ANIGER-CALÇADOS, no período de 01/2017 a 12/2017, conforme folhas de pagamento (anexas), por amostragem. A COCALQUI declarou os referidos trabalhadores em GFIPs, na categoria (código 24) contribuinte individual - cooperado que presta serviços à entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho.

[...]

40. Os trabalhadores, ao serem admitidos como sócios da cooperativa COCALQUI, realizavam um treinamento para iniciar, com habitualidade, a prestação de serviços à tomadora ANIGER-CALÇADOS na fabricação de calçados por intermédio da

cooperativa. Os "cooperados" exerceram suas atividades em galpões cedidos por comodato, utilizaram o maquinário de propriedade da tomadora na fabricação de calçados, ficaram submetidos ao cumprimento de horário, as ordens de superiores na linha de produção e ao controle de qualidade/revisão dos calçados produzidos. Este fato demonstra a presença dos elementos constitutivos da relação de emprego entre os trabalhadores "cooperados" e a COCALQUI, em face do desvirtuamento da relação de cooperativismo, previsto na Lei n' 5.764/71. É inadmissível, na relação cooperativada, a ausência de autonomia dos cooperados na execução dos serviços.

41. Observa-se que os trabalhadores, embora tenham sido formalmente admitidos como sócios da cooperativa, conforme fichas de matrículas (em anexo), por amostragem, na realidade prestavam serviços como empregados, uma vez que estão presentes, neste caso, todos os requisitos caracterizadores do vínculo empregatício, de acordo o previsto na Lei n' 8.212/91, art. 12, inc. I, "a", Decreto-Lei nº 5.452/73 (CLT), arts. 2º e 3º, e Decreto n' 3.048/99, art. 229, § 2º.

[...]

45. No caso analisado, constatamos, na relação de trabalho entre os trabalhadores "cooperados" e a cooperativa COCALQUI, a ausência dos elementos caracterizadores da relação de cooperativismo, e identificamos a presença de todos requisitos essenciais à caracterização da relação de emprego, fato que demonstra o desvirtuamento da relação de cooperativismo, previsto nas Lei nº 5.764, de 1971 e Lei nº 12.690, de 2012.

46. Dessa forma, ao analisar a relação de trabalho entre os trabalhadores "cooperados", relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, e a cooperativa COCALQUI, a fiscalização constatou-se que estão presentes, neste caso, todos pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, em razão da natureza e da forma de execução dos trabalhos, conforme o previsto na Lei n' 8.212/91, art. 12, inc. I, "a", Decreto-Lei n' 5.452/73 (CLT), arts. 2º e 3º, e Decreto n' 3.048/99, art. 229, § 2º.

47. Diante da ausência da relação cooperativista entre a COCALQUI e os trabalhadores "cooperados associados", fica descaracterizada a condição de cooperados (contribuintes individuais), configurando-se, neste caso, para fins da legislação previdenciária, o vínculo empregatício entre os trabalhadores, relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, e a cooperativa COCALQUI, tendo em vista que estão presentes todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade), conforme o disposto no art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/91.

[...]

52. Ao examinar as folhas de pagamento, GFIPs, notas fiscais de serviços, ficha de inscrição de cooperado e escrituração contábil, do período fiscalizado, verificou-se que os trabalhadores, relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, prestaram serviços, na condição de "cooperados", à tomadora ANIGER-CALÇADOS, por intermédio da cooperativa COCALQUI, na industrialização de calçados.

53. No caso analisado, constatou-se que, na relação de trabalho entre os trabalhadores "cooperados" e a cooperativa COCALQUI, estão presentes todos os requisitos que caracterizam o vínculo empregatício. Esta relação jurídica foi mascarada como relação de cooperativismo, quando na verdade, para fins previdenciários, tratava-se de relação de emprego, uma vez que estão presentes todos os elementos caracterizadores da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação), conforme o disposto na Lei n' 8.212/91, art. 12, inc. I, "a".

54. A pessoalidade, na relação de emprego, significa que a relação jurídica pactuada entre as partes deve ser intuitu personae, ou seja, a pessoa contratada para executar o serviço deve ser única, física e insubstituível sem o consentimento do empregador.

Dessa forma, nota-se que o contrato de trabalho é personalíssimo em relação ao empregado, deve-se levar em consideração as condições pessoais do trabalhador.

55. No caso em apreço, observa-se que os "cooperados" associados à COCALQUI, não poderiam se fazer substituir ao longo da execução dos serviços na confecção de calçados, assim, o "cooperado" somente poderia ser substituído, com o consentimento da direção da cooperativa. Nota-se que os "cooperados" associados não têm autonomia na prestação dos serviços.

[...]

67. Dessa forma, no exame da relação de trabalho entre os trabalhadores "cooperados" e a cooperativa COCALQUI, constatou-se que resta caracterizada a subordinação jurídica, devido à natureza dos serviços e as condições em que foram prestados na fabricação de calçados, não eram permitidos a estes trabalhadores qualquer autonomia na execução dos serviços, ficavam submetidos às ordens da direção na produção e ao controle de qualidade/revisão dos pares de calçados.

68. Na ação trabalhista proposta pela "cooperada", Sra. Maria Deliany da Silva, processo n' 0000412-49.2017.5.07.0022, contra a cooperativa COCALQUI. Identificamos o reconhecimento judicial da existência de todos os pressupostos da relação de emprego entre a trabalhadora "cooperada" e a cooperativa. Além disso, observamos no depoimento da testemunha a confirmação que os trabalhadores "cooperados" estavam sujeitos ao controle de horário na prestação de serviços.

[Cita trecho do acórdão]

69. No decorrer do procedimento fiscal, realizamos ainda consultas nos sítios da Justiça do Trabalho, na Internet, onde foram identificadas inúmeras ações trabalhistas propostas pelos trabalhadores "cooperados" contra a cooperativa COCALQUI e/ou as tomadoras de serviços. Após análise de vários acórdãos e sentenças, identificamos diversas decisões judiciais já proferidas que reconhecem o vínculo de emprego entre os supostos "cooperados" e a cooperativa e/ou tomador, comoveremos a seguir. Abaixo transcrevemos trechos de algumas decisões (em anexo) proferidas em reclamações trabalhistas:

[Cita trinta e nove (39) excertos de decisões trabalhistas]

[...]

70. Além destes processos trabalhistas, verificou-se ainda, através dos sítios da Justiça do Trabalho, na Internet, que existem outros inúmeros processos trabalhistas propostos pelos "cooperados" contra a cooperativa COCALQUI e as tomadoras de serviços (ANIGER-CALÇADOS ou CALÇADOS ANIGER NORDESTE), com sentenças e acórdãos proferidos reconhecendo as mesmas irregularidades apontadas nas ações trabalhistas já relacionadas anteriormente.

71. Portanto, ao analisar os diversos acórdãos e sentenças proferidos pela Justiça do Trabalho, referentes as ações trabalhistas propostas pelos trabalhadores "cooperados" contra a cooperativa COCALQUI e/ou as tomadoras de serviços (ANIGER-CALÇADOS ou CALÇADOS ANIGER NORDESTE), verificamos que, nos casos similares, a jurisprudência é pacífica na descaracterização da condição de cooperado, no reconhecimento do vínculo empregatício entre os "cooperados" e a cooperativa ou a tomadora, em face da presença de todos os pressupostos da relação de emprego, e a constatação do desvirtuamento das características próprias do cooperativismo, da fraude no cooperativismo e da ocorrência da intermediação de mão de obra.

[...]

73. Observou-se ainda, na análise de diversas reclamações trabalhistas propostas pelos "cooperativados" contra a COCALQUI e tomadora, que foi constatado, nas inúmeras ações, o desvirtuamento das características do sistema cooperativista, previsto na Lei n' 5.764, de 1971 e Lei n' 12.690, de 2012. Vejamos, abaixo, trechos do acórdão (anexo) na ação trabalhista proposta pela "cooperada", Sra. Silva Helena Rodrigues Furtado, processo n' 0000160-75.2019.5.07.0022, onde figuravam no polo passivo a cooperativa COCALQUI e a tomadora:

[...]

74. Diante dos fatos relatados, e após análise da documentação apresentada, das provas colhidas, do funcionamento da cooperativa, e baseado na legislação vigente, fica evidente para a fiscalização que a relação de trabalho, entre os trabalhadores, que prestaram serviços na condição de cooperados, e a cooperativa COCALQUI, caracteriza-se pela existência de vínculo empregatício, ou seja, estes trabalhadores prestaram serviços na industrialização de calçados, mediante subordinação, habitualidade e remuneração.

75. Como foi constatado que, no período fiscalizado, os trabalhadores, relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, que prestaram serviços como cooperados (contribuintes individuais), na realidade, trabalharam nas condições que preenchem os requisitos para caracterização do vínculo de segurados empregados. Neste caso, deverá à fiscalização, para fins da legislação previdenciária, efetuar o devido enquadramento desses trabalhadores, conforme está previsto no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999 ...

[...]

77. Portanto, pode-se concluir que na relação de trabalho, entre os trabalhadores "cooperados" e a cooperativa COCALQUI, estão presentes todos os pressupostos da relação de emprego, neste caso, para fins da legislação previdenciária, foi desconsiderado o vínculo pactuado como "cooperados" (contribuintes individuais), e efetuado o enquadramento dos trabalhadores, relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10, como segurados empregados, em razão da natureza e da forma de execução do trabalho, conforme o estabelecido na Lei n' 8.212/91, art. 12, inc. I, "a", e Decreto n' 3.048/99, art. 229, § 2º.

78. Diante da constatação do liame empregatício entre os trabalhadores "cooperados" e a cooperativa COCALQUI, a auditoria fiscal efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, do período de 01/2017 a 12/2017, incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores "cooperados", relacionados nos ANEXO 8/ANEXO 9/ANEXO 10. caracterizados como segurados empregados, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

(...)

CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO

81. Como já mencionado, além desta ação fiscal, realizamos ainda diligência fiscal na empresa ANIGER -CALÇADOS, SUPRIMENTOS E EMPREENDIMIENTOS LTDA, CNPJ n 94.316.999/0001-26, tomadora dos serviços prestados pelos "cooperados" por intermédio da cooperativa COCALQUI, com objetivo de constatar a formação de grupo econômico de fato sob a direção e o controle da tomadora de serviços.

82. No curso do procedimento fiscal constatou-se a formação de um GRUPO ECONÔMICO de fato entre os contribuintes, qualificados no quadro abaixo, sob a direção e o controle centralizado na tomadora ANIGER-CALÇADOS ...

83. Na análise da situação cadastral dos contribuintes integrantes do grupo econômico de fato, constatou-se:

83.1. Que as atividades econômicas (CNAE) das empresas integrantes do grupo são idênticas, similares e/ou complementares, conforme quadro abaixo:

(...)

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio *abertura de mensagem, via Caixa Postal* em 06/09/2021 (pag. 5286).

O sujeito passivo apresentou *Impugnação* (pag. 5290-5358 - *CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS* (pag. 02)), na data de 10/04/2021, com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

III.1 – REGRA DE DIREITO (LEI FEDERAL Nº 12.690/2012) NÃO CONSIDERADA NO AUTO DE INFRAÇÃO

14. *A teoria posta em auto de infração seria de que existiria uma relação de emprego entre as pessoas físicas que são cooperados da Cocalqui.*

15. *Entretanto a matéria é extremamente complexa, e os trabalhos de fiscalização não contemplaram análise de relevantes argumentos postos pela empresa.*

16. *Em primeiro plano, a partir de julho/2012 entrou em vigor a Lei Federal nº 12.690/2012, a qual tornou mais clara a possibilidade jurídica de funcionamento das cooperativas de trabalho. Essa regra foi apenas citada no Relatório Fiscal, mas essa menção foi sem eficácia, dado que nada se expôs sobre a norma.*

17. *Os termos normativos são diretos e se contrapõe com várias noções jurídicas postas no Relatório Fiscal.*

18. *A primeira dela é de que uma cooperativa de trabalho pode não deter os meios de produção, como as máquinas. O relatório fiscal descreveu que isso seria relevante, mas, pela legislação “nova”, isso é admitido.*

19. *Outra regra é a cooperativa ser compreendida como o ente que garante a remuneração mensal de seu associado, e com cálculo pelas horas de trabalho do cooperado. Esse texto legal afasta diretamente a noção posta no relatório fiscal de que um controle de horário pela cooperativa seria condenável:*

[cita dispositivo da Lei 12.690/2012, art. 7º]

31. *A fiscalização desconsiderou que toda cooperativa reveste-se das qualidades de associação e empresa. Que a produtividade da cooperativa (e bom resultado ao sócio) só acontecerá com organização, com funções definidas em setores segmentados, como “costura”, “corte”, “montagem”, “pré-fabricado”. Dai porque, em se tratando de operações seqüenciadas, é sinônimo e expressão do ideal de cooperação a organização e o comprometimento de cada sócio.*

32. *Para o ingresso na cooperativa cada trabalhador era ciente do fato. Porque havia um treinamento. Há a prova, inclusive com ciência do cálculo de rateio, que uma circunstância própria do trabalho coletivo ...*

III.2 - DOS DIRIGENTES DA COOPERATIVA

43. Quanto aos fatos, de saída há como demonstrar que a cooperativa tem um corpo diretivo capaz de fazer sua gestão.

44. Inicialmente, ressalta-se que o estatuto da cooperativa possui previsão de que haverá um conselho de administração a ser eleito pela Assembleia Geral, o qual será composto por no mínimo 3 membros, dos quais, pelo menos um, terá nível superior:

[...]

48. Importante destacar que por mais que o corpo diretivo recebesse remuneração diferenciada sobre os serviços prestados, esta é plenamente possível, considerando a qualificação técnica e a necessidade de ter uma direção capaz de negociar em pé de igualdade com os fornecedores e os contratantes. Saliente-se que com a remuneração diferenciada também aumentavam os valores descontados a título de contribuição previdenciária, havendo contribuição previdenciária em valores relevantes, garantindo o financiamento à seguridade social.

III.3 - DA CRONOANÁLISE

49. A cooperativa é capacitada para análise de dados para uma negociação, dado que tem cooperados habilitados para a atividade de cronoanálise, estando dentro do rol de cooperados no decorrer da rotina de trabalho. Existem 11 deles, como se vê do documento “ASOs cronoanálise 2017”. No documento “Controle de Atividades Diárias” esses profissionais são listados sob número de referência “70”, e estão em labor diário.

[...]

50. Se a cooperativa tem como calcular os tempos, é porque há SEUS cooperados para fazer isso. Há inclusive um modelo de relatório diário no qual é apurada a eficiência. Sempre lembrando que quanto maior for a produção de calçados, maior será o recebimento de valores por mês, por cada um dos cooperados.

[...]

51. Conforme se verifica, há uma maior eficiência na produção da Cocalqui, considerando análise minuciosa realizada em todos os passos da produção. Com base na eficiência, realizada através de uma base gerencial sólida de cronoanálise, em que são consideradas diversas variáveis positivas para a Cooperativa, esta negocia preços com a contratante, evidenciando-se através de várias comunicações via e-mail entre a Cocalqui e a Aniger. Inclusive se verifica a ocorrência de negociações entre as partes, como os descritos abaixo:

1 – Negociação entre Cocalqui e Aniger para o custo-minuto para produção de calçados (email enviado com proposta da Cocalqui e retorno de contraproposta da empresa Aniger):

[...]

52. Com base nisso, a cooperativa demonstra sua efetividade frente a outros fornecedores, garantindo aos seus cooperados uma remuneração condizente, ganham mais do que se fossem empregados – o que é essencial quanto as cooperativas de trabalho.

Importante ressaltar que os ganhos dos cooperados se dão em cima de sua efetividade no trabalho, dependendo exclusivamente de sua força de trabalho para alçar maiores ganhos com a produção, como deve ser pela natureza jurídica da Cooperativa.

III.4 - DA ASSISTÊNCIA AOS COOPERADOS

53. Além disso, a cooperativa não ficava adstrita apenas ao repasse dos valores referente à produção. Era possível, quando da contabilização mensal, a possibilidade de ofertar assistência nas mais diversas áreas aos cooperados:

III.5 - COMO A COOPERATIVA RECOLHEU VALORES PREVIDENCIÁRIOS DECORRENTE DA REMUNERAÇÃO AOS COOPERADOS

57. A cooperativa, com base na Lei 12.690/2012 qualificou os cooperados como segurados da previdência social, conforme várias regras da Lei 8.212/91 e seus reflexos tributários previstos na Lei 10.666/2004.

58. A lei 8.212/91 prevê que os cooperados são segurados contribuintes individuais, na forma do art. 12, II, e mais especificamente, na IN RFB 971/2009, art. 9º XVI.

59. Dessa forma incidiu sobre os cooperados a alíquota de 20% a título de contribuição previdenciária ...

III.6 – DA EQUIVOCADA AFIRMAÇÃO DE QUE CASO OS COOPERADOS FOSSEM EMPREGADOS, HAVERIA UM AUMENTO DE ARRECADAÇÃO:

64. Em alguns momentos o Relatório Fiscal se dedica a suscitar a hipótese de que caso os trabalhadores fossem segurados empregados, ao invés de segurados cooperados teria ocorrido uma arrecadação superior para a RFB. Escreve sem lançar cálculo nenhum, possivelmente porque ... não era verdade.

65. Podemos comprovar isso com o fato real ocorrido em 2018, e com base na opção legal da contribuição substitutiva prevista na Lei 12.546/2019, a qual prevê uma tributação de 1,5% sobre valor da receita bruta de produção de calçados (art. 8%), substitutiva quanto a contribuição de cooperados.

66. Porque a partir de 2018 ocorreu uma Assembleia Geral motivada pela insatisfação dos cooperados quanto ao fato de pagarem 20% de sua remuneração como contribuição previdenciária. A solução disso foi convocar a Assembleia, na qual se deliberou pelo formato de que, a partir desse ano, seriam empregados da cooperativa. No documento consta explícito na Ata de Assembleia Geral, a menção de que os cooperados teriam de "...abrir mão da condição de cooperados para em seguida ser contratado pela Cooperativa."

[...]

68. Ou seja, o relatório da ação fiscal condena – sem provas – a atuação da cooperativa e deixa de se debruçar sobre o fato de que a arrecadação do Erário antes da alteração ocorrida em 2017 era maior, vide exemplo acima trazido. Note-se que a Cocalqui recolheu cifras 34,16% maiores do que se fosse recolher como segurados empregados.

III.7 – DA CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

69. Em relação à contribuição previdenciária para outras entidades e fundos, cumpre salientar que a Cocalqui está enquadrada na hipótese prevista no art. Quadro 1 do art. 109-C, §2º da IN 971/2009:

[...]

71. Os recolhimentos da Cooperativa foram realizados consoante determina a IN 971/2009, não havendo que se falar em recolhimento de contribuição para outras entidades como se empresa fosse.

III.8 – DAS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DESCONTADAS

74. Verifica-se que o auditor buscou despesas ordinárias do balancete da empresa como despesas com eventos, manutenção, conservação e limpeza etc. e lhes atribuiu como se fossem contribuintes individuais envolvidos nas despesas, o que não é aplicável, na medida em que não se trata de despesas envolvendo mão-de-obra, seja ela de contribuintes ou não.

75. Reputa-se também totalmente indevida a aplicação da alíquota de 11% sobre as referidas verbas, na medida em que foram aplicadas sem critério legal algum. Além disso, não houve nenhuma das despesas trazidas pelo anexo 11 que rompesse a barreira que permitisse a aplicação da referida alíquota.

III.9 – DA AUTONOMIA ENTRE AS EMPRESAS E A IDONEIDADE FINANCEIRA DA COOPERATIVA

76. O auto de infração não descreve que haveria fatos como uma gestão comum das duas empresas, ou um caixa comum às duas.

77. De fato, não poderia inventar tais fatos, já que realmente nos anos de 2016 e 2017 a Cocalqui apresentou superavit, como se vê da Demonstração do Resultado do Exercício ...

[...]

82. Enfim, não eram custos assumidos pela tomadora, razão pela qual perde todo o sentido as alegações de que seriam um “Grupo Econômico”, afinal, o fato de a prestadora ter negociações, apresentar organização, assumir seus custos e ainda ter aplicações financeiras, absolutamente é a situação INVERSA dos casos de grupo econômico.

III.10 – DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE EMPREGO, A PARTIR DOS FATOS, DO ENTENDIMENTO DO STF E A LEI 13.496/2017

84. No Relatório Fiscal consta em geral uma crítica ao fato da contratação de uma empresa para prestar serviços à outra.

[...]

96. Sabe-se que eventuais decisões da Justiça do Trabalho que ainda resistem a essa orientação ainda existem, e são o perfil das decisões judiciais alocadas no relatório. Contra essas decisões foi interposto o Recurso de Revista, como se demonstra por amostragem. Há probabilidade de êxito em todos.

97. De fato, em pleno 2021, dois anos após o julgado na ADPF 324 ainda há tentativas e aplicação do revogado enunciado 331 do TST (a regra contra a terceirização), como se vê de notícias do STF, na qual se vê a cassação da decisão da Justiça do Trabalho, a qual insiste numa tal “terceirização estrutural”, semelhante à construção teórica do Relatório

Fiscal:
<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460044&ori=1> :

[...]

98. Por sua vez, no CARF temos o respeito às decisões do STF, especificamente nessa matéria, como se vê do julgado abaixo:

III.14 – DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO

100. O relatório fiscal descreve (fls. 73 e seguintes do processo) uma explicação sobre grupo econômico, citando apenas a descrição dos CNAEs (item 89.1), a proximidade dos endereços (item 89.2), e a mesma temática de terceirização (itens 90 e seguintes).

101. Nos itens 90, 95, 98 descreve que o fato de ser beneficiária de um comodato quanto a um imóvel pertencente a uma agência de fomento estadual, a CODECE indicaria, em tese, uma falta de recursos, ou quanto a energia elétrica, e de que teriam o mesmo advogado. O argumento é refutado com as provas citadas no item III.9 acima, as quais revelam a idoneidade financeira. Quanto a energia elétrica revela só o planejamento fiscal para que esse custo seja reconhecido como despesa para a tomadora, e ainda, gere créditos de ICMS. O balancete revela que a Cocalqui tem o custo anual com consultoria jurídica.

102. Cabe notar que a CODECE, a Companhia de Desenvolvimento do Estado do Ceará tem como uma de suas operações a cessão de imóveis em comodato, para empresas selecionadas, como se vê de seu site, na aba “Institucional” <https://www.codece.ce.gov.br/institucional/#sobre>:

[...]

104. Cabe notar que a moldura legal para a desconsideração da personalidade jurídica indica a necessidade de indicar um “propósito de lesar credores” Código Civil, art. 50 § 1º), fato que não se vê no caso presente, tendo em vista que a tributação na modalidade “Segurado cooperado” em 2017 revelou um custo SUPERIOR ao caso se serem tributados na modalidade “Segurado empregado” como provado no item II.2.4 acima.

105. E não se viu também os demais pressupostos legais de uma confusão patrimonial como o repetitivo cumprimento de obrigações de uma empresa por outra, ou transferências de ativos ou passivos.

106. As colocações no Relatório fiscal foram refutadas pela ampla prova técnica e não configuram a situação acima.

III.15 – DA NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVAS

107. Todos os fatos lançados na Informação Fiscal foram refutados. Mas protestamos pela produção de provas nos autos, com base no art. 16, IV do Dec. 70.235/72, especificando que a “diligência” em questão é a coleta de prova testemunhal de cooperados para esclarecer o modo em que a prestação de serviço ocorre.

III.16 – DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

115. Por fim, mas não menos importante, cabe destacar que descabido o arbitramento de multa por descumprimento de obrigações acessórias, considerando que inexistem as obrigações atribuíveis à autuada, na medida em que restaram cumpridas todas as obrigações inerentes à cooperativa de trabalho.

[...]

117. No entanto, constata-se que todas as obrigações acima foram plenamente cumpridas, conforme faz prova as informações trazidas no interior da presente defesa, bem como na documentação anexada aos autos.

PEDIDO

119. Do exposto, o Contribuinte requer:

- a) O conhecimento e recebimento da presente Impugnação e atribuição do automático efeito suspensivo;
- b) A produção das provas testemunhal para tratar dos fatos controversos – por paralelo ao processo civil, em número de 3, aplicando-se no que couber o Código de Processo Civil quanto a cientificação de data e local e intimações;

c) Sejam em julgamento enfrentados os seguintes pontos:

- a incidência das regras da Lei 12.690/2012 para descrever que uma cooperativa não precisa, para ser qualificada como tal, de ter a propriedade de bens de produção (art. 4º, II), e que a cooperativa pode calcular a remuneração dos seus participantes na produção em razão do cálculo das horas trabalhadas (art. 7º I);
- que a cooperativa de trabalho é um empreendimento coletivo, e há a prova de que Regimento Interno da cooperativa narrando a forma de cálculo da remuneração do cooperado, como o rateio do valor recebido pelo serviço de industrialização de uma linha de produção (o trabalho coletivo), o qual é ensinado logo no treinamento de admissão do cooperado (conforme prova);
- que os cooperados recebiam valores mensais superiores aos que seriam recebidos se fossem empregados, conforme prova;
- que a cooperativa possui um corpo diretivo qualificado, conforme prova;
- que a cooperativa dá, conforme as regras do cooperativismo a assistência aos cooperados, com provas de contratos de medicina e odontologia e seguro de vida;
- que a cooperativa tem pessoal qualificado para estimar tempos e preços de execução de serviços, que são os cronoanalistas e os administradores (conforme prova) e negocia os preços com a contratante (conforme prova),
- que a cooperativa, durante o período fiscalizado, considerou os cooperados como segurados da previdência social como “segurado cooperado” (Lei 8.212/91, art. 21, II, IN 971/2009 art. 9º, XVI) e fez o a retenção e recolhimento da contribuição do segurado conforme art. 4º da Lei 10.666/2003, a qual era a obrigação existente no momento (prova incontroversa pois os dados das remunerações foram usados no relatório fiscal, e há a GFIP e GPS);
- que é errada a estimativa aleatória (sem nenhum cálculo) no relatório fiscal de que em tese uma caracterização como segurados empregados resultaria em arrecadação maior; conforme cálculo da parte usando dados reais e considerando a CPRB, é provado que o modo de tributação de segurado cooperado tem uma despesa maior;
- *que a cooperativa apresentou superavit em 2016, 2017, tinha reservas acumuladas, e custeou despesas próprias de um empreendimento de porte, com ativos (conforme provas em DRE e balancete, e atas de assembléia geral com aprovação das contas);*
- *que a temática da validade de contratos terceirização foi validada pelo STF em pelo menos 3 situações, sendo que na ADPF 324 restou claro que deve se levar em conta o requisito da idoneidade financeira do contratado (que é bem provado, tanto quanto a finanças como na existência do corpo diretivo e a prova de negociações), eventuais decisões judiciais que estão contrárias a esse entendimento estão sob recurso e há grande probabilidade de reversão;*
- *a administração pública federal é obrigada a cumprir as decisões do STF (Lei 9.686/99);*
- *não há grupo econômico porquanto há a prova de saúde econômica da cooperativa, a qualificação como segurado cooperado era mais dispendiosa, e cada entidade custeava suas despesas.*

d) Ao final ocorra a decisão pela improcedência do auto de infração.

e) Caso, por hipótese de construção de uma tese que permita contornar as provas e a obrigatoriedade das decisões do STF, que seja considerada como fator de dedução na

quantificação do tributo os valores pagos pela cooperativa em razão da apuração e recolhimento dos tributos na modalidade de segurado cooperado.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 5811 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

CIENTIFICAÇÃO. REGRA GERAL. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ORDINÁRIO.

A intimação será feita por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributária eleito pelo sujeito passivo.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. PERÍCIA.

Pelo princípio da concentração das provas na contestação, que informa o processo administrativo fiscal, devem elas ser apresentadas com a impugnação, salvo quando fique demonstrada a ocorrência de motivo de força maior; decorram de fato ou direito superveniente, ou, ainda, destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. EFEITOS.

Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a mesma direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação previdenciária, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

COOPERATIVA. DESCONSIDERAÇÃO.

A Cooperativa de Trabalho não pode ser utilizada para intermediação de mão de obra subordinada.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO.

É segurado obrigatório da previdência social, na categoria empregado, as seguintes pessoas físicas que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

VALORES RECOLHIDOS. APROVEITAMENTO. INICIATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação somente pode ser efetuada mediante ato volitivo do sujeito passivo, mediante procedimento específico que contemple a retificação de GFIP.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo **COCALQUI – COOPERATIVA DE TRABALHO DA INDÚSTRIA DE CALÇADOS DE QUIXERAMOBIM LTDA**, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 5849 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação, tendo estruturado suas razões recursais de acordo com os seguintes tópicos: (i) preliminarmente - da nulidade do acórdão recorrido – cerceamento de defesa; (ii) da inexistência de grupo econômico; (iii) da convergência operacional e administrativa; (iv) relações jurídicas sobrepostas; (v) congruência de atividade econômica; (vi) confusão patrimonial; (vii) objetivo comum; (viii) efeitos da configuração do grupo econômico; (ix) da impossibilidade de desconsideração da condição de cooperado – respeito à legislação; (x) regra de direito (Lei Federal nº 12.690) não considerada no auto de infração; (xi) dos dirigentes da cooperativa; (xii) da cronoanálise; (xiii) da assistência aos cooperados; (xiv) como a cooperativa recolheu valores previdenciários decorrente de remuneração aos cooperados; (xv) da equivocada afirmação de que caso os cooperados fossem empregados, haveria um aumento de arrecadação; (xvi) da contribuição para outras entidades e fundos; (xvii) das contribuições dos segurados contribuintes individuais não descontadas; (xviii) da inexistência de relação de emprego, a partir dos fatos, do entendimento do STF e Lei 13.496/2017.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Nulidade da decisão recorrida em razão do indeferimento do pedido de perícia e cerceamento de defesa.

Segundo o recorrente, o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência pelo acórdão recorrido violou o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de conversão do julgamento em diligência ou de produção de prova pericial ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Quanto ao pedido de juntadas de novos documentos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, são expressos em relação ao momento em que as alegações do recorrente, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. Portanto, não cabe ao recorrente se valer de pedido de diligência para apresentar provas não trazidas aos autos no momento oportuno, quando esse ônus lhe cabia, por ter operado sua preclusão.

Ademais, a “tomada de depoimento de cooperados” poderia ser muito bem ter sido realizada pelos recorrentes, tratando-se, nitidamente, de matéria de defesa, cujo ônus lhes pertencem, eis que a fiscalização já juntou aos autos elementos suficientes para formar sua convicção acerca da situação posta. E, ainda, os recorrentes tiveram tempo suficiente para apresentar a documentação probatória que considerassem pertinente aos autos para fins de comprovar suas alegações.

Nesse sentido, o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência não ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, eis que o ônus da prova pertence ao próprio contribuinte, não podendo se valer do pedido com o objetivo de dispensar a comprovação de suas alegações.

Ademais, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*.

Por fim, destaco que o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal.

Assim, a insatisfação da contribuinte, sobre este ponto, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Ante o exposto, entendo pela ausência de pertinência do pedido de conversão do feito em diligência, eis que o ônus de comprovar o adimplemento tributário exigido nos autos,

conforme visto, compete ao contribuinte e não à fiscalização, não tendo incorrido em qualquer nulidade a decisão recorrida.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

2.2. Nulidade da decisão recorrida por ter deixado de analisar os argumentos apresentados e cerceamento de defesa.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida, sob o fundamento de que a decisão teria deixado de analisar os argumentos apresentados, bem como não teria refutado as alegações factuais e jurídicas demonstradas na impugnação.

A começar, não vislumbro qualquer nulidade da decisão recorrida, por entender que a decisão foi fundamentada e se baseou na documentação comprobatória constante nos autos, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

A propósito, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, tendo examinado a prova dos autos, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Ademais, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

A propósito, entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme consta no Relatório do Procedimento Fiscal (e-fls. 22 e ss), o contribuinte é uma cooperativa que tem por objeto “a defesa econômico-social de seus associados, mediante a confecção de calçados e artefatos para o vestuário, bem como valorizar as aspirações e talentos profissionais dos integrantes do quadro social, proporcionando-lhes condições para o exercício de suas atividades com permanente incentivo ao seu aprimoramento técnico”, nos termos do seu Estatuto Social.

A fiscalização concluiu que a cooperativa COCALQUI teria fornecido, no período fiscalizado, a maior parte da mão de obra (cooperados) utilizada no processo de industrialização de calçados da tomadora ANIGER – CALÇADOS, reduzindo drasticamente o pagamento de contribuição previdenciária que incidiria sobre as remunerações dos segurados empregados necessários para atingir seu objeto social.

Ademais, a fiscalização constatou que as máquinas e/ou equipamentos, utilizados pelos trabalhadores “cooperados” na fabricação de calçados, teriam sido fornecidos pela tomadora de serviços ANIGER – CALÇADOS, de modo que a COCALQUI, para realizar seus objetivos sociais, seria dependente de recursos materiais fornecidos pela tomadora de serviços.

A fiscalização analisou, ainda, as relações de trabalho existentes entre os trabalhadores “cooperados” e a cooperativa COCALQUI, com o intuito de verificar se nestas relações estariam presentes os requisitos que configuram a relação de emprego, tendo constatado o seguinte:

1. Os trabalhadores, ao serem admitidos como sócios da cooperativa COCALQUI, realizavam um treinamento para iniciar, com habitualidade, a prestação de serviços à tomadora ANIGER – CALÇADOS na fabricação de calçados por intermédio da cooperativa;
2. Os “cooperados” exerceram suas atividades em galpões cedidos por comodato, utilizaram o maquinário de propriedade da tomadora na fabricação de calçados, ficaram submetidos ao cumprimento de horário, às ordens de superiores na linha de produção e ao controle de qualidade/revisão dos calçados produzidos;

3. Os trabalhadores prestaram serviços não eventuais, por intermédio da cooperativa, à tomadora ANIGER – CALÇADOS, na industrialização de calçados;
4. Ausência de autonomia dos cooperados na execução dos serviços;
5. Os “cooperados” associados à COCALQUI não poderiam se fazer substituir ao longo da execução dos serviços na confecção de calçados, assim, o “cooperado” somente poderia ser substituído, com o consentimento da direção da cooperativa;
6. No contrato de trabalho a obrigação é de fazer, não sendo admissível a delegação;
7. Os serviços prestados pelos trabalhadores “cooperados” estão diretamente vinculados às atividades normais da COCALQUI, sendo que a não eventualidade do trabalho fica caracterizada pela necessidade permanente ou habitual dos serviços prestados pelos trabalhadores “cooperados” à tomadora ANIGER – CALÇADOS, por intermédio da cooperativa, na fabricação de calçados;
8. Os serviços de industrialização de calçados foram prestados mediante o pagamento de remuneração aos trabalhadores “cooperados”;
9. Os trabalhadores “cooperados” estavam sujeitos ao cumprimento de horários;
10. A subordinação jurídica ocorre devido à natureza dos serviços e as condições em que foram prestados na fabricação de calçados, de modo que não eram permitidos a estes trabalhadores qualquer autonomia na execução dos serviços, ficavam submetidos às ordens da direção na produção e ao controle de qualidade/revisão dos pares de calçados;
11. Existência de diversas decisões no âmbito da Justiça do Trabalho e que reconhecem o vínculo de emprego entre os supostos “cooperados” e a cooperativa e/ou tomador.

Diante das informações colhidas no curso do procedimento fiscal a fiscalização entendeu, portanto, que estariam presentes, no caso dos autos, todos os pressupostos caracterizadores do vínculo empregatício, em razão da natureza e da forma de execução dos trabalhos, conforme o previsto na Lei nº 8.212/91, art. 12, inc. I, “a”, Decreto-Lei nº 5.452/43 (CLT), arts. 2º e 3º, e Decreto nº 3.048/99, art. 229, § 2º.

Sendo assim, em razão dos elementos constantes no Relatório do Procedimento Fiscal (e-fls. 22 e ss), a fiscalização entendeu pelo desvirtuamento das características do sistema cooperativista, previsto na Lei nº 5.764/71, na prestação de serviços pelos trabalhadores “cooperados” na fabricação de calçados, razão pelo qual desconsiderou os vínculos pactuados (cooperados associados) com a cooperativa e efetuou o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários (art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91), atendendo, assim, aos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, que caracterizariam o vínculo empregatício.

Em razão dos fatos narrados, fora lavrado o presente auto de infração referente às contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (INCRA, FNDE/Salário-Educação, SEBRAE, SESI e SENAI).

O sujeito passivo **COCALQUI – COOPERATIVA DE TRABALHO DA INDÚSTRIA DE CALÇADOS DE QUIXERAMOBIM LTDA**, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 5849 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação, tendo estruturado suas razões recursais atinentes ao mérito em conformidade com os seguintes tópicos: (i) Da inexistência de grupo econômico; (ii) Da convergência operacional e administrativa; (iii) Relações jurídicas sobrepostas; (iv) Congruência de atividade econômica; (v) Confusão patrimonial; (vi) Objetivo comum; (vii) Efeitos da configuração do grupo econômico; (viii) Da impossibilidade de desconsideração da condição de cooperado – respeito à legislação; (ix) Regra de direito (Lei Federal nº 12.690) não considerada no auto de infração; (x) Dos dirigentes da cooperativa; (xi) Da cronoanálise; (xii) Da assistência aos cooperados; (xiii) Como a cooperativa recolheu valores previdenciários decorrente de remuneração aos cooperados; (xiv) Da equivocada afirmação de que caso os cooperados fossem empregados, haveria um aumento de arrecadação; (xv) Da contribuição para outras entidades e fundos; (xvi) Das contribuições dos segurados contribuintes individuais não descontadas; (xvii) Da inexistência de relação de emprego, a partir dos fatos, do entendimento do STF e Lei 13.496/2017.

Eis a síntese das alegações apresentadas, em contraposição à abordagem do Relatório Fiscal:

1. Nas cooperativas de trabalho, sub-ramo produção, a submissão a uma organização interna quanto a horários e local de trabalho é normal, é organização de esforço coletivo e tem previsão no art. 7º, I e II, da Lei nº 12.690/2012.
2. A remuneração é calculada conforme a produção de um grupo, variável conforme a quantidade que o grupo consegue performar, cujo método de rateio é apresentado logo no treinamento de ingresso na cooperativa.
3. O valor pago aos cooperados é maior do que o salário de outros profissionais calçadistas.
4. A cooperativa apresenta prova de que os cooperados recebem mensalmente valor superior ao que se fossem empregados.
5. A cooperativa apresenta provas de contratos de assistência médica e odontológica para seus cooperados.
6. A Lei nº 12.690/2012 prevê a hipótese de cooperativas de trabalho sub espécie produção.
7. A cooperativa prova que tem cooperados que são cronoanalistas, medem o tempo de execução das tarefas e com base nisso a cooperativa tem dados para estimar o preço do serviço.
8. A cooperativa tem corpo diretivo profissionalizado, e apresenta as provas dos diplomas escolares.
9. A cooperativa negocia os preços com a contratante, e apresenta as provas dessa negociação.
10. A cooperativa apresenta reservas financeiras, é superavitária, como consta em suas demonstrações financeiras.

11. No ramo de industrialização de calçados abrangido pela CPRB, a condição de segurado cooperado praticada tem mais custo fiscal do que a de segurado empregado. Caso todos os trabalhadores fossem empregados, o valor a recolher de contribuições previdenciárias seria menor em cerca de 4,5%.
12. Nos anos de 2016 e 2017 a cooperativa teve superávit, conforme prova. Em 2017 a cooperativa acumulava em fundo de reserva e aplicações financeiras em mais de R\$ 2 milhões, e ativos de mais de R\$ 200 mil, conforme prova.
13. A cooperativa assumiu despesas próprias de um empreendimento de porte, dentre estas, remuneração por serviços jurídicos, conforme provas.

Dessa forma, passa-se ao enfrentamento do mérito das alegações recursais.

3.1. Do grupo econômico de fato.

No recurso apresentado, o recorrente manteve a linha de argumentação abordada na impugnação, pontuando que cada um dos fatos trazidos pela fiscalização, ou não foi provado, ou não constituiria, *per si*, elemento bastante para que se possa dar por configurado o grupo econômico de fato.

Cabe consignar que as alegações relativas à existência de Grupo Econômico e consequente responsabilidade solidária são impertinentes ao presente processo, posto que aqui não houve a imputação de responsabilidade solidária, por se tratar da exigência de contribuições sociais para terceiros.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

3.2. Da caracterização dos cooperados como segurados empregados.

Inicialmente, cumpre pontuar que as cooperativas, nos termos da Lei nº 5.764, de 1971, são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, que se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, sem objetivo de lucro e onde as tarefas são distribuídas com igualdade de oportunidades. Assim, são repartidos os ganhos, proporcionais ao serviço de cada associado.

As cooperativas consistem, pois, em sociedades de pessoas que coordenam seus esforços para a consecução de uma finalidade comum, sem relação de subordinação entre si. Possuem como objetivo a reunião de pessoas para somar forças visando a obtenção de melhorias nas condições de trabalho e na remuneração.

O caráter voluntário da adesão dos “cooperados”, sem restrição de número, a limitação do número de quotas-partes para cada associado e a indisponibilidade das mesmas para terceiros, bem como a singularidade do voto, constituem fatores essenciais à personalização da cooperativa.

Nos termos do art. 4º, da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, as cooperativas de trabalho podem ser de serviço ou de produção. As cooperativas de serviço são constituídas por sócios com a finalidade de prestar serviços especializados a pessoas físicas ou jurídicas, sem a presença dos pressupostos da relação de emprego, de acordo com o previsto no inciso II, do art. 4º, da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012. As cooperativas de produção, por sua vez, são

aquelas que, por qualquer forma, detêm os meios de produção e seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens ou serviços, nos termos do inciso I, do art. 4º, da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012.

As cooperativas poderão ainda optar como objeto social qualquer gênero de serviços, operação ou atividade, desde que previsto no seu Estatuto Social, conforme o art. 10 da mesma Lei. Ademais, deverão ser organizadas conforme 2 (dois) princípios fundamentais, o princípio da autonomia e da autogestão, de acordo com o previsto nos §§1º e 2º, do art. 2º, da Lei nº 12.690/2012.

Não são raros os casos de falsas cooperativas, que se utilizam dessa forma de associação para se beneficiarem do tratamento diferenciado a elas dispensado, como, a título exemplificativo, a inexistência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados ou entre os associados e os tomadores dos serviços.

A propósito, malgrado a prestação de serviços a terceiros não possa ser caracterizada como ato cooperativo, isto não a torna ilegal, uma vez que a própria lei tratou de admitir a prática dessa sorte de atos não cooperativos, desde que pertinentes aos objetivos sociais da cooperativa e em conformidade com a lei, distinguindo-os, todavia, para fins de tributação. Com efeito, o art. 79 da própria Lei nº 5.764/71, conceitua o ato cooperativo nos seguintes termos:

Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Assim, se uma cooperativa presta serviços a terceiros, estará realizando ato não-cooperativo não abraçado pelo art. 79 da lei de regência, devendo os resultados de tais operações ser levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social", onde serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos, por força do art. 87 do Diploma Legal em realce.

Em nosso cotidiano, figura com extrema frequência a oferta de mão-de-obra por cooperativas de trabalho, cuja finalidade é justamente o recrutamento e colocação no mercado de

trabalhadores, a preços mais vantajosos do que a contratação direta pela tomadora do serviço ou através de uma locadora de serviços comum. Esse adicional competitivo decorre das vantagens fiscais de que desfrutam as cooperativas, bem como do fato de não possuírem empregados, mas apenas sócios ou cooperados, que não fazem jus aos encargos usualmente devidos a funcionários.

O que ocorre, na verdade, é uma locação disfarçada de mão-de-obra. Os sócios ou cooperados são, em realidade, meros empregados agenciados para trabalho que se sujeitam ao preenchimento de um termo de adesão, como condição *sine qua non* para ocupar um lugar no mercado de trabalho, vertendo à cooperativa uma taxa de administração pela suposta intermediação, que na verdade é o lucro auferido pelo dono da empresa. Os cooperados-sócios trabalham sem quaisquer direitos, seja frente à cooperativa (da qual formalmente são sócios), seja perante a tomadora dos serviços (que mantém contrato com a cooperativa).

O que se observa nas cooperativas de trabalhos desse jaez é que os seus associados não são movidos pela *afectio societatis*, mas sim pela necessidade de trabalho e ausência de opção, uma vez que foram suprimidos os empregos e as cooperativas passaram a ser um sistema de trabalho imposto pelas empresas prestadoras de serviço.

No caso dos autos, em razão dos elementos constantes no Relatório do Procedimento Fiscal (e-fls. 22 e ss), a fiscalização entendeu pelo desvirtuamento das características do sistema cooperativista, previsto na Lei nº 5.764/71, na prestação de serviços pelos trabalhadores “cooperados” na fabricação de calçados, razão pelo qual desconsiderou os vínculos pactuados (cooperados associados) com a cooperativa e efetuou o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários (art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91), atendendo, assim, aos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, que caracterizariam o vínculo empregatício.

Em resumo, a fiscalização entendeu que, no presente caso, a relação jurídica empregatícia teria sido mascarada como relação de cooperativismo, posto que presentes os elementos pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação, conforme o disposto na Lei nº 8.212/91, art. 12, inc. I, "a".

Pois bem!

A fim de solucionar a controvérsia posta, é preciso observar o conceito de empregado dado pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT que, em seu artigo 3º dispõe: “Considera-se empregado toda **pessoa física** que prestar **serviços de natureza não eventual** a empregador, **sob a dependência** deste e **mediante salário**”.

No âmbito do Direito Previdenciário, a definição de segurado empregado está prevista no artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212 de 1991, que estabelece os pressupostos que caracterizam o segurado empregado, cuja transcrição é:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado:

a) **aquele que presta** serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em **caráter não eventual**, sob sua **subordinação** e mediante **remuneração**, inclusive como diretor empregado.

Sendo constatado que determinada entidade contrata trabalhadores sob qualquer denominação, mas que os mesmos laboram em condições que preenchem os requisitos para caracterização da condição de segurado empregado, cabe à fiscalização efetuar o devido enquadramento desses trabalhadores, conforme art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, que possui a seguinte dicção:

[...] § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, **ou sob qualquer outra denominação**, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

A autoridade tributária deve ater-se sempre à verdade material, assim, na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cumpre à autoridade buscar conhecer os fatos efetivamente ocorridos. A configuração da relação de emprego decorre da natureza e da forma como se executa o trabalho e não apenas da vontade das partes, que não podem sobrepor-se à força inerente aos fatos que delineiam o contrato de trabalho, importa essencialmente o que ocorre no terreno dos fatos. É irrelevante que outra denominação seja emprestada à figura que envolve a prestação de serviços, quando demonstrada, pela presença dos elementos que tipificam a existência de relação de emprego, como foi o caso.

De fato, o que se tem é o exercício da competência legal de, para fins tributários, determinar a *prevalência da essência sobre a forma*, em vista da maneira como ocorreu a utilização dos serviços pela impugnante. O que importa, na situação, é a análise do ato ou fato que vai oficialmente declarar concebida a hipótese de incidência tributária, no caso, a caracterização de segurados como empregados em relação à impugnante, fundamentado em todo um conjunto de indícios e evidências documentais e materiais, relatados pela fiscalização.

Feitos os devidos esclarecimentos acima, passa-se ao exame dos requisitos para a caracterização do segurado empregado, na hipótese dos autos, a fim de verificar se, de fato, houve o desvirtuamento das características do sistema cooperativista, ante o reconhecimento dos requisitos de personalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Da Personalidade

Empregado é a pessoa que presta serviço pessoalmente a outrem. O contrato de trabalho é firmado em função das características pessoais de determinado trabalhador (*intuitu personae*), isto é, empregado é sempre uma pessoa certa que não pode se fazer substituir por outro na execução dos serviços.

A personalidade na prestação dos serviços pelos cooperados foi devidamente comprovada, eis que, segundo as normas internas da cooperativa, apenas os cooperados poderiam realizar tais serviços. A substituição, quando eventualmente necessária, dependia da aprovação e orientação dos gestores da cooperativa, não permitindo que qualquer cooperado exercitasse a liberdade de escolha.

Sendo assim, conclui-se, pelo que foi exposto, que o requisito da **pessoalidade** está presente na prestação dos serviços em exame, o que demonstra a improcedência dos argumentos dos recorrentes.

Da Não Eventualidade

Sobre o assunto, o § 4º, do art. 9º, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, assim dispõe:

[...] § 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades da empresa.

Assim, trabalho não eventual é o serviço prestado de natureza contínua, não podendo ser episódico, ocasional. Trabalho eventual é trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação emergencial, que não se inclui como necessidade permanente ao funcionamento da empresa. A prestação de serviços de natureza não eventual está associada ao caráter permanente do serviço e não da pessoa que o executa. Logo se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos serviços que a empresa deve manter em efetivo funcionamento, não se pode falar em trabalho eventual. Não é o período de tempo em que o trabalho é executado, mas a relação entre o conteúdo do serviço prestado e o seu objetivo, que define a natureza não eventual do trabalho.

O serviço oferecido pelos cooperados é inquestionavelmente remunerado e não eventual, uma vez que a produção da cooperativa é sua finalidade específica, executada por indivíduos "regularizados" como cooperados. Isso exclui a possibilidade de eventualidade na prestação de serviços por qualquer um deles.

A não eventualidade se verifica não apenas pela extensão prolongada em que os "cooperados" forneceram serviços aos contratantes da cooperativa, mas principalmente pela natureza intrínseca dos serviços prestados, os quais são inerentes ao objeto social da entidade contratante.

É importante salientar que a análise da não eventualidade é mais centrada na atividade realizada pelo contratante do serviço do que no prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, se o serviço contratado é uma necessidade contínua para a contratante, sendo inerente à sua atividade econômica ou essencial para o desempenho satisfatório de seu objeto social, a não eventualidade do serviço estará caracterizada, independentemente da duração específica de cada contrato.

Os trabalhadores, considerados segurados empregados pela fiscalização, integram-se de maneira regular à dinâmica da contratante, que depende do trabalho por eles realizado para atender às diversas demandas relacionadas aos seus respectivos objetivos sociais.

Sendo assim, conclui-se, pelo que foi exposto, que o requisito da **não-eventualidade** está presente na prestação dos serviços em exame, o que demonstra a improcedência dos argumentos dos recorrentes.

Da Onerosidade

A onerosidade corresponde ao pagamento de remuneração pelo trabalho executado, e resta evidenciada pelas remunerações dos serviços prestados, reconhecidos pela atuada, além da emissão de diversas notas fiscais de serviço, devidamente aprovadas.

Dessa forma, conforme bem destacado pela decisão recorrida, a onerosidade está caracterizada pela existência de pagamento de valores a título de notas fiscais de prestação de serviços, apurada pela auditoria, bem como pela remuneração informada em GFIP da cooperativa contratada.

Sendo assim, conclui-se, pelo que foi exposto, que o requisito da **onerosidade** está presente na prestação dos serviços em exame, o que demonstra a improcedência dos argumentos dos recorrentes.

Da Subordinação

Identificadas as ocorrências das demais características – “pessoalidade”, “continuidade” e “onerosidade”, a “subordinação” é, seguramente (e assim tem sido entendido pela unanimidade da doutrina e jurisprudência), a condição definitiva para a determinação da inequívoca ocorrência da relação de emprego.

Estabelece-se uma relação de emprego quando o trabalhador está sujeito à subordinação hierárquica ou jurídica, significando que ele está vinculado às obrigações estipuladas pelo contrato de trabalho correspondente.

Nesse contexto, compreende-se que o elemento crucial da subordinação não está na ligação do empregado ao comando do empregador no que diz respeito às exigências e qualificações técnicas e éticas da sua formação profissional. Ao contrário, a existência da subordinação é determinada nos aspectos administrativos da prestação de serviços, tais como o local e o horário de trabalho, as pessoas que serão utilizadas como auxiliares ou às quais o empregado se reportará, e as tarefas a serem realizadas.

No presente caso, é evidente a subordinação entre os cooperados e a cooperativa, uma vez que não são os próprios cooperados que decidem sobre suas atividades ou o momento de realizá-las. Essas diretrizes emanam diretamente dos gestores da cooperativa, alinhados às demandas da tomadora de serviços. Assim, tais determinações são integralmente estabelecidas pela própria contratante e simplesmente comunicadas aos cooperados, os quais não possuem a menor margem de interferência ou participação nessas definições.

Sendo assim, conclui-se, pelo que foi exposto, que o requisito da **subordinação** está presente na prestação dos serviços em exame, o que demonstra a improcedência dos argumentos dos recorrentes.

Do reconhecimento dos cooperados como segurados empregados

Dessa forma, firmo convicção, portanto, de que os fatos e provas trazidos pela fiscalização, não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores prestadores de serviço, das empresas contratadas, com a desconsideração do vínculo pactuado e o enquadramento desses trabalhadores como segurados empregados, em razão da natureza dos serviços prestados se inserirem no conceito de segurado empregado, para fins previdenciários,

estabelecido pelo artigo 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, atendendo aos pressupostos de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação.

Ademais, vislumbra-se que a Justiça do Trabalho tem seguido o mesmo entendimento, conforme se constata dos seguintes processos que tratam de substrato fático e jurídico similar ao dos autos envolvendo a Cooperativa COCALQUI e ANIGER - CALÇADOS, o que demonstra que a matéria já foi enfrentada diversas vezes pelo Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região:

RECURSO ORDINÁRIO. COOPERATIVA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. VÍNCULO FORMADO COM A COOPERATIVA. Ausentes os elementos caracterizadores do trabalho em cooperativa, quais seja, a "dupla qualidade" e a "retribuição pessoal diferenciada", e presente o labor pessoal, oneroso, não eventual e subordinado, resta desfigurada a condição de cooperada da reclamante. Relação de emprego que exsurge da prova dos autos, formado diretamente com a cooperativa. Inteligência dos arts. 3º e 9º da CLT. O impacto financeiro e tributário na região não se apresenta como óbice ao reconhecimento do vínculo empregatício. A Justiça não pode compactuar com o ilícito trabalhista sob o argumento político de causar prejuízo social à localidade em que instalada a cooperativa. Recurso provido. Devolução dos autos à origem. (TRT da 7ª Região; Processo: 0000634-80.2018.5.07.0022; Data: 24-09-2022; Órgão Julgador: Gab. Des. José Antonio Parente da Silva - 3ª Turma; Relator (a): JOSE ANTONIO PARENTE DA SILVA)

[...] COOPERATIVA. COCALQUI. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. VÍNCULO. Ausentes os elementos caracterizadores do trabalho em cooperativa, quais sejam, a "dupla qualidade" e a "retribuição pessoal diferenciada" e presente o labor pessoal, oneroso, não eventual e subordinado, resta desfigurada a condição de cooperado da demandante. É de se reconhecer a existência do vínculo empregatício da demandante com a recorrente COCALQUI. Recurso Ordinário improvido. [...] (TRT da 7ª Região; Processo: 0000181-51.2019.5.07.0022; Data: 14-05-2022; Órgão Julgador: Gab. Des. Clóvis Valença Alves Filho - 3ª Turma; Relator(a): CLÓVIS VALENÇA ALVES FILHO)

DESVIRTUAMENTO COOPERATIVA. RECONHECIMENTO RELAÇÃO DE EMPREGO. Constatado nos autos o desvirtuamento na relação de cooperativismo, tem-se que a COCALQUI, na verdade, funcionou como verdadeira empregadora e intermediadora de mão de obra, razão pela qual se impõe a manutenção da sentença que reconheceu o vínculo empregatício entre a reclamante e a referida cooperativa. Precedentes do C. TST e desta Corte Regional. (TRT da 7ª Região; Processo: 0000407-95.2015.5.07.0022; Data: 13-05-2022; Órgão Julgador: Gab. Des. Maria José Girão - 3ª Turma; Relator(a): MARIA JOSE GIRAO)

COOPERATIVA COCALQUI. CALÇADOS ANIGER. FRAUDE. VÍNCULO DE EMPREGO. Evidenciada que a relação cooperativada se deu de forma fraudulenta, com o fito de desonerar as reclamadas das obrigações legais, sendo nula, portanto, impõe-se reconhecido o vínculo de emprego da autora com aquela pseudo-cooperativa. (TRT da 7ª Região; Processo: 0000436-09.2019.5.07.0022; Data: 01-03-2021; Órgão Julgador: Gab. Des. Fernanda Maria Uchoa de Albuquerque - 3ª Turma; Relator(a): FERNANDA MARIA UCHOA DE ALBUQUERQUE)

RECURSO DA COCALQUI. COOPERATIVA DE TRABALHO. DESVIRTUAMENTO. FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. Quando a prestação de trabalho depende ou se desenvolve com sujeição a um poder diretivo, isto é, sob a dependência de outrem, não é a prestação de serviços em proveito comum dos associados que está sendo favorecida pela cooperativa, senão em favor do tomador dos serviços. Em casos tais, o ente cooperativo atua como mera empresa fornecedora de mão-de-obra, assumindo a posição de empregador, nos

termos definidos no art. 2º da CLT. Daí se concluir que o labor desenvolvido pelo reclamante em nada se assemelhava ao sistema cooperativista, merecendo, assim, mantido o reconhecimento do vínculo de emprego havido entre os litigantes." (Proc. 0000322-75.2016.5.07.0022; 1ª Turma MARIA ROSELI MENDES ALENCAR; DATA DA PUBLICAÇÃO 27/10/2019)

COOPERATIVA DE TRABALHO. FRAUDE. VÍNCULO EMPREGATÍCIO CARACTERIZADO. Restando certo que houve fraude na contratação, mediante intermediação de mão de obra pela cooperativa, impõe-se o reconhecimento do vínculo empregatício entre o reclamante e a primeira reclamada (Calçados Aniger), devendo ser reformada a sentença no tocante." (PROCESSO TRT7 nº 0000040-71.2015.5.07.0022 - 2ª TURMA - RELATOR: JEFFERSON QUESADO JUNIOR. DATA DA PUBLICAÇÃO: 19/02/2019)

COOPERATIVA. TERCEIRIZAÇÃO EM ATIVIDADE FIM. ADMISSÃO ANTERIOR À LEI N. 13.429/2017. IMPOSSIBILIDADE. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. VÍNCULO FORMADO COM A COOPERATIVA. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA TOMADORA. SÚMULA 331 DO TST. 1- Ausentes os elementos caracterizadores do trabalho em cooperativa, quais seja, a "dupla qualidade" e a "retribuição pessoal diferenciada", e presente o labor pessoal, oneroso, não eventual e subordinado, resta desfigurada a condição de cooperada da reclamante. Relação de emprego que exsurge da prova dos autos, formado diretamente com a cooperativa, com a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora dos serviços. Admissão anterior à edição da Lei n 13.429/2017. Arts. 3º e 9º da CLT. Súmula n 331 do TST. O impacto financeiro e tributário na região não se apresenta como óbice ao reconhecimento do vínculo empregatício. A Justiça não pode compactuar com o ilícito trabalhista sob o argumento político de causar prejuízo social à localidade em que instaladas a cooperativa e a tomadora de serviços. Recurso provido. Devolução dos autos à origem." (TRT 7ª Região, Processo nº 0000890-57.2017.5.07.0022 - Recurso Ordinário, 3ª Turma, Desembargador Relator José Antônio Parente da Silva, 29/08/2019 - Pje-JT)

Como se percebe, a terceirização e o trabalho “cooperativado” não ocorreram de modo a atender o seu verdadeiro sentido, mas desvirtuando-se para uma verdadeira intermediação de mão-de-obra, como pretexto para fraudar a legislação trabalhista.

Diante do exposto, outra alternativa não nos restou senão desconsiderar a personalidade jurídica da Cooperativa para fins de apuração e cobrança das contribuições, e considerar os supostos cooperados como segurados empregados.

Ao longo deste recurso, a recorrente sustenta que a decisão do órgão julgador original não abordou ou considerou todos os argumentos apresentados pela contribuinte. No entanto, não concordo com essa afirmação, dado que a resposta do órgão julgador inicial foi clara e objetiva em relação às contestações genéricas e superficiais apresentadas pela recorrente na impugnação.

Diante desse posicionamento e considerando também os elementos e argumentos apresentados pela autuação, assim como toda a resposta do órgão julgador inicial à impugnação e os entendimentos jurisprudenciais apresentados pelos envolvidos, concluímos que não há mérito nos questionamentos levantados neste recurso. Portanto, não se justifica aprofundar além do que já foi objetivamente analisado pelo órgão julgador de primeira instância.

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua,

como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal.

A fiscalização constatou que a relação dos trabalhadores em foco com a cooperativa não se alinhava à condição de “*sócios cooperados*”, mas, sim, de segurados empregados da formalmente constituída “*cooperativa*”, a qual, na realidade dos fatos, atuava como verdadeira empresa cedente de mão de obra à empresa tomadora, circunstância que implica a submissão da cooperativa (na condição de empregadora) e os ditos “*sócios cooperados*” (na qualidade de *segurados empregados*) às obrigações fixadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Percebe-se, portanto, que a COCALQUI é, efetivamente, uma verdadeira empresa de locação de mão de obra, disfarçada sob a forma de cooperativa, promovendo a precarização do trabalho humano. Essa atuação configura-se como um meio de contornar a relação jurídica empregatícia, resultando na supressão dos direitos laborais mínimos garantidos aos seus membros pelo artigo 7º da Constituição Federal.

Essa conduta também opera como um mecanismo para diminuir os custos empresariais, revelando-se como um evidente abuso do poder econômico (conforme o art. 173, § 4º, CF/88), além de flagrantemente desrespeitar os princípios constitucionais do valor social do trabalho e da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III e IV, CF/88).

E, ainda, cabe pontuar que a constituição do crédito tributário mediante a formalização do lançamento não representa ofensa ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão, uma vez que todas as atividades laborais e econômicas se sujeitam, de maneira isonômica, ao regime tributário que lhes é típico e próprio.

Sobre as demais alegações apresentadas pelos sujeitos passivos, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento os sujeitos passivos demonstram que os valores lançados são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

Para além do exposto, conforme já tratado anteriormente, cabe esclarecer que a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

Tem-se, pois, que o julgador administrativo não está obrigado a refutar uma por uma das alegações propostas pela parte; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes da lide, e seguir uma ordem lógica de fundamentação que possibilite aferir as razões pelas quais decidiu o contencioso.

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Dessa forma, não merecem prosperar os argumentos do recorrente, sendo correto o lançamento quanto ao reconhecimento dos cooperados como segurados empregados, com todas as implicações tributárias decorrentes desse reconhecimento.

3.3. Das contribuições dos segurados contribuintes individuais.

Em relação às **contribuições dos segurados contribuintes individuais não descontadas**, o recorrente alega, genericamente, que os valores lançados dizem respeito a despesas ordinárias do balancete da empresa, como despesas com eventos, manutenção, conservação e limpeza, não sendo, portanto, despesas envolvendo mão-de-obra, seja ela de contribuinte ou não. Ademais, afirmam que seria indevida a alíquota de 11% sobre as referidas verbas, posto que aplicadas sem critério legal, não havendo nenhuma despesa que rompesse a barreira que permitisse a aplicação da referida alíquota.

Contudo, da mesma forma que no tópico referente ao Grupo Econômico e consequente responsabilidade solidária, por se tratar de contribuições sociais para terceiros, em face da qual não cabe e não foi apurado fato gerador relacionado a contribuinte individual, a matéria não guarda pertinência temática com o referente processo, de modo que os todos os argumentos já foram analisados no processo conexo principal pertinente.

Assim, serão desconsiderados, por impertinência temática, os argumentos apresentados.

3.4. Do pedido de aproveitamento dos valores pagos.

No tocante à possibilidade de dedução no lançamento, dos valores de contribuições destinadas a terceiros, arrecadadas pela cooperativa, relacionadas com as remunerações que foram pagas aos associados, na qualidade de cooperados, cujo vínculo fora reclassificado como relação empregatícia, entendo que não assiste razão aos recorrentes.

Isso porque, não houve lançamento de contribuições de segurados, motivo pelo qual, não é possível aproveitar recolhimentos feitos em nome dos próprios associados cooperados, reclassificados como empregados, em contribuição de terceiros lançada em face da própria cooperativa. O pedido é incabível eis que não houve lançamento de contribuições de segurados empregados em face dos associados reclassificados como segurados empregados. Ademais, a natureza das contribuições aqui mencionadas é absolutamente diversa.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 31 do Acórdão n.º 2401-011.545 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.740723/2021-12