



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

**Processo n°** 10970.000045/2008-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.482 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** COOPERATIVA EDUCACIONAL DE UBERLÂNDIA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/01/2008

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COOPERATIVA. CLASSIFICAÇÃO POR RAMO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO. EDUCACIONAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.

A classificação por ramo assume caráter didático e não se presta a excluir a incidência tributária, tão pouco impede a investigação da verdade sobre a operação. Cooperativa educacional é exemplo típico de cooperativas de produção para fins previdenciários, é espécie de cooperativa que, por qualquer forma, detém os meios de produção e seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens ou serviços. Assim a cooperativa é equiparada a empresa para fins previdenciários, sujeitando-se ao recolhimento de contribuições sociais quando do crédito de importâncias, a qualquer título, a segurados contribuintes individuais.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF N°02.

A análise de eventual caráter confiscatório da penalidade aplicada envolve a aferição de compatibilidade com a Constituição Federal da legislação tributária que fundamentou a autuação, o que é vedado a este tribunal, conforme Súmula CARF n° 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Renata Toratti Cassini (relatora) e Gregório Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza.

*(assinado digitalmente)*

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Renata Toratti Cassini - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho (presidente da turma), Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci (Vice-Presidente), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº **09-20.462**, da 6ª Turma da DRJ de Juiz de Fora (fls. 113/121), que julgou procedente o lançamento constituído por meio do Auto de Infração DEBCAB nº 37.156.549-9, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*Trata-se de processo de Auto de Infração-AI Debcad nº 37.156.549-9, regularmente lavrado em 04/06/2008, tendo o interessado tomado conhecimento em 06/06/2008, pessoalmente, conforme fls. 01 dos autos.*

*De acordo com o Relatório Fiscal às fls. 44/47, o crédito lançado, no montante de R\$ 615.680,96 (seiscentos e quinze mil, seiscentos e oitenta reais, noventa e seis centavos), consolidado em 03/06/2008, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga e/ou creditada aos contribuintes individuais (cooperados), no período de 08/2004 a 06/2006, 08/2006 a 12/2007 e a diferenças de acréscimos*

*legais nas competências 12/2004, 03/2005, 10/2005 a 04/2006, 09/2006, 11/2006, 05/2007 a 01/2008.*

*A cooperativa foi enquadrada como de produção conforme itens 2.4 a 2.8 do relato fiscal, abaixo transcritos:*

*“2.4 Em análise ao Estatuto da Cooperativa, no art. 2º, verifica-se que o seu objetivo social é a execução de serviços na área educacional, podendo criar e manter instituição de ensino com observação do que prescreve a Lei nº 9.394/96 que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.*

*2.5 Verificamos que, de fato e direito, a cooperativa, que é constituída com a associação de vários professores, criou e mantém uma instituição de ensino, conhecido como Sistema Ápice de Ensino, e disponibiliza para a sociedade o ensino médio regular, conforme comprovam as cópias de contrato particular de prestação de serviços educacionais celebrados entre a cooperativa e o aluno ou seu responsável. Dessa forma, à luz da legislação nota-se que não se trata de uma cooperativa de trabalho, mas uma cooperativa de produção, pois os seus associados contribuem com serviços profissionais para produção em comum de um bem, que é oferecer a educação regular ao contratado. Este último contrata uma vaga na sala de aula para cursar o ensino médio em alguma série/periodo oferecido pela cooperativa.*

*Assim, fica claro que não pode ser enquadrada como uma cooperativa de trabalho que tem por objetivo a intermediação da prestação de serviços dos cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, portanto, não produzindo bens. Em outras palavras, na cooperativa de trabalho o que se contrata é o serviço do profissional de um cooperado filiado.*

*2.6 A definição de cooperativa de produção está claramente disposta no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, que ora transcrevemos:*

*(...)*

*2.7 À vista da documentação analisada por esta fiscalização, constatou-se que professores se associaram e criaram uma instituição de ensino para fornecer um produto final à sociedade que é a disponibilidade de educação básica nos termos das diretrizes do Sistema Nacional de Ensino, tendo como corpo docente os próprios cooperados e professores contratados sob forma de empregados, portanto, o seu objetivo está perfeitamente dentro da disposição legal citado no item anterior.*

*2.8 Diante do acima exposto, estamos enquadrando a cooperativa como de produção e por essa razão, os cooperados integram a categoria de contribuintes individuais como nas empresas em geral, nos termos da alínea “n” do inciso V, do art. 9º, do Decreto nº 3.048/99, acrescentada pelo Decreto nº 4.032, de 26/1/2001. Assim, apuramos a parte patronal dos cooperados como está discriminado no DAD e no RL - Relatório de Lançamentos, anexos integrantes do Auto de Infração.”*

*O débito foi apurado com base nas folhas de pagamento dos segurados contribuintes individuais, sendo os fatos geradores das contribuições lançadas discriminados no levantamento “FPG - FOLHA DE PAGTO GFIP” do Relatório de Lançamentos-RL às fls. 20/23. A parte descontada dos segurados contribuintes individuais foi recolhida pela cooperativa.*

No levantamento “DAL - Diferença de Ac. Legais” foram lançados os acréscimos legais (juros e multa) resultantes das Guias de Previdência Social-GPS com o código 2127, recolhidas no dia 15 do mês subsequente, que foram transformados em documentos de crédito e deduzidos das contribuições devidas pela cooperativa (levantamento FPG), cujo vencimento era no dia 02 do mês subsequente. A apuração destes valores está demonstrada no anexo Diferença de Acréscimos Legais-DAL às fls. 27/31.

Para a constituição do crédito foram examinados os seguintes documentos: Estatuto Social e atas de Assembleias Gerais, Livros Diário e Razão, folhas de pagamento, GFIP, contratos de prestação de serviços educacionais e documentos de caixa por amostragem.

O lançamento encontra-se respaldado na legislação relacionada no anexo Fundamentos Legais do Débito-FLD, que constitui fls. 32/34 do processo.

Tempestivamente o contribuinte contestou o feito fiscal através da impugnação protocolada na DRF Uberlândia/MG em 08/07/2008 (fls. 84/90), alegando em síntese o que se relata a seguir:

Afirma que os sujeitos passivos das contribuições referidas no art. 195, inciso I da Constituição Federal são o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

Prossegue dizendo que a escolha do empregador se justifica, pois é estabelecido um vínculo entre patrão e trabalhador formalizado pelo contrato de trabalho, o que motiva a sua participação no custo da seguridade social, pois são os empregados os seus destinatários.

Conceitua empresário de acordo com o art. 966 do Código Civil por não haver no ordenamento jurídico o conceito de empresa. Diz que conforme parágrafo único do citado artigo não se considera empresário aquele que “exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores”, o mesmo acontecendo com as associações e fundações.

Entende que se enquadra como associação, que de acordo com o art. 53, caput e art. 62, parágrafo único do Código Civil, não pode possuir fins lucrativos, como é o seu caso.

Conclui, argumentando que não pode ser equiparada a empresa e, por conseguinte a empregador, porque não existe hierarquia entre os cooperados, inexistente vínculo de emprego e subordinação, o que afasta a incidência do art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Em seguida, sustenta através de vasta argumentação que a multa aplicada é exorbitante e supera o valor do imposto em mais de 200%, além do caráter confiscatório proibido pelo art. 150, inciso IV da CF/88.

Por fim, requer que seja recebida a impugnação, apreciado o mérito e decidido pela improcedência da autuação, determinando o cancelamento do AI e da multa, ou alternativamente, que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada uma vez que esta é superior a 15% da contribuição devida.

É o relatório.

A decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ de Juiz de Fora, de início, chamou a atenção para a preclusão das matérias não impugnadas pela defesa, posto que uma vez que não que impugnadas, não se tornaram controvertidas, conforme prescreve o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, obstando, assim o seu conhecimento.

Por fim, analisando apenas o quanto impugnado, julgou procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PROVIDENCIÁRIAS***

*Período de apuração: 01/08/2004 a 31/01/2008*

***CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. COOPERATIVA. EQUIPARAÇÃO A EMPRESA.***

*A sociedade cooperativa é equiparada a empresa para fins previdenciários, sujeitando-se ao recolhimento de contribuições sociais quando do crédito de importâncias a qualquer título a segurados contribuintes individuais.*

*Considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção.*

***MULTA. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATORIO.***

*Não procede a alegação de confisco se a multa aplicada, decorrente da falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições sociais, foi calculada nos moldes fixados em lei.*

*Lançamento Procedente*

Cientificada dessa decisão aos 30 de outubro de 2008, a autuada apresentou recurso voluntário aos 28 de novembro de 2008, alegando, em síntese:

- 01) Que as cooperativas foram instituídas para prestar serviços aos seus associados, nos termos do art. 4º da Lei nº 5.764/71, sendo a reunião de esforços e recursos de um grupo que pretende a melhoria de sua condição social, sob os aspectos econômicos e profissionais;
- 02) Conforme art. 2º da Ata de Assembleia Geral de Constituição, a recorrente é uma cooperativa de trabalho sem fins lucrativos, constituída nos moldes da mencionada lei, formada por pessoas da mesma profissão que, na qualidade de cooperados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio;
- 03) Que cumpre todos os requisitos elencados no supramencionado art. 4º, que a caracterizam como cooperativa, e que não possui a finalidade de obtenção de lucro, nem de receita;
- 04) Que foi constituída pela associação de vários professores e disponibiliza para a sociedade, por meio deles, o ensino médio regular, conforme comprovam cópias de contrato particular de prestação de serviços

educacionais celebrado entre a cooperativa e o aluno ou seu responsável legal;

- 05) Que se trata, assim, de cooperativa de trabalho, não de produção, uma vez que seus cooperados não contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem, não havendo como enquadrá-la como tal, nem como qualificar seus cooperados como contribuintes individuais, conforme disposto no art. 9º, V, “n” do Decreto 3.048/99;
- 06) Que não se enquadra na definição legal de cooperativa constante do art. 1º, §3º da Lei nº 10.666/06, conforme decidiu a DRJ de Juiz de Fora;
- 07) Que os cooperados não podem ser equiparados a contribuinte individuais, como nas empresas em geral, porque numa cooperativa, como é o caso, não há subordinação entre eles;
- 08) Também não há vínculo empregatício entre os cooperados e a cooperativa, conforme norma expressa no art. 90 da Lei nº 5.764/71, norma esta reforçada pela Lei nº 8.949/94, que deu nova redação ao parágrafo único do art. 442 da CLT, que contém disposição no mesmo sentido;
- 09) Que nos termos do art. 966 do Código Civil, não pode ser equiparada a empresa e, por conseguinte, a empregador, não havendo que se falar em infração aos dispositivos da Seguridade Social, uma vez que o art. 195, I da CF dispõe que a seguridade social será financiada por contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, não tendo sido a cooperativa eleita pela Constituição como responsável pelo financiamento da Seguridade Social;
- 10) Por todas essas razões, afirma que não está sujeita à contribuição social de 20% sobre o total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas aos cooperados, conforme disposto no art. 201, II, § 19 do Decreto nº 3.048/99 e que os recolhimentos efetivados o foram dentro do prazo legal;
- 11) Ademais, alega que a multa que lhe foi imposta é confiscatória, pois supera o valor do tributo em mais de 200%; e
- 12) Por fim, por todas essas razões, requer seja dado provimento ao recurso voluntário para declarar improcedente a autuação, cancelando-se o Auto de Infração ou, subsidiariamente, reconhecendo-se o caráter confiscatório da multa e dos juros aplicados, declarando-se nula a sua aplicação e isentando-se o Autuado de tais pagamentos.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora.

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

### DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA A SER JULGADA

Como mencionado, a decisão recorrida, logo de início, traz observação no sentido de que “as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (...)”.

Nesse sentido, conforme se verifica da análise da impugnação e do recurso voluntário, constata-se que no recurso ora sob análise, o recorrente deduz matéria que não foi levada à apreciação da DRJ em sede de impugnação.

Com efeito, confrontando-se ambas as peças de defesa, verifica-se que a recorrente inova na fase recursal ao apresentar tese não levada a conhecimento do colegiado de primeiro grau.

Analisando o conteúdo das razões de impugnação, bem como do recurso voluntário, constata-se que a recorrente inova neste último relativamente a todos os argumentos em torno de sua constituição à luz da Lei nº 5.764/71.

Saliente-se que tais alegações poderiam e, mais, deveriam ter constado de suas razões de defesa desde a impugnação, máxime se as considera aptas a influenciar no resultado do julgamento.

Por conseguinte, entendo que esses argumentos, trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciados por este colegiado em grau de recurso, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

Sobre o assunto, sendo a preclusão a perda da faculdade de praticar o ato processual, ensina-nos a doutrina que:

*“5. Preclusão consumativa: Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo. (...)” (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – NOVO CPC – LEI 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 744)”*

---

**“Contestação.** Uma vez apresentada a contestação, com bom ou mau êxito, não é dada ao réu a oportunidade de contestar novamente ou de aditar ou completar a já apresentada (RTJ 122/745). No mesmo sentido: RT 503/178.” (Idem, p. 745)

Nesse sentido, inúmeros são os precedentes deste tribunal no sentido de não conhecer de matéria que não tenha sido submetida à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais cito apenas alguns, ilustrativamente:

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*  
*Ano-calendário: 2006 2007*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.*

*O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente /contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.*

*DECADÊNCIA*

*Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.*

*NULIDADE DO MPF*

*Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.*

**(Acórdão 3301-002.475, autos do processo nº 19515.004887/201013)**

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2013*

*RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.*

*Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou Manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de Fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância Ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.*

**(1001000.297, autos do processo nº 10830.722047/2013-31)**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001*

*INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE*

*Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.*

*PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA.*

*Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.*

*Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.*

**(3402004.942, autos do processo nº 16327.000840/2003-81)**

Sendo assim, não conheço das razões do recurso voluntário, sintetizadas nos tópicos **01 a 03, 07 e 08** do relatório, acima, que se trata de **matéria inédita**, trazida pela primeira vez pelo recorrente apenas no recurso voluntário, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

No mais, alega a recorrente que o inciso I do art. 195 da CF dispõe que a Seguridade Social será financiada por meio de contribuições sociais do **empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada**, na forma da lei.

E nessa linha, traz à colação o conceito de empresário expresso no art. 966 do Código Civil, segundo o qual:

*Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*

*Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.*

Diante dos termos de tal dispositivo, argumenta que não pode ser equiparada a empresa e, por conseguinte, a empregador, pelo que não se há falar em infração de sua parte aos dispositivos que disciplinam as obrigações para com a Seguridade Social.

Acresce que a cooperativa não foi definida pela Constituição como responsável pelo financiamento da Seguridade Social, que será custeada pelos trabalhadores e pelas empresas, e que sendo uma cooperativa, os cooperados não estão vinculados a uma hierarquia patrão/empregado, não havendo vínculo empregatício entre cooperativa e cooperados.

Alega, também, que não se trata de uma cooperativa de produção, nos termos do art. 1º, § 3º da Lei nº 10.666/03, enquadramento que lhe conferiu o auditor fiscal e ensejou o lançamento, **e que foi respaldado pela 6ª Turma da DRJ de Juiz de Fora na decisão recorrida**, uma vez que não há falar que seus cooperados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens.

Pois bem.

Sobre este último tópico, esclareça-se, por oportuno, que embora ele não tenha sido suscitado na impugnação, como foi enfrentado pelo acórdão recorrido, os argumentos a respeito foram trazidos pelo recorrente em seu recurso como resposta aos fundamentos da decisão recorrida, pelo que devem ser conhecidos.

O auto de infração tem por objeto o lançamento de contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, nos termos do art. 22, III da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, conforme abaixo:

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

*(...)*

**III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;** (destacamos)

Como visto, a recorrente procura ilidir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao argumento, dentre outros, de que não se trata de empresa, nem a ela pode ser equiparada para fins de cumprimento de obrigações principais e acessórias frente à Seguridade Social, seja à luz do que dispõe o art. 966 do CC, seja porque se trata de entidade sem fins lucrativos. Ademais, afirma que também não se trata de empregador, pois não existe vínculo empregatício entre si e seus cooperados.

Quanto a esse ponto, entendemos que não lhe assiste razão, uma vez que a própria Lei nº 8.212/90, em seu art. 15, parágrafo único, é clara ao equiparar expressamente a cooperativa, dentre outras pessoas jurídicas, à empresa, para fins de cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, nos seguintes termos:

*“Art. 15. Considera-se:*

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*

*(...)*

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

Esse posicionamento, aliás, como não poderia deixar de ser, vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em várias decisões, dentre as quais citamos, a título ilustrativo, a seguinte:

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÓBICE DA SÚMULA 284/STF.*

*1. Em suas razões recursais, a recorrente limita-se a apontar ofensa ao art. 4º da Lei 5.764/71. Contudo, esse dispositivo não tem comando suficiente para infirmar a fundamentação do acórdão recorrido, não servindo de amparo para a tese no sentido de que é inconstitucional o art. 1º, II, da LC 87/96. Nesse contexto, mostra-se deficiente a fundamentação recursal. Aplica-se, por analogia, a incidência da Súmula 284/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia.”*

*2. Ademais, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ é pacífica no sentido de que as cooperativas são equiparadas à empresa para fins de aplicação da legislação do custeio da previdência social, razão pela qual é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos seus associados, pelos serviços prestados a terceiros (REsp 503.057/RN, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 15.9.2003; AgRg no REsp 376.200/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 29.11.2007; REsp 962.297/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 3.9.2009).*

*3. Agravo regimental não provido. (destacamos)*

*(AgRgREsp 1390778/RJ, 2ª T, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10/09/13, DJe 17/09/13)*

Desse modo, a equiparação das cooperativas à empresa para fins previdenciários, a par de qualquer argumento, decorre de lei, motivo pelo qual não tem razão a recorrente quanto a esse aspecto de sua irresignação.

A recorrente também argumenta que não se trata de uma cooperativa de produção, nos termos do art. 1º, § 3º da Lei nº 10.666/03, enquadramento legal que lhe conferiu o auditor fiscal e fundamentou o lançamento, afirmando que não há falar que os seus cooperados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens.

Vejamos, novamente, pela relevância, os termos em que o auditor fiscal fundamentou a autuação:

*2.6 A definição de cooperativa de produção está claramente disposta no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, que ora transcrevemos:*

*(...)*

*§ 3º Considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção. (destacamos)*

*2.7 À vista da documentação analisada por esta fiscalização, constatou-se que professores se associaram e criaram uma instituição de ensino para fornecer um produto final à sociedade que é a disponibilidade de educação básica nos termos das diretrizes do Sistema Nacional de Ensino, tendo como corpo docente os próprios cooperados e professores contratados sob forma de empregados, portanto, o seu objetivo está perfeitamente dentro da disposição legal citado no item anterior.*

*2.8 Diante do acima exposto, estamos enquadrando a cooperativa como de produção e por essa razão, os cooperados integram a categoria de contribuintes individuais como nas empresas em geral, nos termos da alínea “n” do inciso V, do art. 9º, do Decreto nº 3.048/99, acrescentada pelo Decreto nº 4.032, de 26/1/2001. Assim, apuramos a parte patronal dos cooperados como está discriminado no DAD e no RL - Relatório de Lançamentos, anexos integrantes do Auto de Infração*

Pelo que consta da letra da lei, qual seja o mencionado art. 1º, § 3º da Lei nº 10.666/03, é necessário, portanto, que sejam satisfeitos dois requisitos para que uma cooperativa seja enquadrada como uma cooperativa de produção, quais sejam:

- 01) a produção em comum de **bens**;
- 02) Deter a cooperativa, por qualquer forma, os meios de produção desses bens.

E nessa linha, esclarece o relatório fiscal que “professores se associaram e criaram uma instituição de ensino para fornecer um produto final à sociedade, que é a disponibilidade de educação básica nos termos das diretrizes do Sistema Nacional de Ensino, tendo como corpo docente os próprios cooperados e professores contratados sob forma de empregados”, concluindo, assim, tratar-se, portanto, de uma cooperativa de produção, pois os seus associados contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um bem, que é oferecer a educação regular ao contratado, que contrata uma **vaga** na sala de aula para cursar o ensino médio em alguma série/período oferecido pela cooperativa.

Neste ponto, é necessário que busquemos no Direito Civil o conceito de "bem" para, assim, concluirmos se uma "vaga" em uma sala de aula para cursar o ensino médio (ou qualquer outro grau que seja) se enquadra nesse conceito.

Vejamos. A doutrina civilista nos ensina a respeito que:

“Filosoficamente, *bem* é tudo quanto pode proporcionar ao homem qualquer satisfação. Nesse sentido se diz que a saúde é um bem, que a amizade é um bem, que Deus é o sumo bem. Mas, se filosoficamente, saúde, amizade e Deus são bens, na linguagem jurídica não podem receber tal qualificação.

Juridicamente falando, bens são valores materiais ou imateriais, que podem ser objeto de uma relação de direito. O vocábulo, que é amplo no seu significado, abrange coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, fatos e abstenções humanas.

**Como diz Scuto, o conceito de coisa corresponde ao de bens, mas nem sempre há perfeita sincronização entre as duas expressões. Às vezes, coisas são o gênero e bens, a espécie; outras, finalmente, são os dois termos usados como sinônimos, havendo entre eles coincidência de significação.**

Não são todas as coisas materiais que interessam ao mundo jurídico. Somente interessam ao direito coisas suscetíveis de apropriação exclusiva pelo homem, como prédios, semoventes, mercadorias, livros, quadros e moedas. Se as coisas materiais escapam à apropriação exclusiva pelo homem, por ser exaurível sua quantidade, como o ar atmosférico, a luz solar e a água dos oceanos deixam de ser bens em sentido jurídico. O conceito de coisa, na linguagem do direito, é ministrado pela economia.

(...)

**Coisas e bens econômicos constituem o patrimônio da pessoa, natural ou jurídica. Mas, para que possam integrá-la, preciso é sejam economicamente apreciáveis, idôneos à estimação pecuniária. Se não suscetíveis de aferição monetária, escapam ao raio de ação do direito.**

(MONTEIRO, Washington de Barros. *CURSO DE DIREITO CIVIL. 1º Volume*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 144-145).

À luz desses ensinamentos, parece-nos claro que o conceito de "bem", ainda que "amplo no seu significado", como nos alerta a doutrina, não é amplo o suficiente para alcançar uma "vaga" em uma sala de aula.

Da lição acima transcrita, extrai-se que "bem" é um conceito intrinsecamente ligado ao de "coisa", senão como sinônimos, certamente como de espécie e gênero. Mas, se há controvérsias acerca da posição de um em relação ao outro nessa equação, fato é que não há dúvida na doutrina civilista acerca de que **"bem" é algo economicamente apreciável, que integra o patrimônio da pessoa.**

E nessa linha de raciocínio, honestamente, não conseguimos vislumbrar uma vaga em uma sala de aula como algo passível de integrar o patrimônio o patrimônio de quem quer seja, de modo que parece-nos muito claro que a realidade descrita no relatório fiscal não preenche os requisitos exigidos no dispositivo legal que embasou o lançamento para que a recorrente seja enquadrada como uma cooperativa de produção.

Relembrando novamente, segundo a fiscalização, a recorrente se trataria de uma cooperativa de produção porque seus associados contribuem com serviços profissionais para a produção em comum de um **bem**, que é oferecer educação regular ao contratado, que contrata uma **vaga** na sala de aula para cursar o ensino médio.

Entendemos que esse raciocínio, por mais engenhoso e criativo que seja, não está correto. Com efeito, não há como se equiparar uma **vaga** em uma sala de aula a um **bem**, ainda que se a considere como um bem imaterial. Parece-nos claro que o que há, no caso, é a descrição de uma **atividade**.

Nesse passo, ainda a doutrina civilista nos ensina que “o objeto do Direito pode traduzir-se também em uma atividade da pessoa; uma prestação; um fazer ou deixar de fazer algo. As ações humanas, como objeto do Direito, manifestam-se no direito obrigacional, que é pessoal, une uma pessoa a outra por meio de um vínculo jurídico. O objeto do Direito, porém, pode recair sobre coisas corpóreas e incorpóreas, como um imóvel, no primeiro caso, e produtos do intelecto, no segundo”. (VENOSA, Sílvio de Salvo. DIREITO CIVIL. Parte Geral. São Paulo: Atlas: 2005, p. 327).

Ora, entendemos que o que se tem, no caso, é um autêntico **serviço**, não um bem.

E reforça esse entendimento o fato de que a atividade em questão foi eleita pelo legislador complementar federal como hipótese de incidência, justamente, do imposto sobre serviços. Realmente, a atividade descrita pela fiscalização e que ensejou o enquadramento da recorrente como cooperativa de produção, sendo o fundamento da autuação, consta do item 8.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conforme abaixo:

**Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**

“8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, **médio** e superior.” (destacamos)

Não nos esqueçamos de que o art. 110 do CTN dispõe que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições

dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também nos ensina que não se pode desprezar o sentido de palavras e conceitos consagrados pelo Direito:

*“toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. Já se disse que “as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação da linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica” (Studi Sulla Teoria Generali del Diritto, Torino – G. Giappichelli, edição 1955, página 37). Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam em insegurança jurídica incompatível com o objetivo da própria Carta (...).” (RE 166.777/RS, rel. Min. Marco Aurélio, j. 12/05/1994, DJ 16/12/1994)*

Assim, quando o art. 1º, § 3º da Lei 10.666/06 se refere a **bens**, somente pode utilizar esse vocábulo no sentido consagrado pelo Direito Civil, relacionado a coisa, produto, que são aptos a integrar o patrimônio do indivíduo, mas não a serviços como a atividade descrita pelo fisco, que, s.m.j, não tem essa aptidão, o que, por si só, a exclui do conceito de "bem".

E aqui lembremos da lição da doutrina acerca do fenômeno da incidência. Como nos ensina Paulo de Barros Carvalho,

*"Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do conceito do fato ao conceito da hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida." (CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo, Saraiva: 1999, 243)*

Nesse sentido, mesmo que se considere que o fornecimento de um curso de ensino médio à sociedade, criado e mantido pela recorrente, demanda, necessariamente, o trabalho conjunto dos cooperados e que é a cooperativa que detém os meios de produção dessa atividade, esse fato, ainda assim, não se enquadra na hipótese tributária, pois não há, no como expusemos acima, a produção de **bens**, conforme o conceitua a doutrina civilista.

Por fim, argumentou, ainda, a autoridade fiscal ao proceder ao enquadramento da recorrente como cooperativa de produção que fica claro que ela não poderia “ser enquadrada como uma cooperativa de trabalho que tem por objetivo a intermediação da prestação de serviços dos cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, portanto, não produzindo bens. Em outras palavras,

na cooperativa de trabalho o que se contrata é o serviço do profissional de um cooperado filiado.”

Ocorre que se a recorrente não se enquadra na categoria “cooperativa de trabalho”, igualmente, como acima expusemos, não se enquadra na categoria “cooperativa de produção”.

Com efeito, conforme nos ensina a doutrina especializada, as cooperativas compõem ramos distintos do cooperativismo, que se distinguem nos termos do art. 10 e seu § 10 da Lei nº 5.764/71, segundo o qual:

*“Art. 10. As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.*

*§ 1º Além das modalidades de cooperativas já consagradas, **cabará ao respectivo órgão controlador apreciar e caracterizar outras que se apresentem.**”*

À época da edição da mencionada lei, apenas estavam consagrados dois ramos do cooperativismo, quais sejam as cooperativas de trabalho e as de produção. Coube, então, à Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), conforme estabelece o § 1º do art. 10, o reconhecimento de novos ramos do cooperativismo.

Desse modo, “as cooperativas de trabalho se dedicam à organização e administração dos interesses inerentes à atividade profissional dos trabalhadores associados para a prestação de serviços não identificados com outros ramos já conhecidos, a saber: **as cooperativas de professores (ramo educacional)**, de profissionais da saúde, como médicos e odontólogos (ramo de saúde), de taxistas, caminhoneiros, perueiros, motoboys (ramo de transporte), artistas, esportes, profissionais do turismo e do entretenimento (ramo do turismo e lazer). As cooperativas de produção se dedicam à produção de um ou mais tipos de bens ou produtos, quando detenham os meios de produção. Os associados são trabalhadores, o que os distingue das cooperativas agropecuárias, compostas por produtores rurais”. (KRUGER, Guilherme. *Ato cooperativo e seu adequado tratamento*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 232-237).

Sobre o ramo educacional, ensina, ainda, a doutrina, que “é composto por cooperativas de profissionais da Educação, por cooperativas de alunos, por cooperativas de pais de alunos, por cooperativas de Empreendedores Educacionais e por cooperativas de atividades afins.” E prossegue, ainda, tratando das cooperativas formadas por profissionais da educação, esclarecendo que “são cooperativas que objetivam agregar profissionais que têm objetivos comuns e que podem prestar serviços tanto para cooperativas educacionais de pais de alunos como para outras escolas que não sejam cooperativas”. (Idem, p. 212, 214)

Assim, à vista de todo exposto, a recorrente se enquadra em um **terceiro ramo** do cooperativismo, qual seja o **ramo educacional**, de modo que não se trata, realmente, de uma cooperativa de produção, como quer o r. auditor fiscal, *data maxima venia*.

Desse modo, entendemos incorreto o enquadramento da recorrente como cooperativa de produção e, por conseguinte, ilegítimo o lançamento nos termos do art. 22, III da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 9º, “n” do Decreto nº 3.048/99.

Veja-se que não se está, aqui, a dizer que as cooperativas seriam isentas ou imunes à tributação pelas contribuições previdenciárias. O que ocorre, no presente caso, é que

o embasamento do lançamento foi o enquadramento da recorrente pela fiscalização como uma cooperativa de produção, o que, como demonstramos, está incorreto e não tem respaldo em nosso ordenamento jurídico.

#### **MULTA E JUROS APLICADOS - EFEITO CONFISCATÓRIO**

Alega, por fim, que o valor da contribuição consolidado, aos 03/06/08, que lhe está sendo cobrado, é de R\$ 44.666,26, com juros de mora no valor de R\$ 128.075,02 e multa, no valor de 62.938,60. Argumenta, em síntese, que dada a exorbitância desses valores, “a ilegalidade e o efeito confiscatório das multas impostas à recorrente decorrem da violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como ao disposto no artigo 150, inciso IV da nossa Constituição Federal, que determina ser vedado ao Estado utilizar tributo com efeito de confisco”.

Como é sabido, a vedação ao confisco é mandamento constitucional dirigido ao legislador, e deve orientá-lo no momento do exercício do poder legiferante, de modo a observar o princípio da capacidade contributiva, não dando a novo tributo a ser instituído conotação de confisco. Uma vez positivada a norma, resta à autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça de seus efeitos, mesmo porque o princípio da legalidade é inerente à atividade administrativa. Isso também vale no âmbito desse Tribunal Administrativo, órgão integrante que é do Poder Executivo.

Desse modo, a análise de eventual caráter confiscatório da penalidade aplicada envolve a aferição de compatibilidade com a Constituição Federal da legislação tributária que fundamentou a autuação, o que, pelas razões já acima expostas, é vedado a este tribunal, conforme Súmula CARF nº 2, segundo a qual “**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária**”.

#### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto no sentido de **conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.**

*(assinado digitalmente)*  
Renata Toratti Cassini

## Voto Vencedor

Conselheiro - Jamed Abdul Nasser Feitoza - Redator

O período do lançamento do crédito previdenciário esta compreendido entre 08/2004 a 06/2006, 08/2006 a 12/2007 conforme identificado no Discriminativo Analítico do Débito - DAD.

Os valores apurados correspondem às contribuições previdenciárias relativas à parte Patronal incidentes sobre os valores pagos e/ou creditados a segurados contribuintes individuais (cooperados) e a alíquota aplicada foi de 20%.

A Recorrente recolheu aos cofres da Previdência à parte descontada dos contribuintes individuais (cooperados), entendendo não ser contribuinte da parte patronal, argumento acolhido pela Relatora.

A despeito do brilhante e detalhado voto da ilustre Relatora Renata Toratti Cassini, peço vênia para discordar de seu encaminhamento e votar pelo indeferimento do Recurso Voluntário neste ponto.

O excelente voto condutor deste julgamento está ancorado em dois pontos, o primeiro consiste no fato da cooperativa recorrente não ser cooperativa de produção e o segundo sustentado pela conclusão de que somente poderiam ser enquadradas como de produção as cooperativas que orientam sua atividade econômica para produção de bens físicos e não serviços como os educacionais prestados pelos sócios da Recorrente através de unidade escolar mantida pela pessoa jurídica.

De início é preciso observar que a classificação das cooperativas em ramos é elemento essencialmente didático e não reflete uma obrigação legal ou encerra em si um conceito seguro e rígido capaz de definir a realidade de uma cooperativa ou a incidência de determinada obrigação tributária.

Um dos fundamentos em que a Ilustre Relatora ancora seu entendimento consiste no fato da cooperativa em questão não se enquadrar como cooperativa de produção e sim como educacional, o que seria um ramo diverso.

Entretanto, é preciso observar que cooperativas são a manifestação produtiva única de um sistema econômico próprio e diverso do predominante em nossa ordem econômica.

Diferente do que ocorre com o sistema econômico predominante, que possui uma grande variedade de pessoas jurídicas com aptidão diversa para operação de unidades produtivas, as unidades produtivas baseadas no cooperativismo têm uma única espécie societária apta a exercer qualquer tipo de atividade econômica.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Lei 5.764/71 - Art. 5º - As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Se tomarmos as cooperativas do ramo educacional como exemplo, verificaremos que sob uma mesma denominação classificatória (educacional) teremos cooperativas de:

- **Professores** - Cooperativas criadas para manter e operacionalizar uma ou mais unidades educacionais (escolas, faculdades ou universidades) de propriedade conjunta dos professores que através da sinergia e convergência de esforços cooperaram para entrega de seu serviço educacional, sem que tenham de alienar sua força de trabalho.
- **Trabalho Educacional** - É possível ainda organizar cooperativas de professores que prestarão serviço a empresas com educação corporativa ou in company, por exemplo ou mesmo e processos de terceirização.
- **Alunos** - Cooperativas organizadas para manter e operar unidades educacionais de qualquer espécie, inclusive cursos de extensão, profissionalizantes e outros de todos os níveis e por qualquer meio (presencial ou online).
- **Pais de alunos** - Apresentam os mesmos objetivos do exemplo anterior, mas os cooperados são os pais e os beneficiários dos serviços educacionais são os filhos desses cooperados.

Percebam que nos dois primeiros exemplos uma relação laboral esta presente, em realidade, finalidade da reunião dessas pessoas em sociedade objetiva viabilizar o exercício de sua profissão sem que tenham de alienar sua força de trabalho, são cooperativas onde os sócios, em atenção ao principio da dupla qualidade, ostentam o status de sócios e trabalhadores.

No casos das cooperativas de alunos e de pais de alunos, em que pese serem típicas cooperativas do ramo educacional, sua finalidade é democratizar o acesso dos sócios ou dos filhos dos mesmos a serviços educacionais de qualidade e com preço justo.

São cooperativas educacionais que não apresentam relação de trabalho entre sócios e cooperativa, já que professores são empregados. Analisando pelo principio da dupla qualidade, nestes tipos de cooperativas integrante do ramo educacional os cooperados seriam sócios e clientes da cooperativa.

Com esses exemplos acreditamos ter demonstrado a inadequação da classificação por ramos tanto para fazer incidir, quanto para ilidir obrigações de qualquer ordem, ainda mais as tributárias marcadas pela verdade material.

A legislação de regência da obrigação lançada, por sua vez, é marcada por uma falta de esmero terminológico ao definir as cooperativas educacionais como de produção e vincular a entrega de produtos, nos forçando a promover uma interpretação quanto a finalidade da norma e sua incidência sobre os elementos próprios da operação.

O que diferencia a cooperativa de produção daquela tipicamente de trabalho é o fato da primeira deter os meios de produção, não necessariamente aquilo que se produz.

A definição de cooperativa de produção está claramente disposta no § 3º do art. 1º Lei nº 10.666, de 08/05/2003, que ora transcrevemos:

*“Art. 1º ..... ”*

*§3º Considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção.”*

A interpretação adequada ao termo "bens" não deve estar limitada a um bem material, sendo possível considerar o conjunto de serviços educacionais como um produto da sinergia empregada pelos sócios e que advém da conjugação do trabalho dos sócios da cooperativa conjuntamente considerados e dos meios de produção, no presente caso a unidade escolar.

É fato inequívoco que os pagamentos que as pessoas físicas receberam se deram em razão do trabalho realizado nas unidades educacionais mantidas pela recorrente, sendo assim pagamentos pelo trabalho e se amoldam a hipótese de incidência do tributo lançado.

Esse é o entendimento contido na Instrução Normativa SRFB nº 971:

*Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:*

*a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;*

*Art. 55. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*§ 5º 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, e o valor decorrente da prestação de serviços à própria cooperativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)*

Trata-se de norma interpretativa que apesar de também não ter sido feliz em suas escolhas terminológicas reflete a realidade da operação em lide.

O que de concreto temos é o fato da recorrente ser proprietária dos meios de produção, unidade escolar e, por meio dessa unidade produtiva, em regime de sinergia, o cooperador prestar serviços educacionais que somente se conformam com a conjugação dos esforços coletivos, já que a formação educacional é o resultante do trabalho coletivo e não individual.

É claro ainda que cabe a cooperativa arrecadar os valores devidos pelo conjunto dos serviços educacionais e distribuí-los aos cooperados na proporção da atuação de cada um, recebendo assim a remuneração do seu trabalho por intermédio da cooperativa.

Na época do lançamento estava vigente a Instrução Normativa nº 03 de 2005 que continha a seguinte definição para cooperativas de produção:

*Art. 282. Cooperativa de produção, espécie de cooperativa, é a sociedade que, por qualquer forma, detém os meios de produção e seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens ou serviços.*

Notem que a Lei nº 10.666 é de 08 de maio de 2003, sendo o entendimento manifestado pela referida IN posterior a referida Lei.

A finalidade da Lei nº 10.666/03 foi permitir que as disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física.

Sua redação não possui esmero técnico demandando uma interpretação finalística e nesse sentido não é possível admitir resultado que implique na exclusão das cooperativas educacionais da condição de contribuintes da referida contribuição, sob pena de excluir seus sócios do direito a aposentadoria financiada por tal contribuição.

Por derradeiro é preciso destacar que a educação é vista por muitos economistas e juristas adeptos ao liberalismo como um bem de consumo de natureza incorpórea, ou como um bem posicional ou ainda bem conspícuo<sup>2</sup>. Trata-se de discussão quanto aos aspectos econômicos da educação e sua natureza jurídica própria.

Educação fornecida por intermédio da cooperativa recorrente é resultante do conjunto de atividades dos seus sócios conjugados com os meios de produção, não podendo ser enquadrados como uma prestação de serviço típica das cooperativas de trabalho, em que cada sócio cede sua força laboral a um terceiros e não podendo ser excluídas do alcance das disposições legais adotadas para o lançamento pelo simples fato da norma fazer referência ao termo bem.

As discussões da Recorrente quanto ao ato cooperativa e seu adequado tratamento tributário não têm grande impacto na questão, pois não se nega trata-se de ato com tal natureza, sendo o mesmo tributado por representar operação econômica que se amolda a hipótese de incidência do tributo lançado.

---

<sup>2</sup> Como exemplo:

TINOCO, Tatiana. Does education matter? Myths about education and economic growth. RAE. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 43, n. 4, 2003. p. 110-111.

TOOLEY, James. The beautiful tree: a personal journey into how the world's poorest people are educating themselves. Wahington, D. C.: Cato Institute, 2009.

\_\_\_\_\_. Educating Amarech: private schools for the poor and the new frontier for investors. Economic Affairs, Vol. 27, No. 2, pp. 37-43, June 2007.

DALE, Roger. O marketing do mercado educacional e a polarização da educação. In: GENTILI, Pablo (Org.). Pedagogia da exclusão: crítica ao neoliberalismo em educação. Petrópolis, RJ: Vozes, 1995.

APPLE, Michael. A educação e os novos blocos hegemônicos. In: RODRIGUES, Alberto Tosi. Sociologia da educação. 6. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007. p. 93-122.

Processo nº 10970.000045/2008-26  
Acórdão n.º **2402-006.482**

**S2-C4T2**  
Fl. 22

---

**Conclusão**

Por todo exposto voto por negar provimento a Recurso Voluntário neste ponto.

*(assinado digitalmente)*

Jamed Abdul Nasser Feitoza