



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000045/2008-26
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-008.233 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2020
Embargante UNIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Interessado COOPERATIVA EDUCACIONAL DE UBERLÂNDIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/12/2007

ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. EMBARGOS. SANEAMENTO.

Existindo erro material na decisão, apontado em embargos, estes devem ser acolhidos e saneada a decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar o erro material apontado no Acórdão nº 2402-006.482, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de despacho de encaminhamento apresentado pela Unidade da Administração Tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão em face de decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção recebido como Embargos inominados para correção de erro material com fundamento no princípio da fungibilidade em observância aos princípios da primazia da eficiência e da celeridade processual, nos termos do art. 65, §1º, inciso V, c.c art. 66, ambos do Anexo II do RICARF.

Conforme consta do despacho de encaminhamento, os autos do processo foram devolvidos para saneamento porque

Salvo melhor juízo, parece que o acórdão de recurso voluntário de fls. 170 a 190 não refere-se ao debcad 37.156.556-1 (multa obrigação acessória), controlado por este processo, embora cita a numeração deste processo. O acórdão de fls. 170 a 190 refere-se ao acórdão recorrido da DRJ de nº 09-20.462 e debcad 37.156.549-9, ao passo que o acórdão recorrido neste processo é o 09-10.463 (fls. 98 a 105).

Esse erro material também foi constatado em exame prévio de admissibilidade, conforme despacho de fls. 209, nos seguintes termos:

O auto de infração constante do processo se refere ao DEBCAD nº 37.156.556-1 (vide fls. 2 a 27) e o acórdão da DRJ, que julgou a impugnação do contribuinte, é o de nº 09- 10.463, da 6ª Turma da DRJ/JFA, de 28 de agosto de 2008 (fls. 98 a 105). O recurso voluntário se insurgiu contra essa decisão, citando o mesmo DEBCAD como objeto da lide (fls. 109 a 124).

O relatório do acórdão embargado, ao tratar do objeto do julgamento, assim prescreveu (fl. 171):

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.

A decisão tratou de outro acórdão de impugnação, bem como mencionou DEBCAD diverso do auto de infração constante do processo.

O fato configura inexatidão material devida a lapso manifesto, devendo a alegação ser recebida como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão, nos termos do art. 66, caput, Anexo II, do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata Toratti Cassini, Relatora.

Segundo a Unidade da Administração Tributária, o acórdão de recurso voluntário anexado aos presentes autos não diz respeito ao debcad aqui discutido, qual seja de nº 37.156.556-1 (multa pelo descumprimento de obrigação acessória) e faz referência a acórdão recorrido da DRJ de nº 09-20.462, sendo que o acórdão recorrido nestes autos é diverso, qual seja de nº 09-10.463.

De fato, com razão.

Ocorreu foi que à época do julgamento deste processo administrativo, foram julgados concomitantemente, além dele, outros quatro desse mesmo contribuinte, quais sejam os de autos nºs 10970.000038/2008-24, 10970.000044/2008-81, 10970.000042/2008-92 e 10970.000043/2008-37, sendo que esta relatora, por um lapso, anexou a estes autos julgado referente aos autos do processo de nº **10970.000038/2008-24**.

No entanto, o recurso voluntário apresentado neste processo administrativo, de nº 10970.000045/2008-26, tal como os apresentados nos demais, acima referidos, foi igualmente objeto de apreciação e julgamento por este colegiado na mesma sessão, ocorrida aos 07 de agosto de 2018, cuja decisão foi objeto de publicação aos 22 de agosto de 2018, nos seguintes termos:

Relator(a): RENATA TORATTI CASSINI

Processo: 10970.000045/2008-26

Recorrente: COOPERATIVA EDUCACIONAL DE UBERLÂNDIA e Recorrida: FAZENDA NACIONAL Acórdão 2402-006.482 **Decisão:** 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.

Desse modo, considerando que o erro material não se tratou, tão somente, da substituição de nºs do debrad e do acórdão recorrido objeto deste processo administrativo por de outro mas, sim, **do próprio acórdão proferido, em sua íntegra**, transponho para cá o seu inteiro teor, que restou do julgamento ocorrido aos 07 de agosto de 2018, rerratificando-o integralmente, de modo a sanar o erro material apontado:

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº **09-10.463**, da 6ª Turma da DRJ de Juiz de Fora (fls. 98/105) que julgou procedente o lançamento constituído por meio do Auto de Infração DEBCAB nº 37.156.556-1, mantendo o crédito tributário exigido.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 14/15, a empresa apresentou as Guias de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias no período compreendido entre 07/2004 e 12/2007.

Segundo relata, não foram relacionados os segurados contribuintes individuais e empregados constantes dos Anexos I e II do Auto de Infração (fls. 16/25), os quais receberam remuneração da cooperativa no período em questão, conforme lançamentos contábeis registrados nos Livros Diários nºs 01, 03 e 04, autenticados na JUCEMG.

Relata, também, que os cooperados foram informados na **categoria 17** (contribuinte individual – cooperado que presta serviços a empresas contratantes da cooperativa de trabalho) quando deveriam ter sido informados na **categoria 13** (contribuinte individual – trabalhador autônomo ou a este equiparado, inclusive o operador de máquina, com contribuição sobre remuneração; trabalhador associado à cooperativa de produção), tendo em vista tratar-se de cooperativa de produção. Dessa forma, o valor das contribuições previdenciárias declaradas resultou em importância menor, uma vez que a parte patronal não foi calculada.

Esclarece que esse fato configura infração prevista no art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentados pela Lei nº 9.528/97, c/c o art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pelo que foi aplicada multa prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97 c/c arts. 284, II, e 373, do Decreto 3.048/99, atenuada em cinquenta por cento nas competências 07/2004 a 12/2004, por ter havido correção da falta durante a ação fiscal, resultando a penalidade no valor de R\$ 252.266,13 (duzentos e cinquenta e dois mil e duzentos e sessenta e seis reais e treze centavos), conforme descrito a fls. 15 e detalhado no Anexo III, a fls. 26/27.

Esclarece, por fim, a não ocorrência de circunstâncias agravantes previstas no art. 290 do Decreto 3.048/99.

A autuada apresentou impugnação tempestiva alegando, em síntese:

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

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. Afirma que conforme parágrafo único do citado artigo, não se considera empresário aquele que “exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que 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, nem vínculo de emprego e subordinação, o que afasta a incidência do art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/91;

prossegue sustentando que a multa aplicada é exorbitante e supera o valor do tributo em mais de 200%, além de possuir caráter confiscatório, proibido pelo art. 150, IV da CF/88; e por fim, requer que seja recebida a impugnação, apreciado o mérito e decidido pela improcedência da autuação, determinando o cancelamento do Al ou, alternativamente, que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada, uma vez que é superior a 50% da contribuição devida.

A 6ª Turma da DRJ de Juiz de Fora **julgou procedente o lançamento, porém entendeu por relevar parcialmente a multa aplicada** por ter sido informada pelas autoridades fiscais de que a autuada corrigiu a falta após o início da ação fiscal nas competências 07/2004 a 12/2004, nos termos do art. 292, V do Decreto nº 3.048/99, fato que, inclusive, já houvera ensejado a atenuação da multa em 50% nessas mesmas ocorrências, restando a penalidade, ao final, fixada no montante de R\$ R\$ 235.952,53 (duzentos e trinta e cinco mil e novecentos e cinquenta e dois reais e cinquenta e três centavos).

Não houve recurso de ofício, nos termos do art. 366 do Decreto nº 3.048/99, alterado pelo Decreto nº 6.224/07, pois o valor relevado estava abaixo do limite de alçada estabelecido no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008.

A decisão da DRJ/JFA restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/06/2008

INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração à legislação a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social-GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

COOPERATIVA. EQUIPARAÇÃO À 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. CONFISCO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não tem caráter confiscatório a penalidade imposta na forma da legislação vigente.

CORREÇÃO PARCIAL DAS FALTAS. RELEVAÇÃO DA MULTA NAS OCORRÊNCIAS CORRIGIDAS.

A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, desde que seja primário e não tenha incorrido em nenhuma circunstância agravante.

Aplica-se a relevação ou a atenuação da pena sobre o valor da multa correspondente a cada ocorrência para a qual houve correção da falta.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE COM RELEVAÇÃO PARCIAL DA MULTA
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) as cooperativas foram instituídas em ordem a prestar serviços aos seus associados, como manda o 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. São, assim, sociedades formadas por um grupo de pessoas que se dispõem a colaborar entre si para proveito comum de todos, sem fins lucrativos, conforme estabelece o art. 3º da aludida lei;

02) conforme art. 2º da Ata de Assembleia Geral de Constituição, verifica-se que a recorrente é uma cooperativa de trabalho sem fins lucrativos constituída nos moldes da lei em tela, formada por pessoas da mesma profissão que, na qualidade de cooperados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio;

03) que foi constituída pela associação de vários professores que disponibilizam para a sociedade o ensino médio regular, conforme cópias de contrato particular de prestação de serviços educacionais celebrado entre a cooperativa e o aluno ou seu responsável legal;

04) que cumpre todos os requisitos elencados no supramencionado art. 4º, o que faz com que seja caracterizada como uma cooperativa, que não possui a finalidade de obtenção de lucro, nem de receita;

05) que não pode ser enquadrada na categoria de cooperativa de produção, disciplinada no art. 1º, §3º da Lei nº 10.666/03, conforme decisão proferida pela DRJ/JFA, uma vez que seus cooperados não contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens;

06) que os cooperados não podem ser equiparados a contribuinte individuais, como nas empresas em geral, porque numa cooperativa de trabalho, como é o caso, não há subordinação entre eles, que não têm Carteira de Trabalho e Previdência Social assinada, nem 13º salário, nem FGTS, nem gozam de férias. Não existem patrões, nem empregados. Todos são associados, que possuem legitimidade e meios para participar da administração, direção e fiscalização da cooperativa, com voz ativa em todas as assembleias;

07) que os cooperados se associaram à cooperativa subscrevendo cotas do capital social, cotas essas que definem o seu grau de responsabilidade pelas obrigações da pessoa jurídica;

08) não há que se falar em 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) ademais, nos termos do art. 966 do Código Civil, a recorrente também não pode ser equiparada a empresa e, por conseguinte, a empregador, não havendo que se falar em infração aos dispositivos da Seguridade Social, posto que o art. 195, I da CF dispõe que a seguridade social será financiada por contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, não havendo que se falar, portanto, em infração aos dispositivos constitucionais que regulam a Seguridade Social;

10) por todas essas razões, afirma que não pode prevalecer a autuação, pois à luz do disposto no art. 201, II, § 19 do Decreto nº 3.048/99, a recorrente, sendo uma cooperativa de trabalho, não está sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias, pelo que também por essa razão, informou corretamente em GFIP no código 17 os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições devidas no período questionado;

11) que não pode prosperar a autuação lavrada pela autoridade fiscal e não procede o valor da multa que lhe foi aplicada pois age de boa-fé o contribuinte que, cercado de todas as cautelas de praxe, tem razões suficientes para acreditar que está praticando um ato conforme o direito, mesmo que ignore que seu procedimento está em descompasso com a legislação. Afirma que, nesses casos, nossos tribunais vêm assegurando a devida proteção jurídica ao contribuinte de boa-fé;

12) que agiu de boa-fé, não causou dano ao Erário nem teve intenção de fazê-lo, requerendo, assim, que o auto de infração seja julgado improcedente e cancelada a multa.

13) afirma, ainda, que a multa que lhe foi imposta é confiscatória, pois supera o valor do tributo em mais de 50%; e

14) por fim, requer seja dado provimento ao recurso voluntário para declarar improcedente a atuação, com o cancelamento do auto de infração. Subsidiariamente, requer o reconhecimento do caráter de confiscatoriedade da multa, declarando-se a sua nulidade e isentando-a da penalidade.

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.

Em suas razões, a recorrente discorre sobre a Lei nº 5.764/71, sobre cooperativas, seu regime jurídico, princípios e características e afirma que foi constituída nos termos dessa mesma lei, tratando-se de uma cooperativa de trabalho sem fins lucrativos, formada por pessoas da mesma profissão que, na qualidade de cooperados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

Esclarece que foi constituída pela associação de vários professores e disponibiliza à sociedade, por meio de seus cooperados, o ensino médio regular, conforme comprovam cópias de contratos de prestação de serviços educacionais celebrados entre a cooperativa e o aluno ou seu responsável legal.

Prossegue afirmando que, nesse contexto, trata-se de uma cooperativa de trabalho, não de produção, uma vez que, no seu entendimento, seus associados não contribuem com serviços profissionais para produção em comum de um bem, não se enquadrando na definição de cooperativa de produção disposta no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.666/03, razão pela qual conclui que não se podem classificar os cooperados na categoria de contribuintes individuais, nos termos da alínea “n” do inciso V do art. 9º do Decreto 3.048/90, segundo o qual são segurados obrigatórios da previdência social, como contribuinte individual, “o cooperado de cooperativa de produção que, nesta condição, presta serviço à sociedade cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado”.

Cooperativa-equiparação à empresa para fins previdenciários

Inicialmente, a recorrente procura ilidir a responsabilidade pelo pagamento do tributo argumentando 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, também não se trata de empregador, uma vez que não existe vínculo empregatício entre si e seus cooperados.

Quanto a esse ponto, 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, aliás, é o posicionamento que 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)

(AgRgREsp1390778/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 ponto de sua irresignação.

Enquadramento como cooperativa de produção

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 contribuam 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 citada 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 26/11/2001. 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 fiscal, 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, caberá 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 cooperativa de produção se dedicam à produção de um ou mais tipos de bens ou produtos, quando detenham ao 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, indevida a autuação para imposição da penalidade sob o fundamento apontado no auto de infração.

MULTA E JUROS APLICADOS - EFEITO CONFISCATÓRIO

Caso esse colegiado haja por bem manter a penalidade que lhe foi imposta, cumpre-nos enfrentar as razões deduzidas pela recorrente acerca da multa e dos juros aplicados.

Quanto a estes tópicos, alega a recorrente 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 nº2, 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 **dar provimento** ao recurso.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Voto vencedor

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 vênha 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.¹

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 princípio 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.

¹ 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.

São cooperativas educacionais que não apresentam relação de trabalho entre sócios e cooperativa, já que professores são empregados. Analisando pelo princípio 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 conspícuo². 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.

Conclusão

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

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

² 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 Amaretech: 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.

Conclusão

Posto isso, voto por acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar o erro material apontado no Acórdão nº **2402006.482**.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini