



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

Processo n° 11030.001770/2009-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.741 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COOPERATIVA MISTA DOS TRABALHADORES AUTÔNOMOS DO ALTO URUGUAI - COMTAU
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/11/2008

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

A decisão deve ser tomada com base nos fatos tais como se apresentam na realidade.

A Administração tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

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

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de acordo com o

disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria, Acórdão 18-11.903 da 3ª Turma, que julgou conjuntamente os processos nº 11030.001768/2009-14, DEBCAD nº 37.225.763-1 (principal), processo nº 11030.001769/2009-51, DEBCAD nº 37.225.759-3 (as contribuições destinadas a outras entidades: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) e o processo 11030.001770/2009-85, DEBCAD nº 37.225.761-5 (por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68 - omissão em GFIP de informações relacionadas a fatos geradores de contribuição previdenciária, identificadas com as contribuições reclamadas)). Deu-se provimento parcial para excluir do processo principal (110.30,001768/2009-14, DEBCAD 37.225.763-1) a quota patronal de 20%. O que gerou recurso de ofício.

Esta Turma, em sessão realizada em 16/03/2011, julgou os recursos voluntário e de ofício do processo principal e por unanimidade negou provimento ao Recurso Voluntário e deu provimento ao Recurso de Ofício; cancelando a exoneração da cota patronal promovida pela DRJ e mantendo integralmente o crédito tributário lançado

Registro que este processo é o 11030.001770/2009-85, omissão de fatos geradores em GFIP (CFL 68).

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

A Cooperativa acima identificada, sujeito passivo na condição de contribuinte, foi notificada a recolher as contribuições previdenciárias - quota patronal (processo principal no 11030.001768/2009-14, DEBCAD no 37.225.763-1) e as contribuições destinadas a outras entidades: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE (processo no 11030.001769/2009-51, DEBCAD nº 37.225.759-3) incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados, assim considerados os pagamentos informados em GFIP para pessoas designadas de cooperados. Quanto àqueles em que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços, está a se exigir no processo principal a contribuição previdenciária incidente sobre pagamento a trabalhadores autônomos não cooperados (art. 22, inciso III, da Lei no 8.212/91).

A empresa também foi autuada (processo apensado no 11030.001770/2009-85, DEBCAD no 37.225.761-5) por descumprimento de obrigação acessória (omissão em GFIP de informações relacionadas a fatos geradores de contribuição

previdenciária, identificadas com as contribuições reclamadas ,por ter sido aplicada a legislação vigente a época dos fatos, visto que a superveniente, onde a infração seria penalizada em conjunto com a inadimplência (multa de ofício:75%, prevista no art. 44 da lei n o 9.430/96) não se mostrou mais benéfica (demonstrativo fl. 129/131do processo principal).

Os valores originários das contribuições apuradas, descritos por competência e item de cobrança, constam dos AI nos anexos "Discriminativo do Débito - DD". A base impositiva é apresentada no "Relatório de Lançamentos" e os fundamentos legais do débito afiguram-se no relatório "RL". No AI por descumprimento de obrigação acessória, tem-se o "Relatório fiscal da Infração" e o "Relatório Fiscal de Aplicação da Multa Pecuniária".

A exigência fiscal (processo principal mais apensados) é de R\$ 45.634.773,24 (quarenta e cinco milhões, seiscentos e trinta e quatro mil, setecentos e setenta e três reais e vinte e quatro centavos), consolidado em 22/11/2009, aplicando-se a multa da legislação de regência.

A seguir, são reproduzidos excertos do relatório fiscal que motivaram as autuações:

A auditoria previdenciária foi demandada pelo Ministério Público Federal de Bento Gonçalves, que determinou a realização de fiscalização ampla relativamente às relações de trabalho encetadas pela empresa no âmbito de sua jurisdição, visto a existência de fundados indícios da prática de delitos. O Ministério Público Federal no Município de Pato Branco, em 05/05/2006, ofereceu denúncia contra os dirigentes da denominada Cooperativa Mista dos Trabalhadores do Alto Uruguai Ltda - COMTAU, pois os mesmos deixaram de proceder a regular anotação na CTPS, relativa ao período de 02/02/2002 a 05/10/2004, determinada em sentenças proferidas pela Vara de Trabalho daquela cidade, nas quais foi estabelecido o vínculo empregatício de 54 reclamantes com a COMTAU. O procedimento da empresa também é de conhecimento do Ministério Público Federal em Erechim, conforme comprova o Ofício n o 555/2008-PRM/Erechim(RS), de 03 de julho de 2008. No documento, o Procurador da República solicita à Polícia Federal que instaure inquérito policial para averiguar a possível prática de ilícitos penais "ao deixar de pagar direitos trabalhistas a empregados camuflados como cooperados." Existe, ainda, solicitação de investigação de sonegação de contribuições previdenciárias e de outros tributos por parte do Ministério Público Federal de Erechim, instrumentalizada no ofício n o 15/2008 PRM/Erechim(RS) e apuração do eventual crédito tributário devido à existência de sentença proferida em reclamatória trabalhista na qual foi reconhecido o vínculo empregatício entre a reclamante e a COMAU.

A COMTAU tem foro na comarca de Erechim -RS e área de ação abrangendo todo o Brasil. A finalidade primordial, prevista no Estatuto Social da cooperativa, é a defesa econômico-social dos seus associados, organizando o trabalho individual e coletivo e

tratando de seus interesses junto a terceiros, sem qualquer objetivo de lucro.

Regida pela Lei da Política Nacional do Cooperativismo (Lei no 5.764/71), propõe-se a promover aos associados trabalhadores autônomos das áreas primária, secundária e terciária e aos seus dependentes cursos de capacitação, formação e aperfeiçoamento e, dentre outros objetivos, contratar serviços nas respectivas áreas de atuação.

Não obstante os objetivos com propostas de formação, capacitação e aperfeiçoamento dos trabalhadores, constantes no ato constitutivo, verificou-se no decorrer da auditoria-fiscal que na prática trata-se de empresa prestadora de serviço, criada para participar de licitações junto aos órgãos públicos e fornecer mão-de-obra às empresas, aproveitando-se da denominação de cooperativa para se elidir do pagamento das contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre a folha de pagamento. Os trabalhadores são contratados como cooperados para atender a sua demanda operacional. Sendo necessário, agencia médicos, enfermeiros, psicólogos, nutricionistas, agentes de saúde, coletores de lixo ou qualquer outro profissional para cumprir as exigências de contrato firmado com órgãos públicos através de processo de licitação ou com empresas tomadoras de serviço. Assim, a empresa admite supostos cooperados autônomos das mais diversas áreas de atuação, sem qualquer correlação entre as atividades.

Uma sociedade cooperativa não é constituída por uma simples reunião de pessoas sem afinidades comuns, "mas de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro" (art. 3º da Lei nº 5.764/71). Contudo, diversamente da convergência de interesses prevista na lei que trata do cooperativismo, o estatuto contém objeto social amplíssimo, permitindo que a sociedade assumira a execução das mais variadas atividades laborais o que impossibilita a existência de qualquer afinidade entre os associados. O art. 281 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos, definia cooperativa de trabalho como uma "sociedade formada por operários artífices ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que na qualidade de associados prestam serviços a terceiros por seu intermédio". A partir da constatação de que a sociedade englobava profissionais das mais diversas áreas, sem nenhum interesse comum, entende-se que está desvirtuada a finalidade da cooperativa. Deveria ser composta somente por uma determinada categoria de trabalhadores, que, unidos pelo esforço comum, buscasse benefício a todos.

Não se vislumbra a principal característica da cooperativa de trabalho que é de prestar serviços aos próprios associados. Essa constatação é corroborada por várias sentenças proferidas em processos de reclamações trabalhistas movidos por trabalhadores que lhe prestaram serviço no período

compreendido na exigência fiscal e tiveram os vínculos reconhecidos pela Justiça do Trabalho nas mais diversas Varas (subitem 6.3 do Relatório Fiscal). São cerca de 1650 processos movidos contra a empresa por deixar de pagar direitos trabalhistas a seus empregados disfarçados de cooperados.

Houve decréscimo no número de trabalhadores prestando serviço na condição de cooperados e, a partir de 04/2008 a contratação de empregados que foram vinculados aos tomadores de serviço, demonstrando a substituição progressiva da mão-de-obra autônoma por trabalhadores com vínculo empregatício (na GFIP 11/2008 constam 729 cooperados e 18 empregados).As receitas obtidas com a atividade de cessão de mão-de-obra apresentou crescimento significativo, excetuando o ano de 2005.Não houve distribuição de sobras nos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009.

Verificou-se que os custos com a contratação de empresas de assessoria, consultoria e de prestação de serviços diversos, conforme relatado no item 6.2.2, muitas vezes sem comprovação da efetiva contraprestação, inviabilizam as sobras por reduzirem o resultado líquido. A Cooperativa foi usada em favor dos seus dirigentes, Sócios fundadores, que receberam através de empresas e de pagamentos feitos a pessoas físicas, valores consideráveis, configurando-se remuneração distribuída disfarçadamente. Incluem-se nesse contexto, pagamentos efetuados a empresas vinculadas e de propriedade dos dirigentes da cooperativa. Isso, segundo a autoridade julgadora, denota que se trata de sociedade mercantil de fato, constituída com a finalidade de beneficiar seus proprietários, os dirigentes e fundadores da cooperativa. Além dos elevados valores repassados para pessoas jurídicas, verificou-se também vários pagamentos efetuados para cooperados, sendo alguns parentes dos dirigentes, sem a comprovação da efetiva prestação do serviço. Na maioria dos casos não se pode comprovar que o beneficiário indicado realmente recebeu os valores que foram lançados na conta dispêndio produção de associados. Os pagamentos foram efetuados com cheques, sendo que nos casos de repasses para os cooperados que realmente prestaram serviço a cooperativa utiliza a modalidade de depósito em conta corrente. Os cheques, de valores elevados e ao portador, na maioria das vezes utilizados para quitar, num mesmo documento, os valores supostamente pagos para dois, três ou até quatro beneficiários. Ora, é pouco provável que duas, três ou quatro pessoas concordem em receber a remuneração em conjunto, com o mesmo cheque. Em alguns casos estes cooperados nem sequer residiam na mesma cidade.

Nenhum desses beneficiários foi informado em DIRF, não constando a retenção do Imposto de Renda no comprovante de pagamento.

Quando da admissão, os cooperados contribuem com o pagamento simbólico de R\$ 2,00 descontados mensalmente de sua remuneração até totalizar R\$ 20,00. Conclui-se desta forma que a inserção do trabalhador na sociedade era praticamente gratuita, com o intuito principal de se apropriar de sua força de trabalho.

Tempestivamente, a autuada se insurge contra as exigências fiscais, apresentando as razões consubstanciadas nos instrumentos de defesa, a saber:

A impugnante é uma cooperativa regularmente constituída, com registro na OCERGS e na OCB, de conformidade com o exigido pela Lei das Sociedades Cooperativas.

O reconhecimento judicial de alguns vínculos empregatícios entre associados e a cooperativa não deve prevalecer sobre inúmeras decisões judiciais em sentido oposto, desconsiderando-os. Naquelas, a impugnante foi compelida pela Justiça Especializada do Trabalho, ob pena de execução, a proceder ao pagamento da contribuição previdenciária devida em razão da relação de emprego reconhecida, e não apenas das verbas trabalhistas deferidas na ação;

Deve a fiscalização caracterizar a relação de emprego de forma clara, o que não ocorreu no caso concreto;

A caracterização do vínculo empregatício independe de o trabalhador atuar em atividade fim ou meio da empresa. É preciso haver subordinação;

Tramitou contra a impugnante, perante o foro trabalhista da Subseção Judiciária em Erechim, uma Ação Civil Pública, na qual resultou celebrado pelas partes uma conciliação (acordo), onde todos os associados da impugnante, até o dia 31/12/2009, seriam gradativamente transformados em empregados. Daí o motivo pelo qual a contar de meados de 2008, a impugnante está gradativamente transformando seus associados em empregados. Por óbvio que o cumprimento pela impugnante do predito acordo não pode ser utilizado como argumento para lhe autuar;

Impugna valores lançados a título de pagamento a diversos "associados", como referido no próprio auto de infração, tais como Daniele Coifa, Angela Bortolassi Delacortt e Ires Fátima Guareschi (item 6.2.3.10), dentre outros, eis que fatos desconhecidos da atual diretoria, e sem respaldo em documentos na escrituração contábil da impugnante.

A teor do disposto no parágrafo único do art. 442 da CLT, qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela.

Todas as empresas tomadoras dos serviços da cooperativa procediam ao recolhimento de 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura, conforme exigência do art. 22, inciso IV, da Lei n o 8.212/91, com redação dada pela Lei n o 9.876/99, de modo que tais valores devem ser observados na apuração de valor eventualmente devido pela ora impugnante, procedimento esse que não foi levado a efeito no caso em análise.

Assim, diante das razões fáticas e jurídicas, a autuada requer que seja desconstituído o lançamento fiscal.

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

- A inexistência de vínculo de emprego entre a cooperativa e o associado deve ser considerada como presunção *juris tantum*, somente devendo ser afastada quando verificada a presença dos elementos caracterizadores da relação jurídica de emprego. Entretanto, o fisco simplesmente desconsiderou o ato cooperativo existente entre a cooperativa (recorrente) e seus associados e fez incidir a contribuição previdenciária, como se os associados da recorrente fossem seus empregados.
- O artigo 90 da Lei 5.764/1971, a qual estabelece a Política Nacional de Cooperativismo, reza: "Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados".
- O Fisco simplesmente desconsiderou o ato cooperativo existente entre a cooperativa (recorrente) e seus associados.
- A hipótese dos autos não contempla a presença dos requisitos exigidos pelo artigo 3º da CLT para fins de configuração da relação de emprego.
- O fato de em algumas ações ter sido reconhecido o vínculo de emprego entre algum associado da cooperativa recorrente e está, até mesmo em relação ao tomador dos serviços, não serve para desconsiderar outras inúmeras decisões judiciais em sentido oposto, ou seja, quando não houve o reconhecimento da relação de emprego, mas, sim, de um ato cooperativo.
- Para autuar a recorrente deveria o INSS caracterizar a relação de emprego de forma clara, o que, no caso em tela, não ocorreu, caracterizando a nulidade do lançamento tributário.
- No caso sob análise, não restou evidenciado o desvirtuamento do regime cooperativo.
- Inexiste qualquer omissão em GFIP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

Esta Turma, em sessão realizada em 16/03/2011, julgou os recursos voluntário e de ofício do processo principal e por unanimidade negou provimento ao Recurso Voluntário e deu provimento ao Recurso de Ofício; cancelando a exoneração da cota patronal promovida pela DRJ e mantendo integralmente o crédito tributário lançado

Entendo que, por coerência, a obrigação acessória de declarar todos fatos geradores em GFIP também deva ser mantida.

Abaixo apresento as razões para a manutenção do lançamento, citando também a manifestação acerca do provimento dado ao recurso de ofício. Finalizo com análise sobre o valor da multa.

EVENTOS ANTERIORES À FISCALIZAÇÃO

Inicialmente cabe registrar que a fiscalização foi demandada pelo Ministério Público Federal de Bento Gonçalves, que determinou a realização de fiscalização ampla relativamente às relações de trabalho encetadas pela empresa no âmbito da sua jurisdição, visto a existência de fundados indícios da prática de delitos previstos nos artigos 297, § 4º, e 337-A ambos do Código Penal. O Procedimento Administrativo Criminal nº 1.29.012.000117/2007-65 teve início partir de cópias extraídas da Carta Precatória nº 2007.71.13.001430-7 emitida pela Justiça Federal, Vara Federal de Pato Branco, devido à suspeitas de que o "modus operandi" narrado na ação penal nº 2006.70.12.000392-6/PR estaria sendo levado a efeito pelos administradores da cooperativa também naquele município.

Também o Ministério Público Federal no Município de Pato Branco ofereceu denúncia contra os dirigentes da COMTAU em 05/05/2006 pois os mesmos deixaram de proceder a regular anotação na CTPS - Carteira de Trabalho e Previdência Social, no período de 02/02/2002 a 05/10/2004 . A denúncia está respaldada por sentenças proferidas pela Vara do Trabalho daquela cidade que condenaram a COMTAU a anotar

os contratos de trabalho nas CTPS de 54 reclamantes, haja vista o estabelecimento entre reclamantes e reclamadas de vínculo contratual de natureza empregatícia, não obstante o rótulo outorgado à reclamada de cooperativa de trabalho.

O Ministério Público Federal em Erechim, conforme comprova o Ofício nº 555/2008 —PRM/ERECHIM/RS de 03 de julho de 2008 solicita à Polícia Federal que instaure inquérito policial para averiguar a possível prática de ilícitos penais "ao deixar de pagar direitos trabalhistas a empregados, camuflados como cooperados."(anexo VII, Vol XII, fls. 2275).

Existe ainda solicitação de investigação de sonegação de contribuições previdenciárias e de outros tributos por parte do Ministério Público Federal de Erechim no Ofício nº 15/2008 PRM/ERECHIM/RS e apuração do eventual crédito tributário devido à existência de sentença proferida nos auto de processo reclamatória trabalhista na qual foi reconhecido vínculo empregatício entre a reclamante e a Cooperativa Mista dos Trabalhadores Autônomos do Alto Uruguai. (anexo VII, Vol. XII, fls 2277).

5.2 - A auditoria-fiscal previdenciária foi demandada pelo Ministério Público Federal de Bento Gonçalves, que determinou a realização de fiscalização ampla relativamente às relações de trabalho encetadas pela empresa no âmbito da sua jurisdição, visto a existência de fundados indícios da prática de delitos previstos nos artigos 297, § 4º, e 337-A ambos do Código Penal. O Procedimento Administrativo Criminal nº 1.29.012.000117/2007-65 teve início partir de cópias extraídas da Carta Precatória nº 2007.71.13.001430-7 emitida pela Justiça Federal, Vara Federal de Pato Branco, devido à suspeitas de que o "modus operandi" narrado na ação penal nº 2006.70.12.000392-6/PR estaria sendo levado a efeito pelos administradores da cooperativa também naquele município.

5.3 — O Ministério Público Federal no Município de Pato Branco ofereceu denúncia contra os dirigentes da COMTAU em 05/05/2006 pois os mesmos deixaram de proceder a regular anotação na CTPSCarteira de Trabalho e Previdência Social, no período de 02/02/2002 a 05/10/2004 . A denúncia está respaldada por sentenças proferidas pela Vara do Trabalho daquela cidade que condenaram a COMTAU a anotar os contratos de trabalho nas CTPS de 54 reclamantes, haja vista o estabelecimento entre reclamantes e reclamadas de vínculo contratual de natureza empregatícia, não obstante o rótulo outorgado à reclamada de cooperativa de trabalho.

5.4 - O procedimento da empresa também é de conhecimento do Ministério Público Federal em Erechim, conforme comprova o Ofício nº 555/2008 —PRM/ERECHIM/RS de 03 de julho de 2008. No documento o Procurador da República solicita à Polícia Federal que instaure inquérito policial para averiguar a possível prática de ilícitos penais "ao deixar de pagar direitos trabalhistas a empregados, camuflados como cooperados."(anexo VII, Vol XII, fls. 2275)

5.5 — Existe ainda solicitação de investigação de sonegação de contribuições previdenciárias e de outros tributos por parte do Ministério Público Federal de Erechim no Ofício nº 15/2008 PRM/ERECHIM/RS e apuração do eventual crédito tributário devido à existência de sentença proferida nos auto de processo

reclamatória trabalhista na qual foi reconhecido vínculo empregatício entre a reclamante e a Cooperativa Mista dos Trabalhadores Autônomos do Alto Uruguai. (anexo VII, Vol. XII, fls 2277)

COOPERADOS OU EMPREGADOS?

Responder preliminarmente a essa questão é determinante na análise do lançamento.

Abaixo serão analisados vários elementos que nos levarão a concluir que a contribuinte, apesar de ser de direito uma cooperativa, de fato operava como empresa prestadora de serviços com empregados.

A principal fonte de informações será o Relatório Fiscal do Auto de Infração, folhas 58 a 135, que já em seu início esclarece que a contribuinte prestava serviço junto a órgãos públicos e a empresas em geral. Destaco que os custos de uma cooperativa são menores que de uma empresa pelo fato de os recolhimentos previdenciários patronais de uma cooperativa de serviço serem transferidos para o tomador do serviço.

Considero de fundamental importância registrar que consta da Ação Civil Pública nº 00601.521/98-6 que o Ministério Público do Trabalho moveu contra a COMTAU, as seguintes obrigações assumidas pela cooperativa no Termo de Ajustamento de Conduta — TAC, onde a COMTAU se compromete, dentre outras coisas, a se abster de tomar mão-de-obra, sem o devido reconhecimento e registro do contrato de trabalho, e a fazer a transição dos atuais cooperados para a condição de trabalhadores empregados:

a) abster-se de intermediar mão-de-obra de trabalhadores a terceiros contratantes, quer na atividade fim, quer na atividade meio destes, entendendo-se por intermediação de mão-de-obra a colocação de trabalhadores, formalmente vinculados à cooperativa, na qualidade de cooperados, à disposição de terceiros, que irão dirigir e remunerar a prestação do trabalho,.

b) abster-se de tomar mão-de-obra, presentes os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT, sem o devido reconhecimento e registro do contrato de trabalho, seja na exploração de atividade econômica pela própria cooperativa, seja na prestação a terceiros de serviços cujo eido execução se dê com subordinação dos trabalhadores à cooperativa;

c) no caso da cooperativa firmar novos contratos, os mesmos serão executados mediante fornecimento de mão-de-obra contratada nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho;

d) com relação aos contratos vigentes, fica ajustado que o final do período de transição dos cooperados para trabalhadores empregados será no dia 31/12/2009, ou

no vencimento de cada contrato, o que ocorra primeiro, sendo que, a partir de janeiro de 2009, o Ministério Público do Trabalho convocará a cooperativa e os contratantes para repactuar os contratos. Caso seja necessária a substituição de trabalhadores em tais contratos antes de seu término, e dentro do prazo supra referido, a mesma poderá ocorrer nos moldes então vigentes, considerando-se que são fruto de licitação pública:

e) a cooperativa não admitirá mais associados a partir desta data, salvo se necessário para cumprir a parte final do item “d”.

f) pagar multa cominatória diária no valor de R\$1.000,00(hum mil reais) em caso de descumprimento das obrigações acima assumidas, por trabalhador encontrado em situação irregular, sendo que o valor da multa deverá ser corrigido a partir da data do protocolo deste acordo pelos índices de correção monetária aplicados na Justiça do Trabalho e recolhido ao Fundo de Amparo do Trabalhador — FAT- e, na hipótese deste, para os cofres da União Federal.

Este acordo põe fim a uma situação irregular e transforma todos os cooperados em empregados. Fica evidente que ao assinar o acordo, a empresa reconhece a existência da relação de emprego com os trabalhadores contratados como cooperados.

Registro também que a sentença proferida nos autos da Ação Civil Pública ACPU 02/2003 proposta pelo Ministério Público do Trabalho em face dos Municípios de Apucarana e Marilândia do Sul, ambos no Paraná, reconhece a existência de fraude na intermediação de mão-de-obra ao constatar que os trabalhadores integrantes da COMTAU não prestavam serviços a associados, mas sim a terceiros, sem as peculiaridades de condição de sócios. E conclui que o art. 442 da CLT exclui a existência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados e entre estes e os tomadores de serviço daquela somente nos casos em que realmente se enquadrem na condição de cooperados, que possuam interesse societário, o que não se verifica no caso.

A Lei 8.212/91 define como segurado empregado aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado e também aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

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

I - como empregado:

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

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

Registrou a fiscalização que os pressupostos da caracterização dos trabalhadores como segurados empregados estavam presentes.

Quando da admissão do "associado" é preenchida ficha cadastral, que além dos dados pessoais e da função a ser exercida, consta o local de trabalho identificando o tomador de serviço. Este local de trabalho já está pré-determinado pela COMTAU, evidenciando a subordinação do trabalhador contratado. Ora, um verdadeiro cooperado não se associaria à cooperativa de trabalho com a finalidade de apenas prestar serviço para um determinado tomador, mas sim para juntamente com outros cooperados conseguir melhores condições de trabalho e remuneração.

Anexado nas fichas cadastrais encontra-se o termo denominado "proposta a um posto de trabalho", no qual o trabalhador manifesta seu desejo de fazer parte da cooperativa pois está buscando uma oportunidade de emprego e que sendo assim preencherá os requisitos estabelecidos pela cooperativa. Desta forma constata-se que os trabalhadores se "associaram" à COMTAU apenas para obter um posto de trabalho e que, necessitando deste posto se submeterão às normas impostas pela contratante com evidente prova de subordinação.

Quanto à subordinação, os trabalhadores trabalham na atividade fim dos tomadores de serviço e são controlados por um coordenador da própria cooperativa ou do próprio tomador.

Os trabalhadores colocados para prestar serviço estão continuamente à disposição do empregador, sem nenhuma autonomia que possa demonstrar a relação de "sócio da cooperativa".

Importante acrescentar que a contratação dos cooperados nas diversas localidades se dava quando a cooperativa ganhava uma licitação e deveria cumprir as cláusulas constantes no contrato de prestação de serviço. Por exemplo, em 15/02/2005 foi assinado o contrato 027/2005 entre a COMTAU e a Prefeitura Municipal de Carneirinho-MG para a prestação de serviços de plantões médicos, de enfermagem, agentes comunitários de saúde, médicos para o PSF — Programa de Saúde da Família, auxiliares de enfermagem, técnicos em prótese dentária, técnico em radiologia, assessoria de faturamento do SUS, serviço nutricional e serviços de fisioterapia. A contratação pela COMTAU dos profissionais necessários para a prestação dos serviços citados, ocorreu em 28/01/2005.

Esse exemplo demonstra que a empresa age como uma prestadora de serviço arregimentando pessoal na medida das suas necessidades, se servindo dos trabalhadores para seus objetivos e não como uma cooperativa de trabalho que serve aos seus associados.

À medida que são celebrados novos contratos que possuem a exigência de outros profissionais ou o aumento da carga horária dos profissionais já existentes, estes são contratados pela prestadora de serviço.

Os fatos relatados demonstram que a COMTAU participa de processos de licitação para prestação de serviço para órgãos públicos e os trabalhadores são arregimentados nas diversas localidades para suprir a sua necessidade de mão-de-obra de acordo com o contrato firmado. Não se vislumbra a existência de união de cooperados exercendo o mesmo ofício que buscam melhores condições de trabalho e remuneração, mas somente a necessidade de uma prestadora de serviço de cumprir cláusulas contratuais.

Os trabalhadores verdadeiramente cooperados recebem apenas a distribuição dos rendimentos do trabalho prestado por todos. A ação fiscal verificou a existência de rubricas típicas de empregados nas folhas de pagamento dos cooperados.

Os contratos celebrados com os tomadores de serviço demonstram os fatos relatados. Neles está demonstrado que houve contratação de cooperados apenas para suprir a necessidade da prestadora, que as atividades desenvolvidas pelos mesmos estão vinculadas às atividades fins da empresa e que não existe possibilidade de gestão democrática devido à distância da sede.

Outro fato que não passa despercebido é a pequena participação dos associados nas assembléias o que não poderia ser diferente, visto que a sede da cooperativa situa-se em Erechim-RS e existiam filiais da mesma e diversos tomadores de serviço em cidades distantes e até em outros estados. Observe-se, a título de exemplo, que na reunião registrada na Ata nº 04/2005 havia a presença de apenas 30 associados quando na época a cooperativa congregava 1296 cooperados conforme dados informados pela mesma em GFIP. E este não é um fato isolado. Em todas as assembléias a participação dos cooperados é muito pequena.

6.3.1.1 - Importante informar que a condição de empresa prestadora de serviço já foi assumida pela própria COMTAU ao propor termo de acordo nos autos do Processo nº 00601.521/98-6 (Ação Civil Pública) que o Ministério Público do Trabalho inove. Transcrevemos abaixo trecho do documento datado de 09 de julho de 2008 que contém as obrigações assumidas pela cooperativa:

As partes concordam, em razão dos pedidos feitos na ação civil pública em epígrafe, com as seguintes obrigações assumidas pela demandada, a partir da assinatura cio presente, passado a ser observadas as seguintes cláusulas obrigacionais, em todo o território nacional:

a) abster-se de intermediar mão-de-obra de trabalhadores a terceiros contratantes, quer na atividade fim, quer na atividade meio destes, entendendo-se por intermediação de mão-de-obra a colocação de trabalhadores formalmente vinculados à cooperativa, na qualidade de cooperados, à disposição de terceiros, que irão dirigir e remunerar a prestação do trabalho,.

-

b) abster-se de tomar mão-de-obra, presentes os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT, sem o devido reconhecimento e registro do contato de trabalho, seja na exploração de atividade econômica pela própria cooperativa, seja na prestação a terceiros de serviços eido execução se dê com subordinação dos trabalhadores à cooperativa;

c) no caso da cooperativa firmar novos contratos, os mesmos serão executados mediante fornecimento de mão-de-obra contratada nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho;

d) com relação aos contratos vigentes, fica ajustado que o final do período de transição dos cooperados para trabalhadores empregados será no dia 31/12/2009, ou no vencimento de cada contrato, o que ocorra primeiro, sendo que, a partir de janeiro de 2009, o Ministério Público do Trabalho convocará a

cooperativa e os contratantes para repactuar os contratos. Caso seja necessária a substituição de trabalhadores em tais contratos antes de seu término, e dentro do prazo supra referido, a mesma poderá ocorrer nos moldes então vigentes, considerando-se que são fruto de licitação pública:

e) a cooperativa não admitirá mais associados a partir desta data, salvo se necessário para cumprir a parte final do item .1) pagar multa cominatória diária no valor de R\$1.000,00(hum mil reais) em caso de descumprimento das obrigações acima assumidas, por trabalhador encontrado em situação irregular „sendo que o valor da multa deverá ser corrigido a partir da data do protocolo deste acordo pelos índices de correção monetária aplicados na Justiça do Trabalho e recolhido ao Fundo de Amparo do Trabalhador — FAT- e, na hipótese deste, para os cofres da União Federal.

6.3.1.2 - Ao assinar o acordo, a empresa reconhece a existência da relação de emprego com os trabalhadores contratados como cooperados. As datas limite constantes no termo para regularização da situação previdenciária e trabalhista dos empregados não os exclui dos direitos que foram adquiridos com a prestação de serviço ao longo do tempo trabalhado. Deste modo é dever da fiscalização, tendo constatado a situação real, pois ficou demonstrado que os trabalhadores são empregados da empresa, lançar as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos recebidos pelos mesmos nos períodos da efetiva prestação de serviço.

6.3.1.3 — A sentença proferida nos autos da Ação Civil Pública ACPU 02/2003 proposta pelo Ministério Público do Trabalho em face dos Municípios de Apucarana e Marilândia do Sul, ambos no Paraná, reconhece a existência de fraude na intermediação de mão-de-obra ao constatar que os trabalhadores integrantes da COMTAU não prestavam serviços a associados, mas sim a terceiros, sem as peculiaridades de condição de sócios. E conclui que o art. 442 da CLT exclui a existência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados e entre estes e os tomadores de serviço daquela somente nos casos em que realmente se enquadrem na condição de cooperados, que possuam interesse societário, o que não se verifica no caso.

6.3.1.4 - Sabemos que, prescinde a Seguridade Social, da Legislação Trabalhista para a demonstração do vínculo previdenciário do trabalhador como segurado-empregado, muito embora não se possa desassociá-las. O certo é que o fundamento legal do enquadramento são as Leis nº 8.212, e nº 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, sendo, portanto perfeitamente possível à fiscalização exigir do sujeito passivo o crédito previdenciário incidente sobre os pagamentos efetuados ao segurado caracterizado como empregado.

6.3.1.5 - Para caracterização da relação de emprego é preciso que estejam presentes os requisitos determinados nos artigos 2º

e 3º da CLT, quanto à pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação jurídica.

6.3.1.6 - Verificamos no decorrer do procedimento fiscal a presença dos pressupostos acima descritos inerentes à relação de emprego embora os trabalhadores tenham sido contratados como cooperados.

6.3.1.7 - Quando da admissão do "associado" é preenchida ficha cadastral, que além dos dados pessoais e da função a ser exercida, consta o local de trabalho identificando o tomador de serviço. Este local de trabalho já está pré-determinado pela COMTAU, evidenciando a subordinação do trabalhador contratado. (anexo III, Vol.III, fls.470 a 592, Vol. IV, fls. 602 a 789, Vol. V, fls. 803 a 918) Ora, um verdadeiro cooperado não se associaria à cooperativa de trabalho com a finalidade de apenas prestar serviço para um determinado tomador, mas sim para juntamente com outros cooperados conseguir melhores condições de trabalho e remuneração.

6.3.1.8 - Interessante notar que, anexado nas fichas cadastrais encontra-se o termo denominado "proposta a uni posto de trabalho", no qual o trabalhador manifesta seu desejo de fazer parte da cooperativa pois está buscando uma **oportunidade de emprego** e que sendo assim **preencherá os requisitos estabelecidos pela cooperativa**. Desta forma constata-se que os trabalhadores se "associaram" à COMTAU apenas para obter um posto de trabalho e que, necessitando deste posto se submeterão às normas impostas pela contratante com evidente prova de subordinação. (anexo III, Vol IV, fls.654, 11s.731, fls. 740, fls. 753, fls. 758, fls. 777, fls. 779)

6.3.1.9 - Verifica-se também a evidente subordinação dos cooperados ao se analisar o controle de efetividade. É fato que estes trabalham na atividade fim dos tomadores de serviço e são controlados por um coordenador da própria cooperativa ou do próprio tomador. Como prova juntamos ao presente relatório de lançamento controles de presença de cooperados por amostragem que abrangem todo o período fiscalizado. Nestes controles de efetividade constam os nomes, funções exercidas e número de horas trabalhadas, além de algumas observações. Importante notar a multiplicidade de profissões e que a cessão de mão-de-obra se vincula às atividades essenciais dos tomadores, na sua maioria órgãos públicos. (anexo III, Vol. V, fls. 945 a 976, anexo VI, Vol. IX, fls. 1767 a 1799 e Vol. X fls. 1802 a 4. 1999, Vol. XI fls. 2002 a 2141)

6.3.1.10 - Confirma-se a subordinação, onerosidade, pessoalidade e não eventualidade típica da relação de emprego quando verificamos que os contratos firmados com órgãos públicos e empresas são para fornecer mão-de-obra a ser alocada nas atividades essenciais e permanentes principalmente no caso dos municípios. Os trabalhadores colocados para prestar serviço estão continuamente à disposição do empregador, sem nenhuma autonomia que possa demonstrar a relação de "sócio - da cooperativa. A subordinação do suposto cooperado está demonstrada nas cláusulas que tratam da responsabilidade da cooperativa. Tomamos como exemplo a

cláusula 5' do contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Itapema em 17/12/2002, prorrogado em 23/06/2004 na qual estão presentes os elementos caracterizadores da subordinação.(anexo VI, Vol. X, lis. 1929)

6.3.1.11 - Importante acrescentar que a contratação dos cooperados nas diversas localidades se dava quando a cooperativa ganhava uma licitação e deveria cumprir as cláusulas constantes no contrato de prestação de serviço. Por exemplo, em 15/02/2005 foi assinado o contrato n o 027/2005 entre a COMTAU e a Prefeitura Municipal de Carneirinho-MG para a prestação de serviços de plantões médicos, de enfermagem, agentes comunitários de saúde, médicos para o PSF — Programa de Saúde da Família, auxiliares de enfermagem, técnicos em prótese dentária, técnico em radiologia, assessoria de faturamento do SUS, serviço nutricional e serviços de fisioterapia.(anexo VI, Vol. X, fls. 1841 a 1847)

6.3.1.12 - Verifica-se que houve a contratação pela COMTAU dos profissionais necessários para a prestação dos serviços citados, todos em 28/01/2005.(anexo VI, Vol. XII fis. 2243 a 2267)

6.3.1.13 - O relato acima demonstra que a empresa age como uma prestadora de serviço arregimentando pessoal na medida das suas necessidades, se servindo dos trabalhadores para seus objetivos e não como urna cooperativa de trabalho que serve aos seus associados.

6.3.1.14 - Á medida que são celebrados novos contratos que possuem a exigência de outros profissionais ou o aumento da carga horária dos profissionais já existentes, estes são contratados pela prestadora de serviço.

6.3.1.15 - Os profissionais necessários para cumprir as cláusulas estabelecidas no contrato nº 46/2007 firmado com a Prefeitura Municipal de Cedral em 24/09/2007, foram todos contratados em outubro de 2007 conforme comprovam as ficha de matrícula de associados.(anexo VI, Vol.IX. fls. 1781 a 1790, Vol X, fis. 2198 a 2200, e Vol. XI, fls. 2202 a 2242)

6.3.1.16 — Os fatos relatados demonstram que a COMTAU participa de processos de licitação para prestação de serviço para órgãos públicos e os trabalhadores são arregimentados nas diversas localidades para suprir a sua necessidade de mão-de-obra de acordo com o contrato firmado. Não se vislumbra a existência de união de cooperados exercendo o mesmo ofício que buscam melhores condições de trabalho e remuneração, mas somente a necessidade de uma prestadora de serviço de cumprir cláusulas contratuais. O contrato firmado com a Prefeitura de Colômbia através da Carta Convite nº 35/2007 em 25/09/2007 para prestação de serviço de limpeza, zeladoria, guarda e etc motivou a "contratação" dos cooperados em 01/10/2007 e é mais um exemplo de que se trata de uma empresa prestadora de

serviço e não de uma cooperativa de trabalho.(anexo VI, Vol. X, fls. 1802 a 1807, Vol. XI, lis. 2187 a 2197).

6.3.1.17 - Os trabalhadores verdadeiramente cooperados recebem apenas a distribuição dos rendimentos do trabalho prestado por todos. Ocorre que, no decorrer da ação fiscal verificamos a existência de rubricas típicas de empregados nas folhas de pagamento dos cooperados como abono natalino, abono descanso e até sacola econômica conforme comprovam os comprovantes de retirada de sócios que juntamos.(anexoVI, Vol. XI, fls. 2157 a 2186, anexo III, Vol. IV, fls. 935 a 943)

6.3.1.18 - Presentes as condições caracterizadoras da relação de emprego entre a Cooperativa Mista dos Trabalhadores Autônomos do Alto Uruguai e os seus associados no período de 01/2004 a 11/2008 a fiscalização deve lançar as contribuições previdenciárias devidas pela empresa sobre os pagamentos efetuados.

6.3.1.19 - Neste sentido, o procedimento adotado, considerando a legislação pertinente, e a situação factual comprovada com elementos colhidos durante a auditoria na cooperativa foi desconsiderar a suposta autonomia dos cooperados, existente na relação entre estes e o sujeito passivo, para enquadrá-los como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de segurados-empregados, nos termos do inciso I, do artigo 12 da Lei 8.212, de 24/07/1991, exigindo nesta condição, as contribuições previdenciárias.

6.3.1.20 - Note-se que, em momento algum, a fiscalização da Receita Federal do Brasil efetuou " reconhecimento da relação de emprego", ou "vínculo empregatício" até. por que, esta não é sua atribuição, mas tendo sido comprovada a forma da execução dos serviços (caráter não eventual, sob subordinação e mediante remuneração), procedeu à correta tipificação legal do referido prestador de serviço para, perante a previdência social, para caracterizá-lo/enquadrá-lo na letra "a ", do inciso I, do artigo 12, da Lei 8.212/91, como segurado-empregado.

6.3.1.21 - Por diversos fatos pode-se concluir que a relação estabelecida entre a COMTAU e os trabalhadores que lhe prestaram serviço trata-se de relação de emprego: a inserção em atividades essenciais e permanentes dos contratantes com evidente subordinação, a remuneração calculada com base em horas trabalhadas além do vasto e abrangente objeto social que afasta qualquer convergência de interesses de urna determinada profissão prevista na Lei 5.761/71.

6.3.1.22 - Outro fato que não passa despercebido é a pequena participação dos associados nas assembleias o que não poderia ser diferente, visto que a sede da cooperativa situa-se em Erechim-RS e existiam filiais da mesma e diversos tomadores de serviço em cidades distantes e até em outros estados.

Observe-se, a título de exemplo, que na reunião registrada na Ata nº 04/2005 havia a presença de apenas 30 associados quando na época a cooperativa congregava 1296 cooperados conforme dados informados pela mesma em GFIP. E este não é

um fato isolado. Em todas as assembleias a participação dos cooperados é muito pequena. (anexo II, Vol. II, fls. 266 a 268)

6.3.1.23 — A maneira da COMTAU operar no mercado, participando de licitações em cidades distantes da sua sede e em outros estados, logicamente inviabiliza completamente a gestão democrática prevista na Lei 5.764/71. A empresa, disfarçada de cooperativa, atuou de forma falsa dentro do instituto do cooperativismo, com a subordinação de cooperados, no desconhecimento e falta de participação na política de tomada de decisões e oferecendo benefícios aos seus verdadeiros proprietários. Os contratos celebrados com os tomadores de serviço demonstram os fatos relatados. Neles está demonstrado que houve contratação de cooperados apenas para suprir a necessidade da prestadora, que as atividades desenvolvidas pelos mesmos estão vinculadas às atividades fins da empresa e que não existe possibilidade de gestão democrática devido à distância da sede. (anexo VI, Vol. IX, fls. 1767 a 1799, Vol. X, fls. 1802 a 1999, Vol. XI, fls. 2002 a 2141)

6.3.1.24 - Verifica-se que a empresa auto-denominada cooperativa de trabalho trata-se na verdade de prestadora de serviço que participa de licitações visando a colocação de trabalhadores em postos de trabalhos nos mais diversos ramos de atividade com vantagens competitivas evidentes pois fornecia mão-de-obra sem arcar com os custos previdenciários e trabalhistas.

Outro elemento importante na formação da convicção neste item são as decisões judiciais proferidas em processos de **reclamatórias trabalhistas**

Várias sentenças, de muitas Varas do Trabalho (Passo Fundo, Erechim, Carazinho, Palmeira das Missões, Cachoeira do Sul, Vacaria, Triunfo, Balneário Camboriu, Apucarana, Pato Branco, Paranaguá, Cascavel e São José dos Pinhais, Canoas, Cachoeirinha, Pelotas, São Leopoldo, Frederico Westphalen e Bento Gonçalves), reconhecem vínculo empregatício com a COMTAU. São cerca de 1650 processos movidos contra a empresa por deixar de pagar direitos trabalhistas a seus empregados disfarçados de cooperados.

Não obstante a suposta organização da empregadora na forma de sociedade cooperativa as decisões proferidas em primeiro e segundo grau nas diversas varas da Justiça do Trabalho reconhecem que a relação da mesma estabelecida com os cooperados é de vínculo contratual de natureza empregatícia estando presentes os requisitos dos artigos 2º e 3º da CLT.

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Importante neste ponto apresentar texto contido nas contrarrrazões acerca das ações trabalhistas em que a COMTAU afirma que não foi reconhecido o vínculo empregatício.

Com relação às várias ações trabalhistas, com sentenças ou acórdãos favoráveis aos reclamantes, a autuada se defende afirmando que, da mesma forma que existiram ações em que foi sucumbente, também existiram tantas outras em que não foi reconhecido o vínculo empregatício entre ela e os cooperados, razão pela qual as reclamatórias não podem servir de indício do desvio de finalidade. Para contrapor os argumentos do relatório fiscal, a contribuinte traz aos autos inúmeras cópias de sentenças e de acórdão em que, supostamente, teria saído vitorioso da ação.

Contudo, compulsando mais detalhadamente o teor de tais decisões, assim como o andamento processual atual das mesmas, através dos sítios eletrônicos dos Tribunais Regionais do Trabalho envolvidos e do Tribunal Superior do Trabalho, observa-se que razão não lhe assiste. Isso porque, quase que a totalidade das decisões ali colacionadas foram reformadas, dado este omitido pelo autuado, o que demonstra o seu claro propósito em ludibriar o julgador com informações inverídicas.

Esta Procuradoria da Fazenda, atentando para as intenções do autuado, procedeu a uma análise individual das reclamatórias citadas pelo contribuinte, passando a examinar as reformas que foram implementadas pelos Tribunais, em via recursal. Abaixo segue uma listagem sucinta em que consta o número das ações, a folha dos autos em que se encontra a decisão trazida pelo contribuinte e a informação do andamento ou do provimento judicial atualmente vigente, cuja comprovação encontra-se anexada ao presente arrazoado. Observe-se:

1. **Proc. nº 00595-2008-732-04-00-9** (fls. 5.284) – Sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 1);
2. **Proc. nº 01312-2004-020-12-00-1** (fls. 5.291) – sentença ainda pendente de confirmação, em face à interposição de Recurso de Revista, em 01/2006, que encontra aguardando julgamento junto ao TST (doc. 2);
3. **Proc. nº 00554-2009-731-04-00-7** (fls. 5.307) – sentença anulada pelo TRT da 4ª Região, em 01/07/2010 (doc. 3);

4. **Proc. nº 00841-2008-461-04-00-3** (fls. 5.464) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 29/10/2009, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 4);

5. **Proc. nº 00834-2008-461-04-00-1** (fls. 5.476) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 18/11/2002, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 5);

6. **Proc. nº 00840-2008-461-04-00-9** (fls. 5.481) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 15/10/2009, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 6)

7. **Proc. nº 00283-2009-732-04-00-6** (fls. 5.486) – A própria sentença anexada aos autos pelo contribuinte reconhece o vínculo empregatício deste com o reclamante, ao dar provimento parcial à reclamação trabalhista (v. fls. 5.501). A reclamante ainda interpôs recurso desta decisão, ao qual foi dado provimento pelo TRT da 4ª Região, ampliando o provimento jurisdicional a seu favor. Atualmente, o processo se encontra aguardando julgamento do Recurso de Revista junto ao TST (doc. 7);

8. **Proc. nº 00595-2008-732-04-00-9** (fls. 5.523) – idem item 1;

9. **Proc. nº 00554-2009-731-04-00-7** (fls. 5.530) – idem item 3;

10. **Proc. RT/01366 – 2005** (fls. 5.547) – o TRT da 9ª Região reformou a sentença, em 10/2008. Atualmente, o processo encontra-se aguardando julgamento do recurso de revista junto ao TST (doc. 8);

11. **Proc. nº 00037-2004-521-04-00-0** (fls. 5.560) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 10/2005, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 9);

12. **Proc. nº 00305-2004-561-04-00-2** (fls. 5.573) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 10/2004, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 10);

13. **Proc. nº 00304-2004-561-04-00-8** (fls. 5.577) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 09/2004, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 11);

14. **Proc. nº 00306-2004-561-04-00-7** (fls. 5.581) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 09/2004, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 12);

15. **Proc. nº 00307-2004-561-04-00-1** (fls. 5.585) – sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 08/2004, para reconhecer

o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 13);

16. *Proc. nº 1434/2003* (fls. 5.598) - sentença reformada pelo TRT da 9ª Região, em 14/02/2006, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 14);

17. *Proc. nº 00731.512/02-2* (fls. 5.619) - sentença reformada pelo TRT da 4ª Região, em 19/11/2003, para reconhecer o vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (doc. 15);

18. *Proc. 00731.512/01-6* (fls. 5.608) – a sentença de origem julgou pelo reconhecimento do vínculo empregatício entre o reclamante e a COMTAU (v. fls. 5.609), parte esta que não foi reformada pelo acórdão proferido em segunda instância.

Observe-se que o reconhecimento do vínculo empregatício é aspecto que se repete em quase que a totalidade das reclamações trabalhistas cujas decisões constam nos autos, sejam aquelas trazidas aos autos durante o procedimento fiscalizatório, sejam aquelas anexadas pelo contribuinte em fase de impugnação. É dizer que, também os documentos citados pelo próprio atuado, não o socorrem em sua pretensão de se furtar ao recolhimento das contribuições previdenciárias. (grifei)

COOPERATIVA

Veremos neste tópico que a COMTAU não atua como cooperativa.

Iniciarei analisando a Lei 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e definiu os requisitos para uma cooperativa.

As cooperativas têm como características as pessoas reciprocamente se obrigarem a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

As cooperativas distinguem-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Apresentarei um conjunto de informações extraídos do relatório Fiscal que evidenciam que a COMTAU não atua como cooperativa.

A COMTAU possui em seus quadros, as mais diversas categorias de trabalhadores que são contratados como cooperados para atender a sua demanda operacional. Sendo necessário, agencia médicos, enfermeiros, psicólogos, nutricionistas, agentes de saúde, coletores de lixo ou qualquer outro profissional para cumprir as exigências de contrato firmado com órgãos público através de processo de licitação ou com empresas tomadoras de serviço.

A diversidade de atividades arroladas no estatuto não é compatível com o objetivo das cooperativas, qual seja, de união para apoio mútuo entre pessoas de uma determinada classe profissional.

Não obstante o resultado obtido com o ingresso da produção de associados não houve distribuição de sobras nos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009.

Os custos com a contratação de empresas de assessoria, consultoria e de prestação de serviços diversos, muitas vezes sem comprovação da efetiva contraprestação, inviabilizam as sobras por reduzirem o resultado líquido.

Não se vislumbra no presente caso a principal característica da cooperativa de trabalho que é de prestar serviços aos próprios associados.

A empresa não cumpriu os preceitos emanados pela Lei 5.764/71, principalmente no que tange aos aspectos democráticos deste tipo de sociedade.

A Cooperativa foi usada em favor dos seus dirigentes. Estes receberam através de empresas e de pagamentos feitos a pessoas físicas, valores consideráveis, configurando-se remuneração distribuída disfarçadamente.

Foram encontrados pagamentos de valores elevados efetuados a empresas vinculadas e de propriedade dos dirigentes, sócios fundadores da cooperativa, o que descaracteriza a ação da COMTAU como cooperativa de trabalho.

Conforme os preceitos emanados na Lei 5.764/71 não existem associados mais importantes que outros dentro da sociedade cooperativa, porém os elementos

colhidos durante a auditoria-fiscal demonstram que a COMTAU trata-se uma sociedade mercantil de fato constituída com a finalidade de beneficiar seus proprietários, os dirigentes e fundadores da cooperativa.

A sociedade cooperativa deve ter a conta de capital social subscrito e a conta devedora de capital a integralizar sendo que o líquido entre ambas representa o capital realizado. Verificamos que na COMTAU há somente a conta Capital Social Integralizado na qual são lançados os valores que são descontados dos pagamentos efetuados aos cooperados mensalmente. Quando da admissão os cooperados contribuem com o pagamento simbólico de R\$2,00 descontados mensalmente de sua remuneração até totalizar R\$20,00. Conclui-se desta forma que a inserção do trabalhador na sociedade era praticamente gratuita, com o intuito principal de se apropriar de sua força de trabalho.

4.5 - Possui em seus quadros, o que está previsto no Estatuto Social, as mais diversas categorias de trabalhadores que são contratados como cooperados para atender a sua demanda operacional. Sendo necessário, agencia médicos, enfermeiros, psicólogos, nutricionistas, agentes de saúde, coletores de lixo ou qualquer outro profissional para cumprir as exigências de contrato firmado com órgãos público através de processo de licitação ou com empresas tomadoras de serviço.

...

4.19 — Não obstante o resultado obtido com o ingresso da produção de associados não houve distribuição de sobras nos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 conforme esclarecimento firmado pelo contador da empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01. (anexo I, vol I, fls.178) Verificamos que na COMTAU os custos com a contratação de empresas de assessoria, consultoria e de prestação de serviços diversos conforme relatado no item 6.2.2, muitas vezes sem comprovação da efetiva contraprestação inviabilizam as sobras por reduzirem o resultado líquido.

...

6.1.3 - Dispõe o art. 24, da Lei n' 5.764, de 1971, que o capital social será subdividido em quotas-partes e subscrição pode ser proporcional ao movimento de cada sócio.

6.1.4 - Para a formação do capital social poder-se-á estipular que o pagamento das quotas-partes seja realizado mediante prestações periódicas, independentemente de chamada, em moeda corrente nacional ou bens.

6.1.5 - A legislação cooperativista prevê que a integralização das quotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos com bens avaliados previamente e após homologação em Assembléia Geral ou mediante retenção de determinado porcentagem do valor do movimento financeiro de cada sócio.

6.1.6 - Por outro lado, o art. 1.094 do novo Código Civil estabelece que capital social, será variável, a medida do

ingresso e da retirada dos sócios, independentemente de qualquer formalidade homologatória, ou seja, basta que o interessado em associar-se se apresente, comprove sua afinidade ao escopo da sociedade cooperativa e comprometa-se a pagar o valor das quotas-partes que subscrever, nas condições que lhe forem oferecidas.

6.1.7 - Na saída, é suficiente que se apresente como retirante e receba o valor de suas quotas e o que mais tiver de direito, consoante às regras vigentes na entidade.

6.1.8 - As sociedades cooperativas são criadas para prestação de serviço aos seus associados, sendo essa sua característica básica. Pontes de Miranda leciona que "a sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa a frente do elemento econômico e as conseqüências da pessoa/idade participação são prolimdas aponto de torná-la espécie de sociedade"

6.1.9 - A cooperativa deve atuar no mercado eliminando intermediários e obtendo em razão disso, maiores vantagens patrimoniais. É próprio destas sociedades realizar negócios, embora em seu nome para o sócio, para quem irão os resultados positivos chamados de sobras.

6.1.10 -O retorno das sobras líquidas é atribuído na proporção das operações efetuadas pelo associado e não em função do valor ou quantidade de quotas que possuir. Isso quer dizer que o produto econômico do trabalho dos associados retorna para eles, deduzindo-se os custos da cooperativa.

6.1.11 - É, desta forma, a reunião de pessoas para a realização de atividades econômicas em comum através de urna organização coletiva e democraticamente controlada que busca, em conjunto e mediante objetivos comuns, a obtenção de melhorias de condições de vida e de renda dos integrantes do grupo.

6.1.12 - Neste contexto o cooperativismo pode ser entendido como prática que objetiva instituir urna sociedade igualitária, livre e fraterna, através da organização social e econômica dos trabalhadores para atender suas reais necessidades, remunerando adequadamente o trabalho de cada um dos sócios cooperados. Trata-se de uma forma de livre associação que, baseada em valores e princípios de autoajuda, busca benefícios sócio-econômicos para os seus participantes.

6.1.13 - Sua formação parte do princípio que é mais vantajoso, para pessoas com os mesmos objetivos, associarem e cooperarem entre si para a consecução destes objetivos.

6.1.14 - As cooperativas, quanto ao objeto social, são classificadas em treze ramos de atuação, de acordo com a OCB — Organização das Cooperativas Brasileiras. São eles: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, infraestrutura, habitacional, mineral, produção, saúde, trabalho, turismo e lazer e transporte de cargas e passageiros.

...

6.2.0.1 - No decorrer da auditoria-fiscal realizada na Cooperativa Mista dos Trabalhadores do Alto Uruguai foram verificados fatos, a seguir relatados, que demonstram que a mesma atuou como empresa prestadora de serviço, servindo para fornecer mão-de-obra aos tomadores contratantes aproveitando da denominação de cooperativa de trabalho para se elidir do pagamento das contribuições previdenciárias e de terceiros devidas sobre a folha de pagamento.

6.2.0.2 - Não se vislumbra no presente caso a principal característica da cooperativa de trabalho que é de prestar serviços aos próprios associados. Verificou-se sim, que a empresa, objeto de presente ação fiscal, auto-enquadrada como cooperativa de trabalho, não cumpriu os preceitos emanados pela Lei 5.764/71, principalmente no que tange aos aspectos democráticos deste tipo de sociedade.

6.2.0.3 - Vários fatos verificados no decorrer do procedimento fiscal dão conta que a Cooperativa foi usada em favor dos seus dirigentes. Estes receberam através de empresas e de pagamentos feitos a pessoas físicas, valores consideráveis, configurando-se remuneração distribuída disfarçadamente.

6.2.0.4 - Verificamos também pagamentos de valores elevados efetuados a empresas vinculadas e de propriedade dos dirigentes, sócios fundadores da cooperativa conforme relatado a seguir no item que trata dos fatos que descaracterizam a ação da COMTAU como cooperativa de trabalho.

6.2.0.5 - Conforme os preceitos emanados na Lei 5.764/71 não existem associados mais importantes que outros dentro da sociedade cooperativa, porém os elementos colhidos durante a auditoria-fiscal demonstram que a COMTAU trata-se uma sociedade mercantil de fato constituída com a finalidade de beneficiar seus proprietários, os dirigentes e fundadores da cooperativa.

6.2.0.6 - A cooperativa de trabalho, incentivada pela Constituição Federal no art.174, § 2º, é aquela oriunda da união volitiva de seus sócios, os quais agem livremente e com o intuito comum de dividindo tarefas, atingirem seu bem-estar através do trabalho.

6.2.0.7 - O Capital Social é o investimento fixado no estatuto social efetuado na sociedade cooperativa pelos sócios. É a expressão econômica que os associados se obrigam a trazer para formar o patrimônio necessário para a realização do objeto social e cumprimento da obrigação assumida quando da subscrição do capital social.

6.2.0.8 - A sociedade cooperativa deve ter a conta de capital social subscrito e a conta devedora de capital a integralizar sendo que o líquido entre ambas representa o capital realizado. Verificamos que na COMTAU há somente a conta Capital Social Integralizado na qual são lançados os valores que são descontados dos pagamentos efetuados aos cooperados

mensalmente. Quando da admissão os cooperados contribuem com o pagamento simbólico de R\$2,00 descontados mensalmente de sua remuneração até totalizar R\$20,00. Conclui-se desta forma que a inserção do trabalhador na sociedade era praticamente gratuita, com o intuito principal de se apropriar de sua força de trabalho.(anexo III, Vol V, fls.935 a 936)

...

6.2.2.1 - No exame da contabilidade da Comtau verificamos repasse de valores consideráveis para algumas empresas de propriedade de associados e de familiares, sendo que alguns destes proprietários das empresas beneficiárias são os dirigentes e fundadores da cooperativa.

6.2.2.2 - Existem ainda pagamentos para empresas de assessoria e consultoria, que não têm vínculo aparente com os cooperados, mas foram feitos sem a efetiva comprovação da prestação de serviço, sendo alguns de valores bastante expressivos.

6.2.2.34 - Verificamos, desta forma, que os pagamentos efetuados para as empresas Clovis Colla & Cia Ltda, Albuquerque,, Dornfeld & Cia Ltda, PP Comércio e Serviços Ltda, Marmellini Comércio e Transporte e MBW Intermediação, todas vinculadas inequivocamente a alguns associados, somam R\$ 1.360.321,70 no período de 01/2004 a 12/2006, conforme comprovam os registros contábeis.

6.2.2.35 – Isto mostra a distribuição desproporcional dos valores recebidos pelos serviços prestados com evidente favorecimento dos cooperados dirigentes em relação aos demais.

6.2.2.36 - Os pagamentos para as outras empresas, supostamente efetuados em função da prestação de serviços também apresentam indícios de que não ocorreu a real contraprestação, visto que apesar dos valores elevados nem existe o contrato e em alguns casos o CNAE da empresa nem sequer remete para a atividade de prestação de serviço.

6.2.2.37 - Um exemplo é a empresa Érico Fraga Representações Ltda, para a qual foram repassados R\$1.173.819,22 no curto prazo de doze meses. O valor recebido somente por esta empresa representa quase 4,5% do ingresso dos serviços de associados no ano de 2006, que é o faturamento bruto da cooperativa.

6.2.2.38 — Apesar de intimada a apresentar os documentos originais(cópias de cheques solicitadas ao banco) para comprovar os pagamentos efetuados às empresas acima citadas, apenas 10(dez) dos cheques permitem identificar o beneficiário dos pagamentos, no caso a Construtora Colla. Na maioria dos casos o documento foi pago ao emitente, tendo sido endossado pelo presidente da cooperativa.(anexo V, Vol, IX, fls.1696 a 1765)

6.2.2.39 - Os fatos relatados demonstram o evidente favorecimento dos dirigentes na repartição dos resultados, com contratação de empresas de sua propriedade para supostamente prestar serviços à cooperativa. No caso das demais empresas

~~não existe a comprovação que a pessoa jurídica supostamente~~

prestadora do serviço para a COMTAU de fato recebeu os valores retirados por estes cheques. Isto cor. traria os princípios previstos na Lei 5.764/71 no que tange à igualdade entre os associados.

REMUNERAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS

Os valores pagos aos cooperados e que não se referem a prestação de serviço por intermédio da cooperativa de trabalho foram lançados como pagamentos feitos pela empresa a contribuintes individuais sujeitos à tributação prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso III.

6.2.3.92 — Os valores pagos aos cooperados identificados nas competências acima elencadas e que não se referem a prestação de serviço por intermédio da cooperativa de trabalho estão sendo lançados como pagamentos feitos pela empresa a contribuintes individuais sujeitos à tributação prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso III.

Pelo exposto abaixo, concluo que o procedimento do Fisco está correto.

Além dos elevados valores repassados para pessoas jurídicas conforme relatado no item anterior, a fiscalização verificou também vários pagamentos efetuados para cooperados, sendo alguns parentes dos dirigentes, sem a comprovação da efetiva prestação do serviço. Na maioria dos casos não se pode comprovar que o beneficiário indicado realmente recebeu os valores que foram lançados na conta dispêndio produção de associados.

Os pagamentos foram efetuados com cheques, sendo que nos casos de repasses para os cooperados que realmente prestaram serviço a cooperativa utiliza a modalidade de depósito em conta corrente.

Além de serem feitos com cheques, estes repasses, em valores elevados foram feitos com cheques não nominais e em na maioria das vezes foi utilizado o mesmo documento para quitar os valores supostamente pagos para dois, três ou até quatro dos beneficiários.

Não é razoável que pessoas que residem em cidades diferentes, com distâncias superiores a 800 quilômetros sejam pagas com o mesmo cheque, como constatado.

Cabe registrar que nenhum destes beneficiários foi informado em DIRF e não consta a retenção de Imposto de Renda no comprovante de pagamento.

Em todos os casos, a cooperativa sequer prestou serviço para o tomador, indicado na GFIP e no centro de custos debitado por estas retiradas. Verificou-se nas contas ingresso de serviço de associados que não houve a contabilização de valores recebidos do suposto tomador de serviço no período indicado, logo não pode ter ocorrido a prestação de

6.2.3.1 - Além dos elevados valores repassados para pessoas jurídicas conforme relatado no item anterior verificamos também vários pagamentos efetuados para cooperados, sendo alguns parentes dos dirigentes, sem a comprovação da efetiva prestação do serviço. Na maioria dos casos não se pode comprovar que o beneficiário indicado realmente recebeu os valores que foram lançados na conta dispêndio produção de associados.

6.2.3.2 - Os pagamentos foram efetuados com cheques, sendo que nos casos de repasses para os cooperados que realmente prestaram serviço a cooperativa utiliza a modalidade de depósito em conta corrente.

6.2.3.3 - Além de serem feitos com cheques, estes repasses, em valores elevados foram feitos com cheques não nominais e em na maioria das vezes foi utilizado o mesmo documento para quitar os valores supostamente pagos para dois, três ou até quatro dos beneficiários.

6.2.3.4 - Ora, pouco provável que duas, três ou quatro pessoas concordem em receber a remuneração em conjunto, com o mesmo cheque. Em alguns casos estes cooperados nem sequer residiam na mesma cidade.

6.2.3.5 - Outro fato que reforça a constatação é que nenhum destes beneficiários foi informado em DIRF e não consta a retenção de Imposto de Renda no comprovante de pagamento.

6.2.3.6 - Em todos os casos, a cooperativa sequer prestou serviço para o tomador, indicado na GFIP e no centro de custos debitado por estas retiradas. Verificamos nas contas ingresso de serviço de associados que não houve a contabilização de valores recebidos do suposto tomador de serviço no período indicado, logo não pode ter ocorrido a prestação de serviço que foi remunerada.

...

6.2.3.17 - Os cooperados Ana Paula Burin Pastorello, Adelaide Brito Neves e Alessandra Pedroso Moraes foram pagos com um único cheque de R\$6.678,00. Os cooperados Ana Paula e Adelaide residiam em Pato Branco, mas a cooperada Alessandra Pedroso Moraes estava bem distante, em Pelotas o que inviabiliza completamente a forma de pagamento.

6.2.3.18 - Everaldo Dei Carpio e Cleonir José Dias recebem com um único cheque de R\$ 7.046,00 apesar de residirem em cidades diferentes.

6.2.3.19 - Tales Breno d Silva Gonçalves e Zélia Cosseau também foram pagos com um único cheque • no valor de R\$6.650,00. Interessante notar que um mora em Santa Catarina e outro no Paraná.

6.2.3.20 - Os pagamento para Paula Cristina Frozza Teran e Marilde Ferronato também foram feitos com o mesmo cheque no valor de R\$6.837,00 apesar de residirem em estados diferentes.

6.2.3.21 - *Kit Abdala Júnior e Manoela Panassollo também foram pagos com um único cheque de R\$6.343,00 apesar de residirem em cidades diferentes.*

6.2.3.22 - *Imprescindível notar que não existe ingressos de pagamentos efetuados pelos tomadores Prefeitura Municipal de Pato Branco e Sindicato Rural de Restinga Seca na competência 03/2004. Logo, não houve a prestação de serviço ao mesmos pelos cooperados informados, caracterizando-se repasses para beneficiários não identificados.*

...

6.2.3.82 — *Também não foi efetuada retenção do imposto de renda sobre a suposta prestação do serviço e os pagamentos foram feitos com cheques que não identificam os beneficiários.*

...

6.2.3.85 — *Em 10/09/2009 a fiscalização emitiu os Termos de Intimação Fiscal nº 07 e 08 nos quais solicitou à empresa que apresentasse os comprovantes de pagamento, os tomadores de serviço e a função exercida por cada um dos beneficiários. As respostas da empresa não esclarecem as dívidas em relação aos reais beneficiários visto que em nenhum cheque consta o nome do recebedor e na maioria das vezes foi utilizado o mesmo cheque para pagar mais de um beneficiário. Além disso, não houve retenção de imposto de renda e informação em DIRF destes pagamentos e não existe lançamento de valores recebidos dos tomadores de serviço. Nas planilhas apresentadas pela empresa em algumas competências(08/2004, e de 12/2004 a 07/2005) constam que os tomadores de serviço não foram identificados, bem como a função exercida por estes cooperados, muito embora estes tenham sido informados em GFIP vinculados a um órgão público OU sindicato.(anexo IV, Vol. V, fls. 1234 a 1235)*

6.2.3.86 — *Em 11/08/2009 a fiscalização emitiu Termo de Intimação Fiscal no qual solicitou a apresentação dos contratos e a relação de cooperados que prestaram serviço aos contratantes indicados nas GFIP e que foram objeto de lançamento na conta dispêndio da produção de associados para os quais não havia o respectivo recebimento nas contas ingressos de serviços de associados. A empresa juntou alguns contratos e não relacionou os trabalhadores conforme solicitado com a alegação de que "os documentos faltantes não foram encontrados e não são de conhecimento da atual diretoria."(grifamos)*

Não houve a comprovação da prestação de serviço que justificasse os pagamentos efetuados. Sequer podemos afirmar que os cooperados elencados nas planilhas demonstradas neste item, foram os reais beneficiários destes pagamentos. Cabe lembrar que o atual presidente participou da diretoria anterior.

6.2.3.87 — *Corroboram as conclusões desta fiscalização os pagamentos em valores elevados para cooperados que sequer foram contratados para serem instrutores, e exerceram funções bem mais simples como serventes, agentes de saúde e operários. Alguns destes cooperados, comprovadamente já estavam desligados da cooperativa quando foram supostamente remunerados para prestador serviço aos tomadores.*

6.2.3.88 — *Não se pode deixar de observar que uma beneficiária constante dos pagamentos sem a comprovada prestação de serviço relatados neste item é Daniele Colla, filha do atual presidente da cooperativa e secretário na administração anterior o que é prova evidente de favorecimento.*

6.2.3.89 — *Apesar de intimada a empresa não apresentou as cópias dos cheques pagos pelos bancos para possibilitar e identificação dos beneficiários destes pagamentos.*

6.2.3.90 — *Os fatos relatados acima demonstram que houve retiradas de valores no período de 01/2004 a 07/2005 sem a comprovação de que os cooperados indicados na GFIP realmente receberam estes repasses evidenciando a distribuição desproporcional dos resultados em favor dos dirigentes em detrimento do demais.*

6.2.3.91 — *Os documentos comprobatórios encontram-se no anexo I (que apresenta os Termos de Intimação e respostas do contribuinte aos termos, bem como documentos juntados para comprovar as alegações.) no anexo III (que contém as fichas cadastrais de associados e documentos que comprovam o*

Conclui a Procuradoria, nas contrarrazões, que esses pagamentos afetaram a distribuição dos resultados e favoreceram os dirigentes.

Esses pagamentos estão melhor detalhados às fls. 88/109, concluindo-se, ao final, pela grande desproporcionalidade da distribuição dos resultados, de forma que os dirigentes da cooperativa foram nitidamente favorecidos, em detrimento dos demais, o que denota a irregularidade na gestão da entidade e o desvio finalístico de sua conduta.

EXONERAÇÃO PROMOVIDA PELO ACÓRDÃO DA DRJ – RECURSO DE OFÍCIO (PROCESSO AIOP)

A DRJ em Santa Maria exonerou parte do lançamento, determinando a exclusão da quota patronal de 20% (vinte por cento) do lançamento. Essa exoneração motivou o recurso de ofício.

Entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que os valores pagos em retribuição aos cooperados já teriam sido tributados e que esses valores deveriam ser aproveitados pela COMTAU.

Entendo indevida tal exoneração pelas razões abaixo apresentadas.

A contribuição a cargo das empresas está basicamente estabelecida no artigo 22 da Lei 8.212/91. No que se refere ao que está em questão, esse artigo sofreu modificações em 1999 por força da Lei 9.876, conforme abaixo apresentado.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Anteriormente ao advento da Lei nº 9.876/1999, a contribuição previdenciária patronal de cooperativas de trabalho relativa à remuneração de seus cooperados era prevista pelo art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996 .

Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

A Lei nº 9.876/1999, além de revogar a LC nº 84/96, estabeleceu uma nova sujeição passiva para a referida contribuição previdenciária. A cooperativa de trabalho deixa então de estar sujeita à contribuição de 15% sobre as importâncias pagas ou creditadas a seus cooperados e essa sujeição passa a ser atribuída ao tomador de serviço.

O que se tem estão é que quando do lançamento a cooperativa de trabalho não estava sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de seus cooperados referente a retribuição pelos serviços que prestavam a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Entendo ser esse o ponto central: a sujeição passiva da obrigação.

Tendo por base o entendimento acima, a fazenda Nacional,, nas contrarrazões assim se pronunciou:

*Considerando, pois, que o sujeito passivo da exação não é a cooperativa de trabalho, mas sim o tomador de serviço, há que se concluir, como consectário lógico, que não pode haver exoneração, ainda que parcial, do presente crédito tributário, com base em recolhimentos efetuados por terceiro. A COMTAU nada recolheu a título de contribuição previdenciária tendo em vista que, ao repassar a remuneração aos “cooperados” em razão dos serviços prestados por seu intermédio, estaria **desobrigada** a recolher, não só a contribuição acima referida, como também a contribuição patronal, no percentual de 20%, sobre esse pagamento feito a contribuintes individuais.*

Com efeito, o ônus contributivo foi totalmente transferido para a empresa tomadora de serviço, como muito bem ressaltado por Eduardo Rocha Dias, in Curso de Direito Previdenciário, São Paulo: Método, 2008, p.449:

“(...) Atente-se que a empresa tomadora do serviço não pode descontar o valor da contribuição do pagamento feito à cooperativa de trabalho. Repita-se: o ônus contributivo é da empresa contratante da cooperativa de trabalho.”

Se a COMTAU nada recolheu, nada tem a compensar e não tem legitimidade para se utilizar de tal crédito. Utilizar recolhimentos efetuados por outro sujeito passivo é contrário ao ordenamento legal e assim se pronunciou a PGFN nas contrarrazões:

Se o ônus foi inteiramente arcado pela empresa tomadora de serviço, permitir que a autuada se beneficie dos valores eventualmente recolhidos pela contratante, equivaleria a autorizar a compensação de débitos da COMTAU com créditos de terceiros, o que é absolutamente vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

...

A respeito da legitimidade ad causam para discutir questões atinentes às contribuições recolhidas na forma do inciso IV do art. 22, da Lei 8.212/91, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de tal legitimidade pertence apenas às tomadoras de serviço. Observe-se, a título de exemplo, os julgados colecionados abaixo:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU FATURA DE SERVIÇOS (ART. 22, IV, DA LEI N. 8.212/91) – COOPERATIVA DE TRABALHO – ILEGITIMIDADE ATIVA PARA DISCUTIR A EXAÇÃO.

1. A controvérsia dos autos cinge-se em definir se a cooperativa é parte legítima ativa ad causam para impetrar mandado de segurança objetivando ver reconhecida a ilegalidade do pagamento da contribuição previdenciária de 15%, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.786/99, incidente sobre a fatura de prestação de serviços prestados por seus cooperados.

2. O art. 22, inciso IV, da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.876/99, revela uma sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária em que as empresas tomadoras de serviço dos cooperados são as responsáveis tributárias pela forma de substituição tributária, nos termos do art. 121, II, c/c o art. 128, do CTN.

3. O responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária de 15%, incidente sobre a nota fiscal dos serviços prestados pelos cooperados, é o tomador de serviço e não a cooperativa, que não tem qualquer vinculação com o fato gerador do tributo.

Agravo regimental improvido”. (AgRg no REsp 855325 / SP)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15 % INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL. ART. 22, IV, DA LEI N.º 8.212/91, ALTERADA PELA LEI N.º 9.786/99.

COOPERATIVA. MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE ATIVA. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. TOMADOR DO SERVIÇO DOS COOPERADOS.

1. A propositura da ação exige o preenchimento das denominadas "condições da ação", dentre as quais sobressai o interesse jurídico.

2. O mero interesse econômico somente autoriza entidades públicas a intervir na relação processual por força de *lex specialis* cujos destinatários não são as cooperativas.

3. Deveras, a contrário senso do art. 6º, do CPC, **mister a titularidade ativa ou passiva da relação material para propor ou contestar a ação.**

4. In casu, a controvérsia gravita em torno da legitimidade ativa *ad causam* da cooperativa em mandado de segurança impetrado com o objetivo de ver reconhecida a ilegalidade do pagamento da contribuição previdenciária de 15%, prevista no art. 22, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.786/99, incidente sobre a fatura de prestação de serviços prestados por seus cooperados.

5. O art. 22, IV, da Lei n.º 8.212/91 revela uma sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária em que as empresas tomadoras de serviço dos cooperados são as responsáveis tributárias pela forma de substituição tributária, nos termos do art. 121, II c/c art. 128, do CTN.

6. "Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei. Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, como fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto. (Hugo de Brito Machado, in "Curso de Direito Tributário", Malheiros, 21ª ed., 2002, p. 132- 133)

7. **O responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária de 15% incidente sobre a nota fiscal dos serviços prestados pelos cooperados é o tomador de serviço e não a cooperativa, que não tem qualquer vinculação com o fato gerador do tributo, falecendo, pois, legitimidade a ela para impetrar mandado de segurança com o objetivo de ver reconhecida a ilegalidade da exação em tela, o que afasta, por conseguinte, a alegada afronta aos arts. 128, do CTN e 2º, do CPC.**

8. **É cediço na Corte que: "1. A cooperativa de trabalho não integra a relação jurídico-tributária concernente à exação, seja na condição de contribuinte, seja na de responsável. 2. Não figurando a recorrente no pólo passivo da contribuição previdenciária discutida, falta-lhe a legitimidade ordinária para a causa. (RESP n.º 849.368/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJ de 28.09.2006).**

9. *Recurso especial desprovido*". (REsp 795367 / SP)
(destaques acrescidos)

A conclusão é que a COMTAU não é legítima detentora do crédito decorrente de tais recolhimentos, razão pela qual não pode ser exonerada da exigência das contribuições patronais.

CÁLCULO DA MULTA

Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art.32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas;
e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm - art26

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Processo nº 11030.001770/2009-85
Acórdão n.º **2403-002.741**

S2-C4T3
Fl. 21

Voto por dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 e prevalência da mais benéfica para a recorrente.

Carlos Alberto Mees Stringari

CÓPIA