



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

**Processo n°** 12897.000203/2009-84  
**Recurso n°** 002.340 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-002.340 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** COOPERATIVA DE TRABALHO ESTRUTURAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR FISCAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91, a fiscalização lavrará de ofício notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

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

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

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

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

DEVIDO PROCESSO LEGAL. PAF. FORUM PRÓPRIO PARA O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA.

O Processo Administrativo Fiscal configura-se como o forum processual próprio, único e adequado para que o sujeito passivo exerça, em sua plenitude, o seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa em

face da exigência fiscal que lhe for infligida, sendo de observância obrigatória o rito processual fixado no Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Adriana Sato, André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência Momentânea: Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2005

Data da lavratura do AIOP: 31/03/2009.

Data da Ciência do AIOP: 06/04/2009.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias a cargo dos segurados e da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 38/50.

Informa a Autoridade Lançadora que, embora os atos constitutivos e demais documentos apresentados tratem a empresa como uma cooperativa de trabalho, esta é, na verdade, uma agenciadora de mão de obra para diversos tomadores de serviços.

De acordo com a Autoridade Fiscal, apesar de os trabalhadores figurarem formalmente como cooperados, presentes estavam todos os requisitos caracterizadores da relação de segurado empregado, a saber, a pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação a fls. 150/175.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1279/1288, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 24 de maio de 2010, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 1293.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 1294/1319, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não possui competência para declarar a existência de vínculo empregatício;
- Que não é plausível a ideia de que o vínculo empregatício, sob qualquer pretexto e ainda que de forma difusa, possa ser reconhecido na esfera administrativa, onde não é garantido à autuada o direito ao contraditório;
- Que não há, na relação existente entre a Cooperativa e os seus cooperados, a presença de todos os elementos caracterizadores da relação de emprego;
- Que houve ferimento ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão;

Ao fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 24/05/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 22 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

**Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.**

## **2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

### **2.1. DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Pondera o Recorrente que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não possui competência para declarar a existência de vínculo empregatício.

Nesse estreito particular, é perfeita a compreensão do Recorrente. De fato, não possui o auditor fiscal da RFB competência legal para estabelecer vínculo trabalhista formal entre empresa e trabalhadores.

Ocorre, todavia, que o caso ora em estudo não trata, de forma alguma, da caracterização de vínculo trabalhista entre o Recorrente e as pessoas físicas dos assim denominados “*sócios cooperados*”. Trata-se, outrossim, a todo saber, da caracterização da condição de segurado empregado, esta sim, contida no *portfolio* de competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Com efeito, muito embora semelhantes em alguns pequenos aspectos, as legislações trabalhista e previdenciária não se confundem. Tendo como assentada tal premissa, fácil é perceber que o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS qualificado com “*segurado empregado*” não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seguimentos rememorados a seguir para facilitar a compreensão da questão posta em debate.

#### **Consolidação das Leis do Trabalho - CLT**

*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.*

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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;*

*c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;*

*d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil*

*e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;*

*e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*

*f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;*

*g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)*

*i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004).*

*II - como empregado doméstico: aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os conceitos de “*empregado*” e “*segurado empregado*” presentes nas legislações trabalhista e previdenciária, respectivamente, são plenamente distintos. Esta qualifica como “*segurado empregado*” não somente os trabalhadores tipificados como “*empregados*” na CLT, mas, também, outras categorias de laboristas. De outro eito, determinadas categorias de trabalhadores tidas como “*empregados*” pela CLT podem não ser qualificadas como segurados empregados para os fins colimados pela lei de custeio da Seguridade Social.

Exemplo emblemático do que acabamos de expor é o caso dos empregados domésticos. Malgrado este trabalhador seja qualificado como *empregado* pela Consolidação Laboral, para a Seguridade Social, tal segurado não integra a categoria de “*segurado empregado*”, art. 12, I da Lei nº 8.212/91, mas, sim, a de “*segurado empregado doméstico*”, art. 12, II da Lei nº 8.212/91, uma classe absolutamente distinta da de “*segurado empregado*”, com regras de tributação distintas e completamente diversas daquelas aplicáveis aos “*segurados empregados*”.

Dessarte, mostra-se irrelevante para fins de custeio da seguridade social o conceito de “*empregado*” estampado na Consolidação das Leis do Trabalho. Prevalecerá, sempre, para tais fins, a conformação dos segurados obrigatórios abrigada nos incisos do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, para os fins do custeio da Seguridade Social, serão qualificados como segurados empregados, e nessa qualidade se subordinando empregador e segurados às normas encartadas na Lei nº 8.212/91, as pessoas físicas que prestarem serviços de natureza urbana ou rural à empresa, aqui incluídos os órgãos públicos por força do art. 15 da Lei nº 8.212/91, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

Não se deve olvidar que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, aplica-se igualmente no Direito Previdenciário o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em assentamentos públicos, documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: *“em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos”*.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *“No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva”* (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

No caso *sub examine*, o auditor fiscal acusou a presença ostensiva dos elementos caracterizadores da relação de segurado empregado (reitere-se, não a de vínculo empregatício, que é irrelevante ao caso), consubstanciados na prestação de serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob subordinação jurídica do contratado pessoa física ao contratante e mediante remuneração.

A não eventualidade encontra-se patente não somente no prolongado período em que os *“cooperados”* prestaram serviços aos contratantes da cooperativa, mas, sobretudo, pela espécie de serviços prestados, os quais são inerentes ao atuar típico das entidades tomadoras.

Cumpra alertar que a sindicância da não eventualidade se apura mais em razão da atividade realizada pelo tomador do serviço do que pelo prazo de vigência do contrato. Nessas circunstâncias, sendo o serviço contratado uma necessidade contínua da contratante, eis que inerente à sua atividade econômica, ou essencial ao desempenho satisfatório do objeto social da pessoa jurídica, caracterizada estará a não eventualidade do serviço, independentemente do prazo em que cada serviço seja contratado.

O trabalho eventual é o trabalho esporádico, acidental, de curta duração, numa situação casual a qual não abraça as atividades permanentes da empresa. Se a utilização da força de trabalho é necessária para o atendimento dos objetivos da empresa, não se pode falar em trabalho eventual. Nesse sentido, a lição do mestre Délio Maranhão: *“Desde que o*

*serviço não excepcional ou transitório em relação à atividade do estabelecimento, não há que se falar em trabalho eventual.*" (Instituições do Direito do Trabalho, Ed. Freitas Bastos, 6ª ed., vol. I, pag. 237).

No caso em debate, foram identificados trabalhadores contratados à cooperativa para exercer as funções de jornalista, operador de áudio, engenheiro, locutor, programador e sonoplasta; educadores, assistentes sociais e professores em estabelecimentos de ensino; instrutores, em escola fábrica, sociólogos, dentre outros, circunstâncias que denotas a natureza não eventual dos serviços contratados.

Os trabalhadores considerados como segurados empregados pela Fiscalização inserem-se na dinâmica regular das tomadoras, que necessitam do trabalho por eles desempenhado para atender às múltiplas demandas inerentes aos seus respectivos objetivos sociais.

No que pertine à subordinação, esta tem que ser averiguada em seu aspecto jurídico, não apenas no hierárquico. O conceito geral de subordinação foi elaborado levando-se em consideração a evolução social do trabalho, com sua conseqüente democratização, passando da escravidão e da servidão para o trabalho contratado, segundo a vontade das partes.

Sob tal prisma, revela-se inconteste que a subordinação jurídica é intrínseca a toda a prestação remunerada de serviços por pessoa física, seja a empresas, seja a outras pessoas físicas.

A subordinação jurídica configura-se como o elemento da relação contratual na qual a pessoa física contratada sujeita o exercício de suas atividades laborais à vontade do contratante, em contrapartida à remuneração paga por este àquele. Irradia de maneira nítida da subordinação jurídica a identificação de quem manda e de quem obedece; de quem remunera e de quem é remunerado, de quem determina o que fazer, como, quando e quanto e de quem executa o serviço de acordo com o parametrizado.

Podemos identificar no conceito de subordinação jurídica duas vestes de uma mesma nudez: de um lado figura a faculdade do contratante de utilizar-se da força de trabalho do contratado pessoa física, como um dos fatores da produção, sempre no interesse do empreendimento cujos riscos assumiu, e do outro, a obrigação do empregado de sujeitar a execução do seu serviço à direção do empregador, no poder de ordenar o que fazer e como fazê-lo, dentro dos fins a que este se propõe a alcançar.

Para Gomes e Gottschalk (*in* Curso de direito do trabalho, Rio de Janeiro, Forense, 2005, pag. 134), *"todo contrato gera o que denomina de estado de subordinação do empregado, pois este deve sujeitar-se aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação do trabalho, bem como aos métodos de execução e modalidade próprios da empresa, da indústria e do comércio"*.

À vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, vislumbra-se que a subordinação jurídica conforma-se como um estado de sujeição em que se coloca o trabalhador, por sua livre e espontânea vontade, diante do empregador, em virtude de um contrato de trabalho pelo qual ao contratante é dado o poder de dirigir a força de trabalho do empregado, seja manual ou intelectual, em troca de uma contraprestação remuneratória.

Dessarte, havendo prestação remunerada de serviços por pessoa física, por mais autonomia que tenha o contratado na condução do serviço a ser prestado, presente sempre estará, em menor ou maior grau, a subordinação jurídica do contratado ao contratante. Como exemplo meramente ilustrativo, mesmo a contratação de renomado profissional para a elaboração de um Parecer a respeito de matéria de sua notória especialidade, mesmo aqui presente estará a subordinação jurídica, eis que o aludido Parecer deverá atender os objetivos e interesses do contratante e ser elaborado no tempo e nas condições por este especificado, sob pena de não se consolidar o contrato laboral.

A subordinação se revela às escancaras nos termos de aceite constantes dos processos de admissão dos cooperados nos quais constava a obrigatoriedade de participar de reuniões convocadas pelo tomador e que a substituição e o desligamento dos profissionais cooperativados seriam feitos de acordo com os critérios do contratante. Houveram-se, também, por identificados "cooperados" exercendo as funções de coordenador ou supervisor.

Conforme citado pela Autoridade Lançadora, *“Isso torna evidente a subordinação dos "cooperados" que além de exercerem as funções para o tomador, participam de reuniões por ele convocadas, estando impedidos de atender a outros clientes. Além disso, o 'desligamento a critério do contratante' é típico de quem tem o poder de direção e o direito de aplicar penas disciplinares, no caso o empregador”*.

A pessoalidade é flagrante, pois a fiscalização apurou que em todos os contratos celebrados com os tomadores, a empresa não contratou o serviço e sim determinada pessoa para executar o serviço, a qual o fazia com exclusividade.

A fiscalização constatou que, sempre que um tomador necessitasse de uma pessoa para desempenhar uma de suas funções essenciais, recorria a Estruturar, que promovia compulsoriamente a adesão como “sócio cooperado” dessa pessoa indicada, a qual passava, a partir de então, a desempenhar a atividade para a qual se houve por recrutada. Sempre a mesma pessoa desempenhando uma única função para o mesmo tomador. *“guess that’s the name of the game” (Elton John/Bernie Taupin – Sweet painted lady)*

A remuneração foi apurada diretamente dos lançamentos registrados nas folhas de pagamento e nas GFIP apresentados à fiscalização.

Cumpré destacar como a questão da onerosidade se revela primordial para distinção entre segurados contribuintes individuais e segurados empregados e suas identificações. Os primeiros, em razão da eventualidade e quantificação dos serviços por ele prestados ao contratante, costuma auferir remuneração variada, dimensionada em função da tarefa executada ao tomador, nas condições de contorno delimitadas pelo tempo e espaço da execução. Nesse contexto, um pedreiro cobra um valor para a realização de uma obra, uma diarista cobra por dia trabalhado, um taxista cobra em função da quilometragem percorrida naquela corrida. Se o trabalho for executado em domingos ou feriados, ou tiver que ser realizado na madrugada, ou em regime de grave urgência e rapidez, os valores certamente serão diferenciados, etc.

Já o segurado empregado, de outro eito, em função da não eventualidade de seu labor, tem a sua remuneração estabelecida em contrato de trabalho, assinalada em sua Carteira Funcional, auferindo, em regra, sempre uma quantia fixa, nas mesmas datas e mediante depósito bancário, sabendo de antemão o quanto irá receber e quando, etc.

No caso em apreço a fiscalização apurou que os cooperados contratados pelos tomadores recebiam valores fixos, pelo exercício da mesma função para o mesmo tomador, com todos os requintes de salário. Em alguns casos, cite-se, os pagamentos eram efetuados via fax, enviado pela contratante à Estruturar, onde constava o nome dos segurados, suas respectivas funções, a expressão salário, com variação em função da atividade exercida.

Cita a fiscalização que *“Esse procedimento, o mesmo valor pago mensalmente ao “cooperado” em todo o período fiscalizado, com o exercício da mesma função para um único tomador, foi constatado nas GFIP e folhas de todos os estabelecimentos tomadores, conforme GFIP em anexo”*.

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

Registre-se, por relevante, que o eventual lançamento das contribuições sociais ancoradas na caracterização da condição de segurado empregado, tendo por fundamento a primazia da realidade sobre a forma, não possui o condão de estabelecer qualquer vínculo empregatício entre os trabalhadores em destaque e a empresa. Tampouco detém o auditor fiscal notificante competência para tanto. A questão é meramente tributária não irradiando qualquer espécie de efeito sobre a esfera trabalhista da empresa notificada.

A fiscalização tão somente constatou a ocorrência de fatos geradores, em relação aos quais não houve o correto recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, e, em conformidade com os ditames legais, no exercício da atividade plenamente vinculada que lhe é típica, procedeu ao lançamento das exações devidas pelo Sujeito Passivo, sem promover qualquer vínculo trabalhista entre os trabalhadores e o Recorrente.

Nas últimas duas décadas, passou-se a observar neste País uma tendência capitaneada por médias empresas de demitir seus segurados empregados conduzindo-os a falsas cooperativas de trabalho, criadas e constituídas com o específico fim de prover essas mesmas empregos com os mesmos trabalhadores por ela demitidos, de maneira que a execução do serviço transcorria normalmente, sem solução de continuidade, permanecendo o trabalhador com as mesmas funções e responsabilidades, só que, agora, a descoberto dos direitos trabalhistas, sociais e previdenciários de que antes dispunham, e a empresa demissora, livre dos encargos trabalhistas e previdenciários, sob o rótulo de *“planejamento tributário”*.

Característica típica de tais cooperativas é a ausência de objeto social específico em seus Atos Constitutivos, de maneira que lhe torna legítimo arrebatar como *“sócio cooperado”* todo e qualquer trabalhador, qualquer que seja a sua área de atuação no mercado de trabalho.

O jogo é cruel. Diante do excedente de mão de obra e o fantasma do desemprego, máxime quando o trabalhador já se encontra em idade avançada, este se vê

coagido a aceitar os termos da negociata, engolindo a rescisão de contrato com o antigo empregador, e assinando o termo de adesão à pseudo cooperativa, sob pena de se tornar mais um desempregado na sociedade.

O mesmo ocorre com os novos trabalhadores que, diante das exíguas e escassas oportunidades de emprego, veem-se compelidos a se sujeitar ao mesmo procedimento antes citado, para não engrossar as estatísticas do desemprego.

Nessa nova arquitetura, o ex empregado (e o novo trabalhador), ao ingressar como “*sócio cooperado*” na “*cooperativa de trabalho*”, deixa para o passado a condição de segurado empregado e passa a ser um mero prestador de serviços, na condição de “*sócio cooperado*” – segurado contribuinte individual, mas continua cumprindo horário, recebendo ordens e exercendo as mesmas atividades de antes, nas dependências do mesmo contratante.

Como consequência imediata dessa mudança de *status* (de segurado empregado para sócio cooperado prestador de serviços), o ex empregado perde os direitos trabalhistas e previdenciários assentados na CLT e na Lei nº 8.213/91, respectivamente, enquanto que a empresa contratante, por seu turno, além de poder contar com a prestação ininterrupta de serviços pelos 12 meses do ano – sócio cooperado não tem direito a férias -, se exclui dos encargos trabalhistas e previdenciários inerentes à relação de emprego e à condição de segurado empregado.

A fiscalização Trabalhista, em sua atividade de rotina, ao se deparar com semelhante burla à legislação do trabalho, tem a competência de promover *ex officio* a desconstituição da aludida irregularidade, com fulcro nos artigos 3º e 9º da CLT, restaurando-se o *statu quo ante*.

De forma semelhante, mas vindo de outra pipa, a fiscalização previdenciária, diante de situação concreta nas circunstâncias acima delineadas, com esteio no princípio da Primazia da Realidade, identificando estarem presentes os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, impõe a incidência dos preceitos estatuídos na Lei nº 8.212/91 associados a tal condição, desconsiderando, para fins meramente tributários, o termo de adesão celebrado pela cooperativa e a pessoa física (o sócio cooperado), fazendo prevalecer, repise-se, para fins unicamente de incidência de contribuições previdenciárias, os efeitos da condição de segurado empregado verificada no caso concreto.

A atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições encaixadas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à Autoridade Notificante a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;* (grifos nossos)

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo*

*ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos nossos)*

O desvirtuamento dos direitos trabalhistas e previdenciários tratado nos parágrafos precedentes ganhou notoriedade na mídia com a celeuma que cercou a, assim denominada, Emenda 3, a qual, se aprovada, impediria a fiscalização do Trabalho de coibir situações fraudulentas desse jaez, na medida em que tal atribuição passaria a ser da competência exclusiva da Justiça do Trabalho, a qual, por seu turno, exige como condição *sine qua non* a provocação do prejudicado, diga-se, o trabalhador.

Nesse contexto, o ex empregado, agora sócio cooperado, dificilmente irá questionar semelhante transgressão nos Tribunais Trabalhistas, eis que, ao buscar o acessório, incorre no risco de perder o principal - o trabalho.

Encontram-se presentes, portanto, os elementos essenciais caracterizadores da condição de *segurado empregado* insculpidos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, fato que deságua, como consequência inafastável, na observância das normas de custeio inscritas no supracitado diploma legal. Nesse cenário, dúvidas não mais existem de que o Recorrente se utilizou de formas irregulares de contratação de profissionais, quiçá para esquivar-se dos rigores dos encargos tributários e trabalhistas.

Diante da pleora probatória acostada aos autos, firma-se a convicção de que os fatos trazidos pela fiscalização não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores mencionados, os quais se ajustam *taylor made* na categoria de segurados empregados, visto que presentes todos os pressupostos elencados no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Não procede, igualmente, a alegação esposada pelo Recorrente de não ser *“plausível a ideia de que o vínculo empregatício, sob qualquer pretexto e ainda que de forma difusa, possa ser reconhecido na esfera administrativa, onde não é garantido à autuada o direito ao contraditório”*.

A uma, porque, conforme demonstrado, não se operou o estabelecimento de qualquer vínculo empregatício do *“sócio cooperado”* com a *“cooperativa”*, mas, tão somente, o reconhecimento da condição de *segurado empregado*, instituto de direito previdenciário, cuja competência para caracterização, com fulcro na primazia da realidade sob a forma, é do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A dois, porque ao notificado é garantido o contraditório e a ampla defesa, nos termos assinalados no Decreto nº 70.235/72, mediante o oferecimento de impugnação ao lançamento e de recurso voluntário em face da decisão de 1ª Instância, recurso esse que ora nos debruçamos, tudo na forma do Devido Processo Legal.

Mostra-se carente de fundamento a cantilena exortada pela Autuada de que houve ferimento ao princípio da liberdade de trabalho ou profissão.

Nada mais infundado.

Em primeiro lugar, a liberdade de trabalho ou profissão não autoriza que se desvirtue o conceito institucional do cooperativismo e se utilize a forma legal de cooperativa como sucedâneo de empresa prestadora de serviços mediante cessão de mão de obra, para se subtrair das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, bem como para despir os trabalhadores dos direitos sociais, trabalhistas e previdenciários conquistados a duras penas pela classe operária ao longo da história.

Em segundo lugar, o lançamento tributário não representa óbice à liberdade de trabalho ou profissão, uma vez que todas as atividades laborais e econômicas sujeitam-se, de maneira isonômica, ao regime tributário que lhes é peculiar.

O que não é permitido é que empresários inescrupulosos utilizem-se do tratamento tributário e trabalhista diferenciado dispensado às sociedades cooperativas, para na roupagem aparentes destas camuflar, de maneira ardilosa, empresas prestadoras de serviço, reduzindo dessarte seus encargos fiscais e sociais e assim oferecer no mercado serviços a preços mais baixos que as empresas prestadoras de serviço que atuam no mesmo ramo, aviltando dessa maneira a livre concorrência e a busca do pleno emprego, princípios constitucionais nos quais se funda a Ordem Econômica Brasileira.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que, em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

#### **3.1. DA COOPERATIVA**

Alega o Recorrente inexistir relação de emprego entre a Cooperativa e os seus cooperados.

A prova dos autos, todavia, revela situação diversa.

A matéria condizente às cooperativas foi inicialmente regulamentada em 1932 pelo Decreto nº 22.239. Desde então, as cooperativas de trabalho são aceitas como um

tipo específico de cooperativa constituída por trabalhadores, normalmente de uma mesma profissão ou ofício que, dispensando a intermediação de um patrão ou empresário, se propõem a contratar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupo de alguns.

A promulgação da Lei nº 8.949/94, que acrescentou o Parágrafo Único ao art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), para declarar a inexistência de vínculo empregatício entre as cooperativas e seus associados motivou a proliferação de cooperativas de trabalho, mudando o foco dessa espécie de entidade, que até então estava voltada apenas para a relação dela com o cooperado. A partir de então, a cooperativa passou a ter a real possibilidade de dirigir sua atuação para o mercado, pois se viu reduzido significativamente o risco de o cooperado ser considerado empregado da empresa contratante.

A referida Lei nº 8.949/94 tem sido objeto de intensa discussão doutrinária no âmbito do Direito do Trabalho, uma vez que um grande número de cooperativas de trabalho vem sendo criadas nos últimos anos, passando a disputar o mercado de serviços terceirizados com as tradicionais empresas de prestação de serviços.

A esse respeito já se pronunciou Sérgio Pinto Martins (*in A Terceirização e o Direito do Trabalho*, São Paulo, Ed. Atlas, 4ª ed., 2000, pag. 90)

*“O parágrafo único do art. 442 da CLT abre, por conseguinte, a possibilidade de terceirização de serviços por intermédio de cooperativas, já que não se forma o vínculo de emprego entre estas e seus associados, qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, nem entre os cooperados e os tomadores de serviços daquela, desde que atendidos os requisitos legais. O cooperativismo não deixa, porém, de ser uma forma de solucionar os problemas de produção em empresas que tenham por objetivo reduzir seus custos.*

*Trata-se de terceirização lícita, devidamente autorizada por lei, desde que observados seus requisitos.”*

Nessa vertente, a primeira questão relevante ao exame da viabilidade de as cooperativas de trabalho participarem de terceirizações diz respeito aos requisitos legais para a constituição de entidades dessa natureza. Os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71 definem os traços caracterizadores dessa espécie de sociedade e estabelecem os requisitos para sua constituição.

**Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**

*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-*

*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 - inacessibilidade 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 - Quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia 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 Assembleia 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.*

Dessai da Lei das Sociedades Cooperativas as marcantes diferenças entre as cooperativas e as sociedades mercantis típicas: a) aquelas são sociedades de pessoas e estas sociedades de capital; b) as cooperativas têm objetivo essencial a prestação de serviços aos cooperados ao passo que as sociedades mercantis visam o lucro; c) o cooperativado é o próprio dono, havendo uma relação interna não mercantil, diferentemente das sociedades mercantis, nas quais o usuário é estranho ao dono, há uma relação comercial de consumo; d) Nas cooperativas, a adesão dos cooperados tem caráter voluntário, sem restrição de número, já nas sociedades mercantis, os trabalhadores são contratados em razão da necessidade dos compromissos da empresa; e) na cooperativa, o controle é democrático, cabendo um voto para cada cooperado, enquanto nas mercantis a força do voto é ditada pelo número de quotas; f) nas cooperativas, as quotas partes são intransferíveis a não associados, enquanto que nas sociedades mercantis a transferência de ações é livre; g) nas cooperativas, os excedentes são retornados na proporção das operações dos cooperativados, enquanto que nas sociedades mercantis o lucro é vertido aos sócios na proporção de suas quotas parte.

A cooperativa é, portanto, uma sociedade de pessoas, e não de capital. O caráter voluntário da adesão dos cooperados, sem restrição de número, a limitação do número de quotas parte para cada associado e a indisponibilidade das mesmas para terceiros, bem como a singularidade do voto, constituem fatores essenciais à despersonalização da cooperativa, cujo caráter seria desfigurado se um ou poucos indivíduos detivessem seu controle de fato.

É importante que se dê o devido destaque à distinção entre cooperativas e empresas, uma vez que boa parte das críticas às cooperativas de trabalho e à participação destas no mercado de terceirização de serviços tem por foco as “cooperativas de fachada”, ou seja, aquelas cooperativas forjadas por alguns indivíduos com o único objetivo de fugir às obrigações legais incidentes sobre a atividade empresarial, mormente as de natureza trabalhista e tributária. Tais empresas travestidas de cooperativas configuram flagrante desvio do verdadeiro cooperativismo.

Deflui de todo esse complexo de atributos que, na prestação de serviços a terceiros, no caso das sociedades mercantis, quem presta o serviço é a própria pessoa jurídica, enquanto que, no caso das cooperativas, quem presta serviços são os próprios cooperados em si considerados, através da cooperativa, uma vez que esta, nos termos do art. 4º da Lei nº 5.764/71, é constituída para prestar serviços aos associados e não a outras empresas.

Registre-se, por relevante, que cooperativa legítima os cooperados não são empregados da cooperativa. Eles são a própria razão de ser da cooperativa. Eles se reúnem em cooperativa para que esta organização lhes preste um serviço visando ao aprimoramento e desenvolvimento de sua atividade econômica.

Note-se que, nos termos da lei, a cooperativa é constituída sem o objetivo de lucro, o que não impede que o cooperado, no desempenho da atividade empresarial que lhe é típica, alavanque os seus lucros, graças ao apoio da cooperativa.

Nesse particular, a redação do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91 não merece reparos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

*(...)*

*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 9.876/99).*

Tais ilações não se conflitam com o escólio de Renato Lopes Becho (*in A participação de cooperativas nas licitações da administração pública. Revista de Direito Administrativo, nº 224, abr./jun. 2001, pag. 67*):

*“Não preservando as distinções que possui com as demais sociedades jurídicas, não pode ser partícipe desse sistema próprio e deixa de ser cooperativa. Passa a ser uma falsa cooperativa, praticando o injusto, o injurídico e o ilegal. Utiliza-se de prerrogativas que não possui, abusa do corpo social que lhe apoia, beneficia-se indevidamente de qualidades que não possui, trazendo para si vantagens imerecidas. Cresce como erva daninha, empobrece o jardim e deve ser combatida como praga”.*

Não são raros os casos de falsas cooperativas, que se utilizam dessa forma de associação para se beneficiarem do tratamento diferenciado a elas dispensado, como, a título exemplificativo, a inexistência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados. Além do problema das falsas cooperativas, outro argumento utilizado para questionar a participação de cooperativas de trabalho na terceirização de serviços é a constatação de que tal atividade não pode ser caracterizada como ato cooperativo e seria, então, sua prática vedada às cooperativas.

Com efeito, o art. 79 da própria Lei nº 5.764/71, conceitua o ato cooperativo nos seguintes termos:

**Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**

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

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

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

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

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

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

Como visto, malgrado a prestação de serviços a terceiros não possa ser caracterizada como ato cooperativo, isto não a torna ilegal, uma vez que a própria lei tratou de admitir a prática dessa sorte de atos não cooperativos, desde que pertinentes aos objetivos sociais da cooperativa e em conformidade com a lei, distinguindo-os todavia para fins de tributação.

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

Em nosso cotidiano, figura com extrema frequência a oferta de mão-de-obra por cooperativas de trabalho, cuja finalidade é justamente o recrutamento e colocação no mercado de trabalhadores, a preços mais vantajosos do que a contratação direta pela tomadora do serviço ou através de uma locadora de serviços comum. Esse adicional competitivo decorre das vantagens fiscais de que desfrutam as cooperativas, bem como do fato de não possuírem empregados, mas apenas sócios ou cooperados, que não fazem jus aos encargos usualmente devidos a funcionários.

O que ocorre, na verdade, é uma locação disfarçada de mão-de-obra. Os sócios ou cooperados são, em realidade, meros empregados agenciados para trabalho que se

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

Sofrem calados, pois a denúncia de tal ilegalidade aos órgãos de fiscalização representaria a perda do posto de trabalho. Ou seja. O remédio se torna mais danoso que a doença. Então, vivamos doentes.

O que se observa nas cooperativas de trabalhos desse jaez é que os seus associados não são movidos pela *afectio societatis*, mas sim pela necessidade de trabalho e ausência de opção, uma vez que foram suprimidos os empregos e as cooperativas passaram a ser um sistema de trabalho imposto pelas empresas prestadoras de serviço. No seio da realidade, seus associados configuram-se como autênticos empregados, pois prestam serviços de maneira não eventual, de forma juridicamente subordinada, sujeitos a ordens da “*direção*” da diretoria, cumprindo horário fixado pelo tomador, com remuneração muitas vezes fixa, e com estrita pessoalidade, uma vez que foram arrematados e contratados para tal fim.

O desvirtuamento das sociedades cooperativas despertou a atenção de juristas, da Justiça do Trabalho bem como da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que vêm se posicionando contrários à utilização indevida do sistema de cooperativas para locação de mão-de-obra. Em vários casos, a Justiça tem reconhecido o vínculo empregatício entre o trabalhador e a cooperativa, e a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços pelos direitos trabalhistas, caso a cooperativa não os pague.

Atento à situação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil também intensificou a fiscalização no tocante ao emprego de cooperativas “*de fachada*” ocultando verdadeira empresa prestadoras de serviço, até por cessão de mão de obra, uma vez que um dos principais motivadores de tal camuflagem é a elisão das obrigações tributárias, trabalhista e previdenciárias.

No caso ora em despacho, a fiscalização constatou, a partir do exame de reclamações trabalhistas, que muitos reclamantes eram antigos funcionários dos tomadores de serviços que, na necessidade de continuarem a laborar, faziam sua adesão à cooperativa para continuarem a exercer a mesma função.

Houve-se por constatado, igualmente, que os cooperados aderiam à cooperativa no exato momento em que o tomador necessitasse dos seus serviços, recebendo mensalmente a mesma remuneração que antes recebia do antigo empregador, estabelecida em função do mesmo número de horas trabalhadas, e trabalhando somente para essa mesma empresa, agora na qualidade de tomadora de serviços da “*cooperativa*”.

Restou apurado que os “*sócios cooperados*” trabalhavam sempre para o mesmo tomador, em horário preestabelecido e sob remuneração fixa.

A fiscalização verificou que a cooperativa não era constituída por um grupo previamente constituído por trabalhadores autônomos reunidos em torno de uma cooperativa, aonde o tomador viria buscar um deles para cobrir a sua necessidade de mão de obra. Era a necessidade do tomador que surgia primeiro, provocando a imediata o recrutamento do trabalhador no mercado de trabalho e sua contratação mediante assinatura de termo de adesão à

cooperativa, a qual cedia a mão de obra desse trabalhador ao tomador necessitado, somente após a adesão do obreiro como cooperado.

Ou seja: O cliente escolhe um profissional no mercado (ou demite um empregado do seu quadro) e o encaminha à cooperativa. Esta impõe a filiação obrigatória à entidade na qualidade de sócio cooperado, define qual será o salário desse trabalhador, e, só então, o encaminha à empresa contratante.

Registre-se que a lei nº 5.764/71 não autoriza a criação de cooperativas que tenham por objeto o fornecimento de mão-de-obra a terceiros, destinada ao atendimento de serviços habituais do empreendimento contratante, seja urbano ou rural, mesmo porque se contivesse tal previsão, estaria ela não recepcionada pela Carta de 88, que elenca dentre os seus princípios programáticos a busca do pleno emprego e a redução das desigualdades regionais e sociais tendo assegurado a todos os brasileiros e aos estrangeiros residentes no País.

Por outro viés, conforme já salientado, a prestação de serviços a terceiros não se inclui dentre os atos cooperativos, na dicção do art. 79 da lei de regência.

O que salta aos olhos é que o trabalhador, para obter a vaga em aberto, era obrigado a formalizar o termo de filiação à cooperativa, sob pena de permanecer desempregado caso assim não procedesse. Como se sabe, a vontade do indivíduo no aspecto ora analisado sempre se curvará diante das necessidades da vida.

A carta de 88 garante o direito do indivíduo de não ser compelido a se associar ou de permanecer associado, qualquer que seja a forma de constrangimento. Dessarte, qualquer conduta que restrinja a liberdade de acesso a emprego, coagindo o trabalhador, de forma direta ou indireta, a se associar para obter trabalho, já nasce sob o estigma da ilegalidade, eis que não se coaduna com a norma fundamental insculpida no artigo 5º inciso XX da Constituição Federal.

Registre-se que a fiscalização apurou que nos Termos de aceite constantes dos processos de admissão dos cooperados constava a obrigatoriedade de participar de reuniões convocadas pelo tomador e que a substituição e o desligamento dos profissionais cooperativados seriam feitos de acordo com os critérios do contratante.

Sem propósito, portanto, o argumento recursal de que “... *todos os cooperados ao aderir à Cooperativa Estruturar, o fizeram cientes e certos de sua decisão de se associar, integralizando suas quotas partes, conforme determinação dos arts. 25 e 27 da lei 5.76/71. Realizaram, portanto, seu pedido de admissão sem vício de consentimento e de vontade, no pleno exercício de sua capacidade civil de se responsabilizar frente a outras pessoas, praticando todos os atos que demonstravam o animus de dono da cooperativa*”.

A improcedência da alegação de defesa desfiada no parágrafo precedente é corroborada pelo fato de diversos “*cooperados*” haverem ingressado na justiça do Trabalho pleiteando seus direitos trabalhistas na qualidade de empregados.

Quanto à especialização, este foi o requisito que sofreu a mais flagrante violação. Como é cediço, as cooperativas de trabalho são formadas por trabalhadores autônomos (segurados contribuintes individuais), operadores de uma mesma profissão ou ofício ou de ofícios correlatos de uma mesma classe, que se reúnem em cooperativa para que esta, na organização por eles arquitetada, lhes prestem os serviços necessários para alavancar suas atividades, ou ainda, na qualidade de associados individualmente considerados, prestem serviços a terceiros por intermédio da entidade.

A fiscalização constatou, todavia, que os "cooperados" da Estruturar são professores, jornalistas, operadores de áudio, digitadores, engenheiros de rádio, locutores, assistentes de produção, programadores e sonoplastas, Instrutor de oficinas, instrutor de carpintaria, inspetor de turmas, etc.

Houveram-se por identificados, ainda, "cooperados" trabalhando como estatísticos, sociólogos, monitores de atendimento, educadores, assistentes sociais e várias outras funções, ou seja, cooperados exercendo todas as funções necessárias ao funcionamento regular da mais diversa sorte de tomadores.

Nunca é demais, nessas situações, trazer a lume o Enunciado 331 do TST:

**Enunciado 331/TST**

*Contrato de prestação de serviços. Legalidade*

*I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário. (Lei nº 6.019, de 03.01.1974)*

*II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional. (art. 37, II, da CF/1988)*

*III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.*

*IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial. (art.71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993)*

Registre-se que, nos termos do art. 86 da lei nº 5.764/71 as cooperativas podem fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais da cooperativa e estejam de conformidade com a lei em tela.

Compulsando o estatuto social, entretanto, verificamos que a cooperativa não possui objeto social definido. Ela faz barba, cabelo e bigode, indo do útil ao fútil, do alfinete ao foguete, o que demonstra que os associados são arregimentados no único interesse dos tomadores e dos "donos" da cooperativa, não da auto determinação dos cooperados.

Deflui de tais constatações que a cooperativa em debate é um remedeo de empresa prestadora de serviços, que se utiliza da camuflagem de cooperativa para escapar das obrigações trabalhistas, tributárias e previdenciárias.

Adite-se que o art. 111 da Lei nº 5.764/71 considera como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas na prestação de serviços a terceiros.

Coincidentemente, “*por um erro no preenchimento da DIPJ*”, nas palavras do responsável pelo setor de contabilidade da cooperativa, na DIPJ de 2005, exercício 2004, foi lançada como remuneração a empregados a importância de R\$ 9.423.978,62, enquanto as GFIP totalizavam, para o mesmo exercício, a importância de R\$ 35.422,99. Um erro de 26.604,13 %. Isso é que é!

Ausente ainda na “*cooperativa*” em questão o princípio da Gestão democrática na forma de atuação da Estruturar, uma vez que a grande maioria dos “cooperados” nunca participou de uma assembleia ou de qualquer reunião para tomada de decisões.

Não procede a alegação da Recorrente de que “*ao concluir que maior parte dos associados não participava das assembleias ou não tinha poder de decisão, sem ouvir a estes, ou com base nas atas, além de ser conclusão de todo equivocada, demonstra o total desconhecimento por parte do Senhor Fiscal da Legislação Cooperativista, visto que o estatuto prevê, dado o número de associados e a distância entre a sede e sua filial em São Paulo, trabalha com sistema de eleição por delegação, conforme autorizado pela Lei*”.

Ao que tudo indica, quem parece desconhecer a lei é o próprio Recorrente, uma vez que a Lei nº 5.764/71 exige área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços e que a representação por delegação somente é permitida nas Assembleias Gerais das cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, mas, não, nas cooperativas singulares, como é o caso do Recorrente, onde a delegação apenas mostra-se cabível naquelas com mais de 3000 associados, o que não é o caso.

**Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**

*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:*

*(...)*

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

*Art. 41. Nas Assembleias Gerais das cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, a representação será feita por delegados indicados na forma dos seus estatutos e credenciados pela diretoria das respectivas filiais.*

*Parágrafo único. Os grupos de associados Individuais das cooperativas centrais e federações de cooperativas serão representados por 1 (um) delegado, escolhido entre seus membros e credenciado pela respectiva administração.*

*Art. 42. Nas cooperativas singulares, cada associado presente ou representado não terá direito a mais de 1 (um) voto, qualquer que seja o número de suas quotas-partes.*

*§1º Nas Assembleias Gerais das cooperativas singulares cujos associados se distribuam por área distante a mais de 50 km (cinquenta quilômetros) da sede, ou no caso de doença comprovada, será permitida a representação por meio de mandatário que tenha a qualidade de associado no gozo de seus direitos sociais e não exerça cargo eletivo na sociedade, vedado*

*a cada mandatário dispor de mais de 3 (três) votos, compreendido o seu.*

*§2º Nas cooperativas singulares, cujo número de associados for superior a 1.000 (mil), poderá o mandatário que preencher as condições do parágrafo anterior representar até o máximo de 4 (quatro) associados, de conformidade com o critério que, em função da densidade do quadro associativo, for estabelecido no estatuto.*

*§3º Quando o número de associados nas cooperativas singulares exceder a 3.000 (três mil), pode o estatuto estabelecer que os mesmos sejam representados nas Assembleias Gerais por delegados que se revistam com as condições exigidas para o mandatário a que se refere o § 1º. O estatuto determinará o número de delegados, a época e a forma de sua escolha por grupos seccionais de associados de igual número e o tempo de duração da delegação.*

*§4º O delegado disporá de tantos votos quantos forem os associados componentes do grupo seccional que o elegeu.*

*§5º Aos associados localizados em áreas afastadas, os quais, por insuficiência de número, não puderam ser organizados em grupo seccional próprio, é facultado comparecer pessoalmente às Assembleias para exercer o seu direito de voto.*

*§6º Os associados, integrantes de grupos seccionais, que não sejam delegados, poderão comparecer às Assembleias Gerais, privados, contudo, de voz e voto.*

*§7º As Assembleias Gerais compostas por delegados decidem sobre todas as matérias que, nos termos da lei ou dos estatutos, constituem objeto de decisão da assembleia geral dos associados.*

A fiscalização apurou presença ostensiva de todos os elementos caracterizadores da relação de segurados empregados, conforme delineado no item 2.1. supra.

Apurou ainda a autoridade fiscal a existência de cooperados prestando serviços à própria Cooperativa Estruturar. Ora, ora. Afinal de contas... é a cooperativa que presta serviços aos cooperados ou são os cooperados que prestam serviços à cooperativa?

No caso, foram identificados diversos "sócios cooperados" prestando serviços exclusivamente à própria Estruturar, e somente a Estruturar, com a indicação do nome Cooperativa de Trabalho Estruturar no campo "tomador" das GFIP e a colocação do CNPJ 02.533.310/0001-05 no campo correspondente.

Diante de toda a pleora probatória ora revisitada, procedeu a fiscalização a descaracterização da aparente condição de sócios cooperados para fazer emergir, com fulcro no princípio da primazia da realidade sob a forma, a subjacente e real condição de segurados empregados dos trabalhadores filiados à cooperativa ora recorrente.

Ao nosso sentir, procedeu com acerto a fiscalização, eis que as provas dos autos demonstraram não passar a cooperativa em realce de uma camuflada empresa prestadora de serviços, inexistindo arestas a serem aparadas no lançamento que se opera.

Mostra-se auspicioso enaltecer que a busca do pleno emprego e o direito à liberdade de não se associar restariam seriamente comprometidos, para não dizer extintos, caso houvesse permissibilidade legal para a formação de cooperativas de trabalho com a finalidade de fornecer mão-de-obra destinada ao atendimento de atividades não eventuais do empreendimento rural ou urbano, pois bastaria ao empreendedor optar pela terceirização de toda a mão-de-obra necessária à consecução de seus fins sociais, através de cooperativas, para compelir os trabalhadores a se associarem e manterem-se associados, jogando assim a derradeira pá de cal nos direitos sociais encartados na Lei Suprema e nas demais leis que regem as relações de trabalho e os direitos previdenciários e trabalhistas.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação da empresa de que *“a análise quanto à existência (ou não) de vínculo de emprego deve ser feita de forma individualizada, sendo absolutamente ilegal e arbitrária a atuação da Delegacia da Receita Federal ao, genericamente, reconhecer o vínculo empregatício de todos os cooperativados a deriva destes [...]”*.

Isso porque a fiscalização não procedeu à descaracterização de segurados contribuintes individuais, propriamente dita, mas, sim, a própria descaracterização da cooperativa, no que se refere à filiação dos seus ditos *“sócios cooperados”* eis que em desacordo com a lei que rege a matéria.

Consigne-se que o próprio Recorrente reconheceu a existência das irregularidades apontadas pela fiscalização, chegando, inclusive a incluir dentre os pedidos do recurso a limitação de recolhimento exclusivamente às irregularidades detectadas pela fiscalização, pedido esse que não merece deferimento, na forma pretendida pelo Interessado, uma vez que as irregularidades detectadas pela auditoria fiscal deságuam, justamente, na descaracterização, para fins exclusivamente tributários, da condição de *“sócio cooperado”* contido nos termos de adesão firmados, de maneira dissimulada, pela entidade em foco com a totalidade dos trabalhadores arregimentados, uma vez que representavam verdadeira contratação de mão de obra para a execução de serviços nas empresas contratantes da Recorrente.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 12897.000203/2009-84  
Acórdão n.º **2302-002.340**

**S2-C3T2**  
Fl. 1.336

---

CÓPIA