



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10315.000952/2007-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-008.256 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de novembro de 2020
Recorrente UNIMED DO CARIRI COOP DE TRAB MEDICO LTD
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1006 a 30/06/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22, IV DA LEI 8212/91. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838. TEMA 166 DA REPERCUSSÃO GERAL. RESOLUÇÃO 10/2016 DO SENADO FEDERAL.

O lançamento tributário diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014, no qual declarou a inconstitucionalidade do dispositivo em questão. Sobreveio a suspensão da execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91 pelo art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016 do Senado Federal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTES SOBRE O PAGAMENTO REALIZADO A DIRETORES E EMPREGADOS DE COOPERATIVAS.

A Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, prescreve no parágrafo único do art. 15 que as cooperativas equiparam-se à empresa para os efeitos da lei. Não há razão, portanto, para que as cooperativas sejam tratadas de modo distinto dos demais empregadores. É nesse sentido a disposição do art. 91 da Lei nº 5.764/1991, segundo o qual “As cooperativas igualam-se às demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária”. Por isso, tem integral aplicação às cooperativas o disposto nos arts. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de perícia e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para afastar a cobrança da contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91, no que se refere aos pagamentos realizados à UNIODONTO.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 387-397) em que a recorrente sustenta, em síntese, que:

a) Ratifica os procedimentos no sentido do pagamento da Contribuição de INSS - cooperado relativa à competência de 04/2003.

b) Será providenciado o pagamento dos valores resultantes das diferenças de cálculo das Contribuições de INSS - cooperado referentes às competências de 07/2003; 10/2003; 11/2003; 05/2004; 09/2004; 01/2005; 01/2006, 03/2006; 05/2006 e 06/2006.

c) Sobre as diferenças de acréscimos legais de 10/1999; 09/2001; 02/2002 e 06/2002, assevera que será providenciado o pagamento referente à esta última.

d) A cooperativa age como mandatária de seus cooperados na consecução do objeto social (na espécie, ensejar oportunidades de trabalho por contratação coletiva). Não se trata de contrato de mandato propriamente dito e, portanto, inaplicáveis os arts. 653 e 663 do Código Civil. Os atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764/71), os quais passam ao largo da tributação, podem decorrer da associação de cooperativas para a consecução de seus objetivos sociais, quer estejam associadas entre si em sistema federativo, quer estejam associadas de forma autônoma ou esporádica para alcançar seus fins. No caso dos autos, a recorrente e a UNIODONTO estariam associadas nessa segunda modalidade e, por isso, está incorreta a classificação da fiscalização em “ato não cooperativo”.

e) Os pagamentos citados pela decisão recorrida, na realidade, referem-se à remuneração dos cooperados e são recebidos e administrados pela cooperativa recebedora. Assim, possuem natureza de “*pagamento aos referidos cooperados*”.

f) A argumentação da impugnação relativa à remuneração dos diretores da recorrente não foi analisada na decisão recorrida. Afirma-se que tais pagamentos têm a mesma natureza jurídica dos atos cooperativos. Ainda, a Lei 9.876/99, que fundamenta o lançamento do débito correspondente, viola o art. 146, III, “c”, da CF, por não dar o devido tratamento jurídico-tributário a mencionada remuneração.

g) Sobre os demais apontamentos e divergências (itens 2.6 a 2.9 do Recurso), afirma que serão adotadas as providências para o pagamento.

Requeru, por fim, o conhecimento do recurso, e, no mérito, a reforma da decisão recorrida, nos seguintes termos:

Dessa forma, excetuados os pagamentos acima admitidos a serem feitos, levando em conta que a NFLD e a exação sobre os itens restantes são improcedentes pelos fundamentos acima referidos, pede que sejam consideradas as razões do presente recurso, com a reforma da decisão e a consideração da improcedência do AI no que pertine, anulando-se e/ou arquivando-se a autuação conforme as razões e os itens acima expostos.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente perícia contábil, vistoria, juntada posterior de documentos e tudo que se fizer necessário para o bom andamento do feito tal, ficando tudo, de logo, requerido.

Embora tenha requerido a realização de perícia contábil, a recorrente não indicou os quesitos e nem o nome, endereço e qualificação profissional do perito (art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72).

A presente questão diz respeito à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito/DEBCAD nº 35.898.420-3 (fls. 3-280) que constituiu crédito tributário de Contribuições Previdenciárias em face de UNIMED do Cariri – Cooperativa de Trabalho Médico LTDA. relativas ao período de apuração de 10/1996 a 06/2006. A autuação alcançou 633.284,32 (seiscentos e trinta e três mil duzentos e oitenta e quatro reais e trinta e dois centavos). A notificação ocorreu em 28/09/2006, conforme evento de entrega pessoal da fl. 282.

Na descrição dos fatos que deram causa ao lançamento, consta do Relatório Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 163-168) menciona-se o seguinte:

“Para o ano de 1996

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 412.08.001-8 - Salários; 412.08.009-9 - Férias; 412.08.007-6 - Gratificações; 412.08.006-0 - Horas Extras; 421.2.02.017 - Adicional Noturno.

Para o ano de 1997

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 421.2.02.001 - Salários; 421.2.02.007 - Férias; 421.2.02.003 - Triênios; 421.2.02.004 - Horas Extras; 421.2.02.017 - Adicional Noturno; 421.2.02.005 - Gratificações.

Para o ano de 1998

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 512.2.01 - Salários; 512.2.02 - Triênios; 512.2.04 - Horas Extras; 512.2.13 - Adicional Noturno.

Para o ano de 1999

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 512.03.00001 - Salários; 512.03.00002 - Triênios; 512.03.00004 - Horas Extras; 512.05.00004- Adicional Noturno; 512.04.00001- Adicional 1/3 Férias.

Para os anos de 2000 a 2005

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento / Gfip e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 5.1.2.2.01 - Salários; 5.1.2.2.02 - Triênios; 5.1.2.2.04 - Horas Extras; 5.1.2.2.13- Adicional Noturno; 5.1.1.2.01- Comissões; 5.1.1.2.02- Repouso remunerado s/ comissões. Remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empresários / trabalhadores autônomos / demais pessoas físicas e Contribuintes Individuais, conforme recibos de pagamentos / Gfip e devidamente contabilizadas no livro diário/razão através das contas 5.1.2.1.01- Valor referencial do cooperado - Diretoria; 5.1.2.1.02-Valor referencial do cooperado - Cons. Fiscal; 5.1.2.4.05- Serv. Prest. Terceiro - PF.

Pagamentos efetuados através de nota fiscal ou fatura de prestação de serviços a partir de 03/2000, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho e devidamente contabilizados no livro diário/razão através da conta 4.1.1.1.02.004 - Serv. de Odontologia.

Para o ano 2006

Remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, constantes nas folhas de pagamento / Gfip. Remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais, conforme Gfip. Pagamentos efetuados através de nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

Complementa-se asseverando:

“Contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, inclusive 13º salário do período, aos segurados contribuintes individuais (Autônomos) no período de 10/1996 a 06/2006, bem sobre os valores pagos a cooperativa de trabalho no período de 03/2000 a 06/2006”.

Integram o referido relatório, ainda, os seguintes documentos: Planilha INSS COOP; Cópias de Faturas de Prestação de Serviço – Cooperativa; Cópia de Contrato de Prestação de Serviço – Cooperativa e Cópias de Livros Contábeis – Conta de Pagamento a Cooperativa de Trabalho (fls. 169-280).

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 289-298), protocolizada em 13/10/2006 (fl. 285), alegando que:

a) Ratifica os procedimentos no sentido do pagamento da Contribuição de INSS - cooperado relativa à competência de 04/2003.

b) Os valores das diferenças de cálculo das Contribuições de INSS - cooperado referentes às competências de 07/2003; 10/2003; 11/2003; 05/2004; 09/2004; 01/2005; 01/2007, 03/2006; 05/2006 e 06/2006 não correspondem à realidade, devendo ser apurados por meio perícia contábil.

c) As diferenças de acréscimos legais de 10/1999; 09/2001; 02/2002 e 06/2002 apontadas pela fiscalização também são inexatas, devendo ser apuradas por perícia contábil.

d) A cooperativa age como mandatária de seus cooperados na consecução do objeto social (na espécie, ensejar oportunidades de trabalho por contratação coletiva). Não se trata de contrato de mandato propriamente dito. Os atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764/71), os quais passam ao largo da tributação, podem decorrer da associação de cooperativas para a consecução de seus objetivos sociais, quer estejam associadas entre si em sistema federativo, quer estejam associadas de forma autônoma ou esporádica para alcançar seus fins. No caso dos autos, a recorrente e a UNIODONTO estariam associadas nessa segunda modalidade e, por isso, está incorreta a classificação da fiscalização em “ato não cooperativo”.

e) A remuneração dos diretores da entidade tem a mesma natureza jurídica dos atos cooperativos. Ainda, a Lei 9.876/99, que fundamenta o lançamento do débito correspondente, viola o art. 146, III, “c”, da CF, por não dar o devido tratamento jurídico-tributário a mencionada remuneração.

f) Quanto aos demais apontamentos e diferenças (itens 2.6 a 2.9 da impugnação), assevera: *“No que diz respeito a tal item da NFLD em epígrafe, ressalta a autuada que os valores são ínfimos, irrelevantes. De toda forma, a autuada procederá a conferência dos dados levantados pela fiscalização, e pede prazo para pagamento de eventuais diferenças, no tempo e na forma legalmente previstos”*.

Ao final, formulou-se pedidos nos seguintes termos:

“Dessa forma, excetuados os pagamentos acima admitidos a serem feitos, levando em conta que a NFLD e a exação sobre os itens restantes são improcedentes e que a validade da LC 84/96 está sendo contestada, deve ser mantida a suspensão da sua exigibilidade da cobrança, por enquanto, e, no tempo oportuno, anulada a cobrança. Pede que seja recebida e considerada a presente defesa, com a reforma da NFLD no que pertine, anulando-se e/ou arquivando-se a autuação conforme as razões e os itens acima expostos.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente perícia contábil, vistoria, juntada posterior de documentos e tudo que se fizer necessário para o bom andamento do feito tal, ficando tudo, de logo, requerido”.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Fortaleza/CE, por meio da Decisão-Notificação - DN nº 05.401.4/0193/2007, de 13 de abril de 2007 (fls. 340-344), deu provimento parcial à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. VALORES PAGOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO.

Conforme o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.876/99, foi instituída contribuição a cargo da empresa, incidente 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Após a apresentação do Recurso Voluntário, houve a regularização da parcela incontroversa dos débitos tributários em aberto (fls. 411-419)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão deu-se em 06 de junho de 2007 (fl. 377), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 06 de julho de 2007 (fl. 388). A contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

Em seu recurso voluntário, a recorrente reconhece como devidas várias das contribuições constituídas pelo lançamento. Apenas mantém o questionamento em relação às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos diretores, e, ainda, à contribuição incidente sobre os pagamentos realizados a cooperativas de trabalho.

1 O ato cooperativo praticado pelas Sociedades Cooperativas

A pretensão da recorrente tem relação com a identificação dos contornos do que se pode considerar como ato cooperativo. O art. 79 da Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, prescreve:

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.

É importante lembrar que esse é o único preceito do direito positivo brasileiro a definir o “ato cooperativo”. Por ser cronologicamente anterior ao texto constitucional, costuma-se partir da premissa que foi recepcionado por ele. Mais: a mensagem constitucional estaria sob o seu lume.

Há, entretanto, quem entenda haver um conceito constitucional, implícito, de “ato cooperativo” na Constituição Federal. Cito, por exemplo, Guilherme Frederico de Figueiredo Castro, que, após mencionar que “aparentemente não existe na Constituição Federal vigente uma definição do que seja ato cooperativo [...]”, e que, “nem por isso o legislador infraconstitucional pode dispor da forma como bem entender”, afirma que “as disposições constitucionais que tratam do ato cooperativo formam um arcabouço jurídico de regras e princípios que devem ser

sopesados na interpretação do ato cooperativo” (*Tributação das sociedades cooperativas*. São Paulo:2017, p. 105 e 108).

Parece, inclusive, que a interpretação do Egrégio Supremo Tribunal caminha no mesmo sentido. Lembro, aqui, da manifestação do Ministro Joaquim Barbosa, por ocasião da relatoria do acórdão que reconheceu a existência de repercussão geral da matéria constitucional veiculada no Recurso Extraordinário n. 672.215-CE, Tema 536 da Repercussão Geral. O acórdão está assim ementado:

TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA COFINS, DA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE O PRODUTO DE ATO COOPERADO OU COOPERATIVO. DISTINÇÃO ENTRE “ATO COOPERADO TÍPICO” E “ATO COOPERADO ATÍPICO”. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE “ATO COOPERATIVO”, “RECEITA DE ATIVIDADE COOPERATIVA” E “COOPERADO”. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. VALORES PAGOS POR TERCEIROS À COOPERATIVA POR SERVIÇOS PRESTADOS PELOS COOPERADOS. LEIS 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 E 10.833/2003. ARTS. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”. Discussão que se dá sem prejuízo do exame da constitucionalidade da revogação, por lei ordinária ou medida provisória, de isenção, concedida por lei complementar (RE 598.085-RG), bem como da “possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998” (RE 599.362-RG, rel. min. Dias Toffoli). (RE 672215 RG, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012)

Eis as palavras do Ministro Joaquim Barbosa:

Em diversas passagens, a Constituição protege e fomenta a atividade cooperativa (cf., e.g., a liberdade de associação – art. 5º, XVIII; necessidade de adequado tratamento tributário, definido em lei complementar – art. 146, c; estímulo regulatório ao cooperativismo e ao associativismo – art. 174, § 2º; importância do cooperativismo na política agrícola – art. 187, VI; expressa previsão das cooperativas de crédito – art. 192). Essa relevância da atividade afasta do legislador infraconstitucional a liberdade irrestrita para definir conceitos-chave do cooperativismo, de modo que a respectiva tributação deverá seguir o sentido constitucionalmente coerente para “ato cooperativo”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperados”.

A doutrina busca a definição do ato cooperativo. Cito, de saída, Paulo Cesar Andrade Siqueira, para quem:

São atos cooperativos os inerentes as relações formais definidas no art. 79 da Lei nº 5.764/71, e toda manifestação de uma cooperativa, no cumprimento de suas obrigações estatutárias, visando, necessariamente, a viabilização de uma atividade econômica dos seus sócios, com evidente interesse social, e sem finalidade lucrativa para a sociedade cooperativa, através da redução de custos de produção, distribuição e colocação no mercado e para seus clientes, dos bens, serviços e interesses dos seus sócios (*Direito cooperativo brasileiro (comentários à Lei 5.764/71)*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 141).

Rio Natorado, um dos grandes nomes do Direito Cooperativo, ao examinar o problema da natureza jurídica das cooperativas, ressalta que os atos que constituem a prática cooperativa “...abrange um tão amplo leque, repercutem de tal modo toda a diversidade do tecido cooperativo, estão por vezes tão próximos dos praticados por outras estruturas empresariais e associativas, que dificilmente poderiam servir de alicerces a uma qualificação jurídica das cooperativas que exprimisse fielmente a sua especificidade” (*Introdução ao direito cooperativo*. Almedina: Coimbra, 2000, p. 244). E menciona, ao fazer alusão a ato cooperativo, cita as lições de Salinas Puente e de Carlos Torres y Torres Lara:

Toda essa problemática poderia ser reavaliada à luz do conceito de acto cooperativo, largamente difundido na doutrina latino-americana. Já A. SALINAS PUENTE, no seu *Derecho Cooperativo* se debruçou atentamente sobre essa figura, acabando por propor como noção final a seguinte: “O acto cooperativo é o pressuposto jurídico, do qual estão ausentes lucro e intermediação, que realiza a organização cooperativa em cumprimento de um fim preponderantemente económico e de utilidade social. Mais recentemente, Carlos TORRES Y TORRES LARA sustentou que: “o acto cooperativo tem como característica fundamental o seu sentido interessado mas não lucrativo. As suas outras características, como temos advertido, são a voluntariedade e igualdade na relação entre duas ou mais pessoas, ou com uma cooperativa (*Introdução ao direito cooperativo*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 244, n. 345).

Em outro escrito, Rui Natorado identifica o conteúdo mínimo do ato cooperativo:

Sem prejuízo da necessidade de um aprofundamento maior da análise do acto cooperativo, há alguns tópicos que se nos afiguram, desde já, como especialmente relevantes. Entre os vários entendimentos sobre qual deve ser o âmbito do acto cooperativo, há uma amplitude mínima, a qual abrange os actos realizados entre as cooperativas e os seus cooperadores, bem como entre cooperativas associadas entre si, para a prossecução do respectivo objecto social. Depois, perfilam-se outros pontos de vista, mais abrangentes. É o caso dos que consideram que os actos cooperativos compreendem, não só tudo aquilo que a visão mais restritiva admite, mas também as operações com terceiros inseridas na promoção do objecto social, pelo menos do lado da cooperativa. E ainda o que, indo um pouco mais longe, consideram também actos cooperativos as operações entre cooperativas, mesmo sem prévio vínculo entre elas, desde que inseridas na prossecução do seu objecto social (*Cooperatividade e direito cooperativo: estudos e pareceres*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 98-99).

As sociedades cooperativas, como bem lembra Heleno Taveira Tôrres, praticam atos internos (aqueles entre a cooperativa e seus cooperados), e atos externos (aqueles entre a cooperativa e terceiros) (As sociedades cooperativas no novo Código Civil e suas implicações com o Direito Tributário. *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 101).

Renato Lopes Becho, baseando-se nas clássicas lições de Walmor Franke, faz menção a quatro negócios cooperativos (relações envolvendo atos cooperativos):

Por tudo isso, fica até aqui consolidada a identificação de quatro negócios cooperativos, assim resumidos:

- negócio-fim ou principal: aqueles realizados para atingir os objetivos da cooperação. Estão expressamente previstos no artigo 79 da Lei nº 5.764/71. Neles se incluem os atos cooperativos;

- negócio-meio ou, para nós, negócios essenciais: aqueles imprescindíveis para a realização dos negócios-fim ou principais. Não estão expressamente previstos no conceito legal de ato cooperativo, mas este não se realiza sem tais negócios-meio;
- negócios auxiliares: servem de apoio à cooperativa. Não fazem parte da cadeia produtiva, mas dão sustentação e possibilidade de existência à cooperativa. Todas as pessoas, físicas ou jurídicas, necessitam desses negócios auxiliares; e
- negócios secundários ou supérfluos: não são necessários à vida da sociedade, mas podem ser úteis e permitir algum ganho não substancial. (*Elementos de direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2020, p. 164; *Tributação das cooperativas*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 206).

Em outra oportunidade, analisei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Ainda que cientes das limitações de qualquer classificação, podemos dizer, de modo geral, que, no âmbito das cooperativas singulares, os negócios jurídicos podem ser classificados em:

- a) negócios-fim (ou negócios internos), que são aqueles diretamente relacionados com o objeto social e realizados entre cooperativa e cooperado – por exemplo, numa cooperativa de produção, o ato de entrega do produto à cooperativa, para venda no mercado, e o posterior repasse desse resultado, pela cooperativa ao cooperado; ou, numa cooperativa de consumo, a venda do produto, pela cooperativa ao associado, e o repasse do preço, pelo cooperado, à cooperativa;
- b) negócios-meio (ou negócios externos), que são aqueles diretamente relacionados com o objeto social, mas realizados entre a cooperativa e terceiros, com vistas a viabilizar o negócio-fim – por exemplo, numa cooperativa de produção, a venda do produto no mercado; ou, numa cooperativa de consumo, a compra do produto para posterior venda aos associados;
- c) negócios auxiliares e negócios-secundários (ou supérfluos), que são aqueles não diretamente relacionados ao objeto social – como, por exemplo, “[...] a locação de um imóvel, a contratação de mão de obra e fornecedores, a compra de material de escritório e de limpeza”, a venda de parcela do patrimônio, a participação da cooperativa em sociedades não cooperativas; ou aqueles que, conquanto relacionados ao objeto social, são realizadas perante terceiros que estariam aptos a se tornarem cooperativados. (*Cooperativas – aspectos tributários*. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 306-307).

E, lá, identificamos duas possíveis possibilidades interpretativas:

A primeira delas consiste em restringir os atos cooperativos, no âmbito das cooperativas singulares, àqueles bilaterais; é dizer, àqueles em que ambas as partes – cooperativa e cooperado – estão presentes. Ou seja, os atos classificados, acima, sob a letra “a”. Parece ser, nesse sentido, a disposição do art. 79 da Lei das Cooperativas, o que vem reforçado pela previsão dos arts. 85 a 87 e 111, da mesma lei, no sentido de que “[...] Os resultados das operações das cooperativas com não associados [...] serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”, e de que “Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei”. Nesse caso, seriam atos “não cooperativos” tanto os listados na letra “c” como os listados na letra “b” da classificação supra. A segunda consiste em fazer tanto os negócios-fim como os negócios-meio (ou externos) abarcados pela definição. [...] Nesse caso, os atos “não cooperativos” seriam apenas aqueles relacionados na letra “c” da classificação citado anteriormente. (*Cooperativas – aspectos tributários*. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 307).

E nessa ocasião firmamos a posição de que, a nosso ver, seria mais adequado tomar como constitucional o conceito maximalista do “ato cooperativo”.

Em relação ao chamado ato intercooperativo, assim se manifesta Reginaldo Ferreira Lima:

Como se compreende, os atos cooperativos, como todo o seu alcance, considerados também os realizados para a satisfação dos negócios-meio, não são entendidos apenas aqueles que se realizam entre a sociedade e os cooperados, podendo alcançar os atos intercooperativos, desde que haja intento de se atingir os objetivos sociais. Quando a lei menciona “cooperativas associadas entre si” não exige que seja uma associação perene que venha abranger todos os negócios sociais de mais de uma cooperativa. A associação pode se materializar em um ou outro contrato, bastando que haja melhores condições, em face dela, para se atingir as finalidades específicas da contratação (*Direito tributário cooperativo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 54-55).

E, ao comentar especificamente o art. 79 da Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, diz:

18.6 Dispõe a lei que a caracterização do ato cooperativo não se resume na relação associado cooperativa e vice-versa (cooperativa associado), podendo atingir, também a relação operacional entre as cooperativas, quando associadas e para a consecução dos objetivos sociais (parte final do art. 79).

18.7 No caso, a associação de mais de uma cooperativa para uma atividade comum pressupõe que os sócios de cada uma se beneficiem dos serviços originários da atividade conjunta, caracterizando essa operação, igualmente, a realização de ato cooperativo.

18.8 Quanto à associação aludida no referido texto legal deve ser compreendida não apenas como uma relação definitiva de negócios comum, mas pode se restringir à associação episódica de cooperativas, para uma determinada operação. É desnecessário, para se caracterizar o ato cooperativo, que a associação seja realizada de forma definitiva pelas cooperativas, podendo se ater a um ou mais negócios (Reginaldo Ferreira Lima. *Direito tributário cooperativo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 171).

No presente caso, a recorrente argumenta que o ato praticado por ela com a UNIODONTO seria um ato intercooperativo. Eis seu argumento (fls. 391-392)

A lei é bem clara ao prever que o ato cooperativo compreende também a prática de atos **ENTRE COOPERATIVAS QUANDO ASSOCIADAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.**

Assim, as duas cooperativas, UNIMED CARIRI e UNIODONTO, ambas inclusive da mesma espécie (cooperativas de trabalho) e ambas da área de saúde, se associaram para a consecução dos seus objetivos sociais. Assim, configura-se ato cooperativo que, como dito, passa ao largo da incidência de tributos.

Para esgotar a matéria, não se pode considerar que só se configuraria o ato cooperativo se as cooperativas estivessem associadas em sistema federativo. Não se pode fazer esta restrição onde a lei não faz. O ato cooperativo decorre da associação de cooperativas para a consecução dos seus objetivos sociais, quer estejam associadas entre si em sistema federativo, quer estejam associadas de forma autônoma ou esporádica para a consecução dos seus fins.

[...]

Não procede, pois, a classificação da fiscalização de tal ato como ato não cooperativo, eis que o ato se enquadra perfeitamente no conceito legal.

Assim, não se configura a hipótese de incidência tributária que prevê a exação em caso de contratação nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91, pelo que é improcedente tal item da NFLD. Pede que sejam julgadas procedentes as presentes razões apresentadas e que seja a autuada eximida do recolhimento de contribuição previdenciária, assim como que seja eximida do pagamento de qualquer penalidade ou encargo, seja a que título for.

Aqui, é importante salientar que a recorrente não logrou demonstrar que o ato em questão era, de fato, ato cooperativo, ou melhor, ato intercooperativo.

2 O princípio da verdade material e o ônus da prova

É comum a afirmação de que o processo administrativo é informado pelo *princípio da verdade material*. É importante, aqui, firmar que recebo com temperamentos a noção de verdade material, principalmente após os estudos de filósofos e de processualistas que afastam a velha distinção entre *verdade formal* e *verdade material*, também conhecidas como *verdade relativa* e *verdade absoluta*, respectivamente. Quanto aos filósofos, menciono, aqui, principalmente, Newton Carneiro Affonso da Costa, criador do conceito de *verdade aproximada* ou *quase-verdade*. (*O conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Discurso Editorial, 1999, p. 25-60). Quanto aos processualistas, lembro, aqui, das palavras de Michele Taruffo, quando afirma que “*Na realidade, em todo contexto do conhecimento científico e empírico, incluído o dos processos judiciais, a verdade é relativa. No melhor dos casos, a ideia geral de verdade se pode conceber como uma espécie de ideal regulativo, isto é, como um ponto de referencia teórico que se deve seguir a fim de orientar a empresa do conhecimento na experiência real do mundo*”. (*La prueba*. Marcia Pons: Barcelona, 2008, p. 26). No processo muito provavelmente não alcançaremos a verdade. E, se a alcançarmos, não saberemos que efetivamente a alcançamos. A verdade material, então, é ideal perseguido, nunca resultado garantido.

Ao comentar o princípio, James Marins afirma que “*...no procedimento e no Processo Administrativo Tributário a autoridade administrativa pode e deve promover as diligências averiguatórias e probatórias que contribuam para a aproximação com a verdade objetiva ou material*” (*Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12 ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 180). Não há dúvidas de que o Fisco deverá, como leciona Cleucio Santos Nunes, “*estreitar a reconstituição da verdade (fatos) ao ponto mais próximo de sua efetiva ocorrência*”. Isso porque, parte-se da premissa de que o Fisco, ao exigir o cumprimento da obrigação tributária, “*cercou-se de todos os elementos probatórios possíveis, os quais expressam a realidade dos fatos que se pode reconstituir*” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 347).

Esse princípio – *da verdade material* – está diretamente ligado à função desempenhada pelo processo administrativo. No Brasil, ele desempenha função subjetiva, e não objetiva. Quero com isso dizer que tem o processo administrativo a função de proteger os direitos subjetivos e os interesses dos particulares, e não apenas o de defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à Administração Fiscal, nas precisas lições de Alberto Xavier (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155). São de Alberto Xavier, ainda, as lições que busco para concluir que no processo administrativo, o “*...órgão de julgamento não está limitado, como o antigo ‘juiz-árbitro’, às*

provas voluntariamente exibidas pelos particulares, vigorando o princípio inquisitório que lhe atribui o poder de promover, por sua iniciativa, todas as diligências que considere necessárias ao apuramento da verdade no que concerne aos fatos que constituem o objeto do processo” (Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158). Nesses processos, dominados pelo princípio inquisitivo, diz Saldanha Sanches, “vão ser atribuídos poderes mais amplos para a determinação dos factos que vão ser objecto de escrutínio judicial, e isto por efeito da natureza do litígio, que, por versar sobre uma questão de interesse público, escapará necessariamente aos poderes de disposição das partes, podendo, por isso mesmo, o juiz, proceder à modificação do programa processual, alargando-o a questões não suscitadas pelas partes” (*O ônus da prova no processo fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987, p. 12-13). Tomo, por exemplo, o prescrito pelo art. 29 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que **ao tratar do julgamento de primeira instância**, prescreve o princípio do livre convencimento do julgador, ao estabelecer que “*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*”. No mesmo caminho, cito o art. 29 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, o qual prescreve que “*As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias*”. Esses são exemplos de um sistema pautado pela busca da “verdade material”, que, na visão de Cleucio Santos Nunes, “...exige do Poder Público a produção de provas necessárias ao cumprimento da legalidade e proteção do interesse público indisponível” (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 108).

O Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 14, que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. A impugnação, nos termos do art. 15 deve ser “...*formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar...*”. Ela deverá mencionar, de acordo com o que prescreve o art. 16: i) a autoridade julgadora a quem dirigida; ii) a qualificação do impugnante; iii) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; as diligências, ou perícias que o impugnante pretende sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; e v) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. Percebe-se, portanto, que, quanto à causa de pedir, que se refere ao *por que se pede*, a lei optou pela *teoria da substanciação*, ou seja, é necessária a indicação do objeto do processo, sendo vedada a negativa geral (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 163). Fundamentos não alegados *precluem*.

Ao ler o disposto no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, poder-se-ia questionar se, de fato, aplica-se ao processo administrativo tributário o princípio dispositivo. Se não lhe seria reservado, ao oposto, o princípio dispositivo, e, com ele, a chamada “verdade formal”. Sobre isso, aponto a boa resposta de Cleucio Santos Nunes:

Por outro lado, conforme tem-se visto ao longo deste livro, o processo administrativo tributário decorre do procedimento de constituição da exigência fiscal. Inexiste com o encerramento da fase procedimental uma solução de continuidade do procedimento que o faça caducar juridicamente. Ao contrário, o procedimento é o que dá causa ao processo administrativo contencioso, exercendo sobre ele várias influências, inclusive principiológicas. Saliente-se, que o regime do processo administrativo tributário

contencioso é orientado pelo princípio dispositivo, pois cabe ao sujeito passivo impugnante alegar toda matéria de defesa e requerer as provas com que pretende desconstituir a pretensão administrativa. Isso não significa, no entanto, que o processo administrativo não possa absorver o regime da verdade material se, no fundo, a exigência tributária constitui direito indisponível da Fazenda, tendo por escopo a revisão da legalidade. A ausência de provas no processo quando estas podem ser produzidas, poderá prejudicar tanto o contribuinte quanto à própria Fazenda, porque a verdade não foi descoberta. Assim, caso o impugnante não requeria as provas com que poderia ser dirimida a controvérsia, nada obsta, em homenagem à verdade material, que a autoridade julgadora determine as provas que possam formar melhor o seu convencimento para uma decisão analítica e correta.

[...]

Vale salientar que o sistema da verdade material no processo administrativo tributário não poderá neutralizar a lei quanto às restrições procedimentais relativas à preclusão. Não tendo sido requeridas as provas pelo impugnante, não poderá ser reaberta essa oportunidade pelo simples interesse do sujeito passivo, mas se a prova for necessária, a análise de sua necessidade ficará a critério do julgador. (*Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1349-351).

No que se refere ao **ônus da prova**, é importante distinguir alguns momentos, e isso porque a prova poderá ser produzida tanto por ocasião do procedimento administrativo quanto no processo administrativo, ou seja, nas fases de fiscalização e litigiosa, respectivamente.

No primeiro desses momentos, **o ônus da prova – ou melhor, o dever da prova – é da Administração**. Trata-se daquele relativo ao fato que embasa o lançamento tributário. Observe, aqui, o disposto no art. 9º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Não há dúvida, portanto, de que o ônus (dever) da prova relativo à comprovação do fato que embasa o lançamento é da Administração, e não do particular. É o que diz Sérgio André Rocha: “...a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la” (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 226). Alberto Xavier, menciona que “...é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta da prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objetivo de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova*, ou *dever de investigação*...” (*Lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156).

Observe que o art. 142 do Código Tributário Nacional é expresso ao mencionar a *verificação da ocorrência do fato gerador*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lembro aqui das palavras de Mary Elbe Queiroz, que, em obra específica sobre o tema conclui:

À autoridade lançadora compete o dever e o ônus de investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário e apurar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, somente se admitindo que se transfira ou inverta ao contribuinte o *ônus probandi*, nas hipóteses em que a lei expressamente o determine [...].

De regra à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Os fatos tributários não são fatos notórios que prescindam de prova, prevalecendo, sempre, no processo administrativo-tributário a máxima *onus probandi incumbit ei quid dicit*. Portanto, é a Fazenda Pública que deverá produzir a prova da materialidade dos fatos que resultarão no lançamento tributário a ser efetuado contra o sujeito passivo. (*Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 141-142)

Paulo de Barros Carvalho manifesta o mesmo entendimento:

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233).

É justamente a comprovação da ocorrência do fato, que é motivo do ato administrativo e lançamento, que lhe confere validade. Lembro, aqui, que “[n]o ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, ‘a ocorrência da vida real’ que satisfaz ‘a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese’ tributária” (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento tributário* 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 165). Inexistente o motivo, o lançamento é nulo. Novamente, nas didáticas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como. Descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. [...]

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), conseqüentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é inválida. A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras de direito admitidas. Sem esta, o direito

submerge em obscuro universo kafkaniano. O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desses elementos, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. (O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. *Derivação e positivação no direito tributário*. v. II. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237-238).

Além disso, da leitura do enunciado do art. 9º é possível concluir que preclui temporariamente para a Administração o direito à apresentação probatória caso o auto de infração ou a notificação de lançamento não venham dela acompanhados. A prova, aqui, serve como motivação do ato administrativo. Sem ela, não há como aceitar que tais atos gozam de presunção de validade. Cito, aqui, passagem de recente obra intitulada *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*:

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte de forma plena: pode solicitar documentos escritos, provas eletrônicas, verificar fisicamente o estoque, solicitar esclarecimentos para os administradores e funcionários, intimar terceiros que mantiveram relações comerciais com o fiscalizado e promover toda e qualquer outra diligência não vedada em lei e pertinente ao fato que se busca investigar. Por isso, nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Ou a prova é conhecida até o momento da lavratura do auto de infração, ou não é. Sendo conhecida, deve ser obrigatoriamente juntada; não sendo, a informação nela teoricamente contida é irrelevante para a produção *daquele* ato administrativo. (Maria Rita Ferragut. Provas e o processo administrativo fiscal. *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39).

Não fosse assim, estaríamos diante do princípio da comodidade tributária, presente em sistemas de extrativismo fiscal. O mencionado princípio pode ser explicado nos seguintes termos:

Sob a lógica do “princípio da comodidade tributária”, o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor. Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado [...]. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação. (Eurico Marcos Diniz de Santi. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: RT e Fiscosoft, 2014, p. 354).

Entretanto, há exceções.

A exceção à regra geral se dá nos casos em que, durante o procedimento administrativo, o particular, mesmo intimado para prestar informações ou manifestar-se, deixe de fazê-lo, ou, ainda, naqueles casos em que a lei tenha estabelecido em favor da Administração, alguma presunção relativa.

No presente caso, é importante salientar que a Administração comprovou os fatos que embasavam o lançamento tributário por meio de farta documentação.

Quanto ao **ônus da prova do particular**, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, prescreve, em seu art. 16, III, incumbir ao *impugnante* o ônus da prova. Isso porque, o inciso III estabelece que a impugnação deverá mencionar “...os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”. Além disso, é importante observar o contido no art. 36 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei”. O mencionado art. 37 prescreve: “Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”.

Quanto à **prova documental**, segundo o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, ela deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. A determinação, entretanto, não é absoluta. Observe-se que na parte final do mesmo § 4º consta a cláusula “a menos que”. Ou seja, diante de algumas das circunstâncias dispostas nas alíneas “a”, “b”, ou “c”, a prova documental poderá ser apresentada após a impugnação. São elas: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivos de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência dessas circunstâncias deve ser comprovada pelo recorrente. Eis, para tanto, a prescrição do § 5º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972: “A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”. Entretanto, no caso de já ter sido proferida a decisão, dispõe o § 6º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que “...os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância”.

Por fim, não desconheço a prescrição do art. 3º, III, da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a Lei do Processo Administrativo Federal, de acordo com o qual “o administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. Como também conheço aquela do art. 38, o qual prevê que “O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”. A leitura isolada desses dois dispositivos poderia abrir margem para interpretações que admitissem a apresentação da prova documental em qualquer fase do processo, desconsiderando-se, assim, a eventual preclusão. Afasto, aqui, essa interpretação, lembrando que o art. 69 da mesma Lei estabelece que “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Desse modo, sou da opinião que a apresentação extemporânea de documentos, ou seja, apresentados após o protocolo da impugnação (não a acompanhando), somente tem lugar naqueles casos previstos expressamente nas alíneas “a”, “b” e “c” § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

Neste caso, a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório. Em momento algum conseguiu comprovar que o ato travado com a UNIODONTO se tratava, efetivamente, de ato intercooperativo!

No que se refere, especificamente, a **pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial**, é importante observar o prescrito pelo § 1º, de acordo com o qual o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, considerar-se-á não formulado. O art. 18, entretanto, permite a determinação, de ofício, da realização da perícia. A teor do dispositivo, a *“...autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”*. O mencionado art. 28 prescreve que o indeferimento do pedido de diligência ou de perícia deverá ser fundamentado.

No presente caso, a recorrente menciona o desejo em produzir prova pericial. Eis o que escreve às fls. 396:

A requerente, face ao montante exarado na NFLD, que não condiz com os comprovantes contábeis de remuneração de seus dirigentes, de logo, requer a realização de uma perícia contábil, com a devida indicação prévia de peritos, a fim de constatar a veracidade das alegações contidas no documento fiscal acima referido.

Tal qual ocorreu em sua impugnação, aqui, a recorrente ignora o prescrito pelo art. 16 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Observo as palavras do julgamento de primeira instância, às fls. 343:

20. Quanto ao pedido de perícia, a impugnante deixou de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV, e no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, bem como no artigo 9º, IV, da Portaria MPS 520/04, mormente a formulação dos quesitos a serem examinados, bem como a especificação do nome e endereço do perito.

Diante disso, incabível o deferimento, neste momento processual, da realização da prova pericial.

3 A contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91

Como visto, parte do lançamento tributário deste caso diz respeito a crédito tributário para a Seguridade Social, incidente sobre os valores pagos relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa, previsto no art. 22, IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal analisou a matéria por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 595.838 (Tema 166 da Repercussão Geral), em 23 de abril de 2014:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na

forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Importante ressaltar que não houve a modulação de efeitos. Cito a ementa do julgado dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 595.838:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. 5. Embargos de declaração rejeitados. (RE 595838 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Lembro, ainda, que nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal suspendeu a execução do inciso IV do art. 22, da Lei n. 8.212/91. Eis os termos do art. 1º da Resolução 10, de 30 de março de 2016:

Art. 1º É suspensão, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Outro caso muito peculiar é o das cooperativas de trabalho. O art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, previa contribuição “[...] 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”. Contudo, tal lei foi revogada ela de nº 9.876/1999, que, em seu lugar, inseriu, no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o inciso IV. Segundo esse dispositivo, a “[...] contribuição a cargo da empresa [...]”, no caso das cooperativas de trabalho, seria devida pelo tomador do serviço dos cooperados contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, à razão de 15% “[...] sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços [...]”. Ocorre que tal dispositivo é flagrantemente inconstitucional, haja vista que o pagamento feito à cooperativa é destinado, antes, a ela, e não ao cooperado. E o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, somente autorizou a tributação, pela contribuição previdenciária, das remunerações pagas ou creditadas a pessoas naturais. O STF recentemente reconheceu essa inconstitucionalidade, ao julgar, com repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 595.838-SP, em que restou assentada a seguinte tese: “ É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”. Em seguida, em 30 de março de 2016, o Senado Federal editou a Resolução nº 10/2016, suspendendo a execução do referido dispositivo. Como era de se esperar, dentre os fundamentos para tanto invocados, estão os de que “Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados”, e de que a previsão “[...] extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados [...]”, o que caracteriza a utilização de “ nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º [...]” da Constituição Federal. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 333).

Este também foi o entendimento de Leandro Paulsen, ao analisar a questão:

Conforme já abordamos ao cuidar da base econômica prevista no art. 195, I, a, especificamente em face da potencialidade semântica da referência a pagamento ou creditamento a “ pessoa física”, tal contribuição desbordou da base econômica ali dada à tributação, que, mesmo com a redação da EC nº 20/98, enseja a tributação, a título ordinário, das remunerações à pessoa física, e não à pessoa jurídica. Tendo em conta que é, por certo, pessoa jurídica, e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art. 195, § 4º, da Constituição. Ou seja, é *inconstitucional a contribuição em questão* com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e a anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas, revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99 (Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

Ressalto que, aqui, não se está a analisar a constitucionalidade do exação, o que é defeso ao CARF com base na Súmula 2. No presente caso, apenas se aplica o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Neste particular, assiste razão à recorrente, pelo que, nesta parte, dou provimento ao recurso.

4 A incidência da contribuição social sobre os pagamentos realizados aos diretores de cooperativas

A Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, prescreve no parágrafo único do art. 15 que as cooperativas equiparam-se à empresa para os efeitos da lei.

A recorrente sustenta que a remuneração recebida pelos cooperados integrantes dos órgãos sociais das cooperativas, ou seja, os diretores, teria a mesma característica do ato cooperado e, por isso, não seria passível de contribuição previdenciária.

Cito, aqui, as lições de Paulo Cesar Andrade Siqueira:

Qualquer empreendimento humano, seja ele qual for, terá que ser avaliado segundo as regras de cada atividade que exerça. A cooperativa, que não se exclui dessa regra, adota posturas ora de relação cooperada (incidem as leis do cooperativismo), ora como contribuinte (quando pratica atos valorados pelas normas constitucionais e tributárias como fatos geradores da obrigação tributária) e ora como empregadora (quando contrata pessoas com remuneração, subordinação hierárquica e salário). Quando empregadora, deverá obedecer todas as regras administrativas e tributárias (previdenciárias) sobre a hipótese, não lhe sendo permitido isentar-se dessas obrigações alegando ter regime próprio, pois este não se compadece com vínculo de emprego. Visto pela ótica do art. 31 da Lei das Cooperativas, até mesmo o caso de que, num dado momento, um cooperado venha a estabelecer uma relação de emprego com a cooperativa, as relações são separadas, pois neste caso, já dissemos, cessam os direitos de voz e voto nas assembleias gerais para os cooperados dessa relação, para eu não se confunda a pessoa do empregador com a do empregado (*Direito cooperativo brasileiro (comentários à Lei 5.764/71)*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 167).

E, para afastar qualquer dúvida, trago as lições de Renato Lopes Becho:

As sociedades cooperativas normalmente possuem empregados. Isso é decorrência natural das atividades organizadas. As relações entre a cooperativa e seus empregados são regidas pela Consolidação da Legislação do Trabalho (CLT) e demais leis trabalhistas. Conforme a determinação constitucional, será devida a contribuição social sobre o conjunto de remunerações pagas pelo empregador aos seus empregados. Também incidirá a contribuição sobre os contribuintes individuais, as pessoas físicas que não possuam vínculo de emprego, mas possuam vínculo de serviço. São os empresários, os autônomos, os avulsos e demais contratados para prestar serviços. São todos os trabalhadores pessoas físicas sem subordinação nos termos da CLT, mas que percebem remuneração, inclusive a título de pró-labore, como os administradores da pessoa jurídica (presidente e vice, diretores etc.) (*Tributação das cooperativas*. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 310).

Em outra oportunidade, examinei a questão em conjunto com Guilherme Broto Follador, nos seguintes termos:

Não há razão, portanto, para que as cooperativas sejam tratadas de modo distinto dos demais empregadores. É nesse sentido a disposição do art. 91 da Lei nº 5.764/1991, segundo o qual “As cooperativas igualam-se às demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária”. É nesse sentido, também o disposto no art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991, que trata, entre outros temas, da contribuição previdenciária patronal, no sentido de que, para efeitos daquela lei, equipara-se a empresa a cooperativa. Por isso, tem integral aplicação às cooperativas o disposto nos arts. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991, na redação que lhe deu a Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, segundo os quais a contribuição incide, à razão de 20% (i) “[...] 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 [...]”; e (ii) “[...] sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços”, com as exclusões do art. 28, § 9º. (Cooperativas – aspectos tributários. in: *Sociedades cooperativas*. Coordenação de Alfredo de Assis Gonçalves Neto. São Paulo: Lex, 2018, p. 331-332).

Ao contrário do que sustenta a recorrente, os pagamentos realizados para seus diretores, cooperados ou não, não se amoldam como atos cooperativos. São, sem dúvida, passíveis de incidência de contribuição previdenciária, razão pela qual, neste particular, nego provimento ao recurso.

Conclusão

Dou provimento parcial ao recurso, para o fim de afastar a cobrança da contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91, no que se refere aos pagamentos realizados à UNIODONTO, e nego provimento ao recurso no que se refere à contribuição social sobre os pagamentos realizados aos diretores da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle