



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.727840/2019-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.688 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOFSAUDE COOPERATIVA DE TRABALHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

SÚMULA CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

SÚMULA CARF nº 06: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 02. O CARF não é competente para afastar aplicação de multa com base em argumento de suposta violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

PROVAS. COMPARTILHAMENTO. DECISÃO JUDICIAL. Não cabe ao CARF, mas sim ao próprio Poder Judiciário, analisar a legalidade da decisão judicial que determina o compartilhamento de provas obtidas no âmbito de processo judicial.

PROVA EMPRESTADA. INFORMAÇÃO OBTIDA POR MEIO DE DECISÃO JUDICIAL, AUTORIZANDO O COMPARTILHAMENTO DE PROVAS. No presente caso, o Fisco Federal obteve apenas informações sobre supostas fraudes cometidas pela Contribuinte com base em informações coletadas pelo Ministério Público Estadual, CGU, PRF, por meio de decisão judicial, que autorizou o compartilhamento de provas.

SÚMULA CARF Nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA A ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA. ART. 124 DO CTN. POSSIBILIDADE. MULTA

QUALIFICADA. A combinação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, enseja a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DISTINÇÃO. As hipóteses do art. 135 do CTN são claramente direcionadas para as situações em que o responsável comete infração a lei, contrato social ou estatuto agindo no interesse da pessoa que lhe é relacionada (conforme as circunstâncias estabelecidas nos seus incisos). É diferente do presente caso, que se amolda às hipóteses do art. 137, também do CTN, onde se verifica as situações em que o agente comete infração com dolo específico para dela tirar proveito próprio.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. A responsabilidade por infrações da legislação tributária tem natureza objetiva e alcança o contribuinte independentemente da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição de lei em contrário.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE PESSOAL. A responsabilidade por infrações da legislação tributária atribuída pessoalmente a agentes do contribuinte não afasta a responsabilidade objetiva do contribuinte pela mesma infração.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, comprovando-se, no caso concreto, o intuito doloso do sujeito passivo.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%. As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO

Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte não responda às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado. A falta de atendimento deve ser total, de modo que implique em omissão, por parte do sujeito passivo. Não se caracteriza a falta de atendimento da intimação, para fins de incidência de multa de ofício agravada, a apresentação parcial das informações.

GLOSA DE DESPESAS. É devida a manutenção das glosas cujas despesas permanecem não comprovadas. Compete ao contribuinte comprovar a regularidade das despesas lançadas.

LANÇAMENTO DECORRENTE. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se à tributação da CSLL a solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Portanto, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário do responsável HELTON MARZO DOURADO CASAES, por intempestivo. Quanto aos demais recursos voluntários, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em lhes dar provimento parcial, para (i) reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100% - devendo ser aplicada e reconhecida a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96, bem com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23 -, e (ii) afastar o agravamento da referida multa.

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Roney Sandro Freire Corrêa – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Corrêa, Gustavo Schneider Fossati, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos em face da decisão da 5ª Turma da DRJ 09, que julgou improcedente as impugnações apresentadas pelo sujeito passivo e pelos responsáveis solidários, decorrente de créditos tributários constituídos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (e-fls. 127 a 155) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (e-fls. 156 a 181), ambos relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2015, acrescidos de multa de ofício de 225% e juros.

Em síntese, durante o procedimento fiscal realizado junto à **Coofsaúde Cooperativa de Trabalho**, apurou-se que a referida pessoa jurídica é uma cooperativa de trabalho irregular, tendo atuado como uma empresa de prestação de serviços, cedendo mão-de-obra, objetivando a sonegação de tributos.

Nos termos do relatório, tem-se que as autoridades fiscais, por força de decisões judiciais, tiveram acesso a informações e dados relativos a procedimentos e diligências efetuados pelo Ministério Público do Estado da Bahia (GAECO), conforme se depreende de trechos do TVF:

Através de decisão interlocatória proferida em 27/09/2018, em atendimento a requerimento dos Promotores de Justiça integrantes do Grupo de Atuação especial de Combate às Organizações Criminosas e Investigações Criminais do Ministério Público do Estado da Bahia, (GAECO-MPE/BA), foi deferida autorização para o compartilhamento de informações, dados e informações sigilosas produzidas a partir das autorizações judiciais deferidas nos autos n. 0323948-84.2017.8.05.0001 e antigo n. 0301605-51.2017.8.05.0080. Cópia da decisão no Anexo 07.

A COOFSAUDE é o centro da investigação coordenada pelo GAECO MPE/BA, ação originada em trabalho da Controladoria Geral da União (CGU), que apresentaram elementos suficientes para indicar a prática de fraude em licitações, insuficiência de prestação de serviços em relação àquilo contratado, superfaturamento, e fundadas suspeitas de desvio de recursos.

No período entre os anos de 2009 e 2018, segundo a NOTA TÉCNICA Nº 5108/2018, cópia no Anexo 06-2, que complementa a NOTA TÉCNICA N.5097/2018, cópia no Anexo 06.1, ambas elaboradas pelo NAE/CGUREGIONAL/BA, descreve que a COOFSAUDE recebeu do Fundo Municipal de Saúde de Feira de Santana a quantia de R\$ 371.747.331,41 (trezentos e setenta e um milhões, setecentos e quarenta e sete mil, trezentos e trinta e um reais e quarenta e um centavos). Da Fundação Hospitalar de Feira de Santana/BA foram outros R\$ 58.709.982,40 (cinquenta e oito milhões, setecentos e nove mil, novecentos e oitenta e dois reais e quarenta centavos), totalizando R\$ 430.457.313,81 (quatrocentos e trinta milhões, quatrocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e treze reais e oitenta e um centavos). No mesmo interstício, computando-se os recursos recebidos também do Estado e de outras dezenas de municípios baianos nos quais foi contratada, a COOFSAUDE percebeu quase UM BILHÃO DE REAIS, precisamente, inacreditáveis R\$ 909.553.793,51 (novecentos e nove milhões, quinhentos e cinquenta e três mil, setecentos e noventa e três reais

e cinquenta e um centavos), conforme Relatório de Análise Técnica nº 53/2018 LAB/INT/CSI/MPBA.

Em decorrência das investigações no curso da denominada operação “Pityocampa”, anteriormente denominada “Ebola”, realizada em parceria com o GAECHO MPE/BA, a CGU, Polícia Rodoviária Federal (PRF) e Receita Federal do Brasil (RFB), foram cumpridos 23 Mandados de Busca e Apreensão (MBA) nos endereços dos principais investigados e empresas relacionadas, além de 10 mandados de prisão temporária.

Acredita-se que, quando da propositura dos pedidos de busca e mandados de prisão, a organização, qualificada pelo MP-Ba como criminosa, atuava fraudando procedimentos licitatórios e, após a contratação, praticando condutas voltadas à obtenção de excedentes financeiros, utilizando, a posteriori, empresas fantasmas ou de fachada que simulavam a prestação de serviço, para que assim pudessem se apropriar de tais excedentes (lavagem de dinheiro).

A simulação de prestação de serviços foi fartamente demonstrada no curso da presente ação fiscal, ensejando imputações tributárias que geraram os Autos de Infração relatados no item .12.

Segundo relatado pelo Promotores, o município de Feira de Santana (e possivelmente outros) realizava fraudes e irregularidades no procedimento licitatório, que era vencido pela COOFSAUDE COOPERATIVA DE TRABALHO, CNPJ 07.747.357/0001-87. A COOFSAUDE, que segundo seu estatuto social é uma sociedade de natureza civil sem fins lucrativos, utilizava de artifícios como superfaturamento e fraude em escalas de trabalho para receber muito mais recursos do que pagava a seus cooperados. Esse excedente de recursos era distribuído aos beneficiários do esquema disfarçados sob a forma de supostos gastos da cooperativa.

A COOFSAUDE configura-se apenas formalmente como uma cooperativa. Na prática, funcionava como empresa de intermediação de mão de obra controlada por "empresários", que, em tese, faziam parte de uma organização criminosa, que dividem entre si, indevidamente, o lucro, mediante mecanismo de lavagem de dinheiro. Além de fraudarem as relações de emprego, já que ditos cooperados são, em verdade, empregados sem direitos trabalhistas, a referida entidade obteria vantagens ao disputar licitações com empresas regulares.

“Através de sucessivas intimações, foram exigidos à COOFSAUDE relatórios de gestão, pareceres do Conselho Fiscal e da Auditoria Independente, assim como indicação de atas de Assembleia registrando a apreciação destes atos correspondentes aos anos de 2015 e 2016. A COOFSAUDE deixou de atender ao exigido”.

“Em 04/05/2019, Pedro Lima, Presidente do Conselho Fiscal, atendendo a intimação, compareceu à RFB, acompanhado de advogado e prestou

esclarecimentos registrados em Termo de Declaração 01, Termos e Respostas em cópia no Anexo 33.2”.

“Fato relevante é a afirmação de que desconhecia o fato de que seria o Presidente do Conselho Fiscal da COOFSAUDE desde 06/11/2014 e que só teria tomado conhecimento de tal fato após a divulgação, através da imprensa, relativas às prisões e busca e apreensão na COOFSAUDE e pessoas físicas e jurídicas relacionadas, ocasião que teria buscado em sites de busca na internet e encontrou o registro, evidenciando a sua utilização como interposta pessoa”.

“No curso do Procedimento Fiscal ocorreu a paralisação das atividades da Coofsaúde na sua sede, tendo sido constatado em diligência, pelos Auditores que subscrevem este termo, que as portas se encontram fechadas, indicando paralisação total. Por este motivo as intimações passaram a ser enviadas por via postal, porém foram devolvidas. Por este motivo e com base na legislação que rege a matéria, a Coofsaúde foi declarada INAPTA pelo Ato Declaratório Executivo ADE DRF/SDR nº 006208653, de 30/07/2019, PAF nº 10530.728540/2019-35”.

“Ao longo das atividades de auditoria desenvolvidas na COOFSAUDE, foram identificados e apurados fatos que indicam a atuação irregular da COOFSAUDE, que evidenciam a sua atuação de fato como uma empresa prestadora de serviços de cessão de mão de obra (intermediadora de mão de obra) e não como Cooperativa. Juntamente com o vasto conjunto probatório obtido no curso da presente Auditoria, fartamente descrito no presente Termo, corroboram com esta conclusão elementos colacionados a partir da Ação Civil Pública (ACP) do Ministério Público do Trabalho 001776.2015.05.000-2 (cópia no Anexo 08), cuja origem foi o Inquérito Civil nº 000066.2009.05.006/3, em face da COOFSAUDE, do Relatório Fiscal da Auditoria do Trabalho (cópia no anexo 08.1), em face da COOFSAUDE, assim como, também, de dezenas de decisões em ações trabalhistas movidas por empregados contratados sob o falso manto do cooperativismo, cópias no Anexo 09”.

“A Ação Civil Pública acima mencionada, cuja sentença, proferida em 06/02/2019 reconhece a prática de terceirização ilícita praticada pela COOFSAUDE, cuja origem foi o Inquérito Civil nº 000066.2009.05.006/3, em face da COOFSAUDE, cuja íntegra da inicial está contida no anexo 08, descreve com riqueza de detalhe, e diversos depoimentos de testemunhas que relataram as características das suas contratações, assim como as relações com a COOFSAUDE”.

“Conforme pode ser constatado da análise dos fatos apurados e relatados pelo Ministério Público do Trabalho na referida ACP, a COOFSAUDE infringiu ao disposto no artigo 4º, incisos I, X e XI da Lei nº 5.764, de 1971, c/c artigo 3º, incisos I, II, IV, V, VI, VIII, IX e XI, portanto, jamais poderia usufruir do regime especial de tributação destinados às cooperativas regulares”.

Assim, a autoridade fiscal entendeu que a cooperativa era, de fato, uma empresa de prestação de serviços, já que, “jamais poderia usufruir do regime especial de tributação” aplicável “às verdadeiras cooperativas”.

Desta forma, a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL partiu dos “valores registrados contabilmente como sobra líquida, conta número 1382, cujos valores estão indicados nos balancetes trimestrais, contidos no Anexo 87 (2015)” do TVF.

Ademais, também foram acrescentados às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, os seguintes valores:

- a) valores registrados na contabilidade da Autuada a título de despesas pagas a pessoas jurídicas, sem a identificação da pessoa jurídica beneficiária, para as quais a Autuada, embora intimada reiteradas vezes, não comprovou, conforme exposto no item 8.1 do Termo de Verificação Fiscal, a efetiva prestação de serviços/fornecimento de mercadorias;
- b) valores registrados na contabilidade da Autuada a título de despesas pagas a empresas (ELS Locação de Automóveis Eireli, Diego Januário Figueiredo da Silva Eireli EPP, Alça Serviços Médicos Ltda, Arpo Serviços e Processamento Ltda ME, Abud e Cia Ltda, Abud Treinamentos Eireli, AGMED Serviços e Intermediação de Negócios, HMDC Serviços de Assistência Odontológica, Clínica Médica Nascimento Cruz, Clínica Médica Amâncio Souza, JIT Brasil Indústria, Comércio e Serviços, Cloves Soares Lima, CPG Consultoria e Assessoria em Gestão Pública Ltda) para as quais a Autuada, embora intimada reiteradas vezes, não comprovou, conforme exposto nos itens 8.4 a 8.16 do Termo de Verificação Fiscal, a efetiva prestação de serviços/fornecimento de mercadores;
- c) valores registrados na contabilidade da Autuada a título de despesas pagas a postos de combustíveis para as quais a Autuada, embora devidamente intimada, não comprovou “a efetiva utilização” e aquisição do combustível indicado como adquirido, conforme exposto no item 8.17 do Termo de Verificação Fiscal;
- d) os valores correspondentes a diferença entre os montantes apurados nos extratos bancários obtidos através de RMF como pagos a “cooperados” e os montantes registrados em GFIP como pagos a eles a título de remuneração mensal, já que a Autuada, conforme exposto no item 9 do Termo de Verificação Fiscal, embora devidamente intimada, deixou de justificar tais despesas e “comprovar o vínculo com as suas atividades institucionais”;
- e) valores apurados nos extratos bancários obtidos através de RMF como pagos a “cooperados” que não foram informados em GFIP (“cooperados” não informados), já que a Autuada, conforme exposto no item 9 do Termo de Verificação Fiscal, embora devidamente intimada, deixou de justificar tais despesas e “comprovar o vínculo com as suas atividades institucionais”.

Segue os motivos que levaram a atividade fiscal a considerar que tais valores deveriam integrar as bases de cálculo:

Conforme já explicitado nos itens 8 e 9 acima, a COOFSAUDE destinou irregularmente e fraudulentamente, sem qualquer vinculação aos seus objetivos institucionais, um grande percentual das receitas auferidas a pessoas físicas e jurídicas, em grande parte ligada a seus dirigentes.

A supra citada distribuição de recursos, representa verdadeira distribuição de lucros, vantagens em valores expressivos, infringindo escancaradamente o disposto no art. 25 § 3º da Lei 5.764/71, transcrito parcialmente abaixo.

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

(...)

O resultado do exercício indicado pelo contribuinte foi conferido pela fiscalização, que identificou as já mencionadas despesas indedutíveis explicitadas nos itens 8 e 9. Ainda que se considerasse a COOFSAUDE como sendo uma cooperativa regular, o que conforme demonstrado no item 6, não é algo minimamente aceitável, estas despesas consideradas como indedutíveis, não poderiam ser consideradas como atos cooperados, não podendo alcançar o tratamento tributário conferido às cooperativas.

Conforme exaustivamente demonstrado no item 8 do presente Termo de Verificação Fiscal, no curso da presente ação fiscal foram verificadas operações com inúmeras pessoas jurídicas registradas contabilmente como sendo correspondentes a prestações de serviços, em absoluto descumprimento àquilo exigido pelas normas impostas às Cooperativas que estabelecem a destinação das sobras aos cooperados. Visando burlar em proveito dos seus dirigentes e pessoas relacionadas, foram transferidos recursos expressivos a estas empresas, em sua maioria de fachada, verdadeiras “noteiras”, cuja única função seria a transferência de recursos, sobras das operações que deveriam, caso fosse uma verdadeira cooperativa, destinado aos cooperados. Não se observou qualquer critério para a seleção e contratação destas empresas, tendo sido evidenciado vínculos com pessoas ligadas, assim como a incapacidade dos destinatários dos recursos para a prestação dos serviços indicados. A não prestação dos serviços, consequentemente, a falta de vinculação aos objetivos institucionais ficou clara.

Foi lavrado Auto de Infração correspondente às Despesas consideradas como indedutíveis pela fiscalização. No Auto de Infração lavrado, ao lado de cada uma das imputações de despesas indedutíveis, está indicado o item correspondente à descrição das operações da COOFSAUDE com a empresa a que corresponde o valor glosado.

Nos Anexos 80.1 (2015) e 80.2 (2016) estão consolidadas as despesas consideradas pela fiscalização como indedutíveis na apuração do Lucro Real, correspondentes às operações com as Pessoas Jurídicas que foram objeto de diligência no curso da presente ação fiscal, descritas entre os itens 8.2 e 8.16.

Também foram considerados como indedutíveis os valores transferidos que foram registrados como tendo sido correspondentes a compras de combustíveis, os quais, como demonstrado no item 8.17, também não foram comprovados e revelam elementos que possibilitam caracterizar como transferências fraudulentas.

Além dos valores correspondentes a cada uma das empresas destinatárias de recursos sem comprovação de efetiva contraprestação de serviços tão pouco qualquer vínculo com as atividades institucionais da COOFSAUDE, também foram considerados indedutíveis os recursos registrados contabilmente como pagamentos que seriam correspondentes a serviços contratados em relação aos quais não há qualquer identificação dos destinatários, conforme descritos e demonstrado no item 8.1.

Nos Anexos 81.1 (2015) e 81.2 (2016), estão elencados os valores consolidados mensalmente, considerados como despesas indedutíveis correspondentes às operações registradas como destinação a Pessoas Jurídicas em relação às quais, conforme exaustivamente descrito no item 8.1 acima, não foi possível identificar os destinatários ou qualquer vinculação às atividades institucionais da COOFSAUDE.

Também foram consideradas como despesas não dedutíveis, os valores pagos às pessoas físicas em relação aos quais, conforme descrito do item 9, em relação às quais a COOFSAUDE, regularmente intimada, deixou de comprovar o vínculo com as suas atividades institucionais.

Foram geradas 2 planilhas, contidas no TIF-05, tendo sido a COOFSAUDE regularmente intimada, a primeira delas, correspondentes a recursos às pessoas físicas contidas na planilha, em relação às quais constam registros de pagamento em GFIP, contida no Anexo 01 ao TIF-05, tendo sido exigida a comprovação da fundamentação dos valores que excederam aquilo registrado em GFIP, e a segunda, correspondente às Pessoas Físicas destinatárias de recursos, em relação às quais não constam registro em GFIP, contida no Anexo 02 ao TIF-05.

A COOFSAUDE, regularmente intimada através do TIF-05 e termos subsequentes, deixou de atender ao exigido, evidenciando a transferência de recursos sem demonstrar qualquer vinculação às atividades institucionais.

No Anexo 82.1, estão consolidados mensalmente os valores transferidos às pessoas físicas que constam em GFIP, estão consolidados os valores que excedem ao total declarado em GFIP para estes contribuintes, tendo sido este montante aquele considerado mensalmente como indedutível.

No Anexo 82.2, estão consolidados mensalmente os valores transferidos às pessoas físicas que não constam em GFIP, tendo sido este montante aquele considerado mensalmente como indevidável.

Ainda que se considerasse a COOFSAUDE como cooperativa regular, os valores descritos acima e considerados como despesas indevidáveis também seriam atos não cooperados.

Os valores considerados como indevidáveis na apuração da CSLL foram obtidos de forma reflexa àqueles imputados na apuração do IRPJ e os autos de infração correspondentes encontram-se contidos nos mesmos PAF-10530.727.840/2019-05 (correspondente a 2015).

No tocante às despesas mencionadas nos itens 8.4 a 8.16 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), a autoridade fiscal apresentou elementos probatórios, de modo a demonstrar que as empresas foram usadas para dissimular repasses de recursos da cooperativa para seus administradores e outros beneficiários.

Quanto às despesas mencionadas no item 8.17 do TVF, a auditoria constatou que a cooperativa foi proprietária de apenas uma moto de 50 cilindradas, registrando um gasto total de combustível, no montante de R\$ 2.850.448,38.

Ainda foi imputada a multa de ofício no percentual de 225%, justificado por atos de sonegação, fraude e conluio, assim como o não atendimento às exigências contidas nos Termos de Intimação Fiscal.

Também foi atribuída a responsabilidade tributária junto aos contribuintes Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes, Salomão Abud do Valle, Lucas Moura Cerqueira e Murilo Pinheiro de Cerqueira.

Irresignados, a autuada COOFSAÚDE Cooperativa de Trabalho e os responsáveis solidários Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes e Salomão Abud do Valle apresentaram os seus recursos, assim estruturados:

**A NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR FALTA DE APRECIAÇÃO DOS ARGUMENTOS E DAS PROVAS APRESENTADAS – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE – CONCRETA OFENSA DOS ARTIGOS 31 E 59, INCISO II DO DECRETO 70.235/72**

Em apertada síntese, a recorrente alega que o lançamento fiscal ultrapassou todo o seu faturamento do ano de 2015, havendo clara evidência de falta de razoabilidade do ato, além da demonstrada incapacidade contributiva, reforçando, por assim dizer, a tese do ato confiscatório.

Na sequência, alega que a decisão recorrida se limitou a considerar meras alegações de constitucionalidade (cf. item 35 do acórdão), deixando de apreciar o teor, uma vez que

restam ofendidas, não apenas o dever de motivação/fundamentação da decisão, como também o direito de defesa.

Ademais, alega que a decisão de primeira instância suprimiu o seu direito de defesa, ao deixar de apreciar argumentos e provas (especialmente no item 4.1), suscitando os artigos 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

#### **DA OMISSÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA EM RELAÇÃO À ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL EM FACE DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS – NULIDADE POR OFENSA AO ART. 31 DO DECRETO 70.235/72**

Quanto a este tópico, a recorrente alega que a decisão recorrida deixou de se pronunciar expressamente sobre a tese encampada na impugnação, por não ser considerada contribuinte do IRPJ e da CSLL, destacando que as sociedades cooperativas estão fora do campo de incidência.

#### **NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL, FALTA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO - FALTA DE APRECIAÇÃO DO MATERIAL PROBATÓRIO ANEXADO AOS AUTOS – INDEFERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS – EXISTÊNCIA DE QUESTÕES COMPLEXAS, DÚVIDAS E INCERTEZAS EM RELAÇÃO À EXIGÊNCIA FISCAL – LANÇAMENTO DE ALTÍSSIMO VALOR – NECESSIDADE DE EXAME TÉCNICO ESPECIAL – EVIDENTE CERCEAMENTO DE DEFESA - CONCRETA OFENSA DOS ARTIGOS 31 E 59, INCISO II DO DECRETO 70.235/72.**

Quanto a este tópico, entende a contribuinte que a decisão recorrida deve ser anulada, alegando indeferimento do pedido de realização de perícia contábil e desconsideração das provas apresentadas.

Na sequência, alega a existência de excesso do lançamento, além de indícios de grave erro na apuração do tributo, *bis in idem*, falta de demonstrativos e exigências indevidas.

Suscita, também, que houve duplicidade no lançamento e que os valores referentes ao ano-calendário de 2016, foram indevidamente computados na base de cálculo de 2015. Tudo isto ficou plenamente demonstrado, através do somatório dos valores do Anexo 01 do TIF n. 04, parcialmente reproduzido na impugnação, e por meio da planilha juntada pela Cooperativa.

Menciona que “pugna pela realização de perícia contábil a fim de que seja apurado o real valor devido do tributo lançado”.

## DAS RAZÕES QUE IMPÕEM A DECLARAÇÃO DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO OU A SUA IMPROCEDÊNCIA

Quanto a este ponto, menciona que expôs diversas razões pelas quais os autos de infração devem ser declarados nulos, ressaltando que a decisão de primeira instância não se manifestou sobre os seguintes tópicos:

**(i) Acerca da alegação de inexistência de TDpf sobre a CSLL e da atuação fiscal além dos limites fixados no TDpf**

A Recorrente em sua peça defensiva alegou que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal não continha ordem para fiscalização da CSLL, e que, em nenhum momento, antes da lavratura do auto de infração, foi dado ciência ao sujeito passivo acerca dos tributos objeto de fiscalização.

**(ii) Da utilização de prova ilícita na fundamentação do lançamento fiscal**

Em relação à alegação de nulidade por indevido compartilhamento de informações, depoimentos e outros elementos probatórios colhidos de autos processuais dos quais a autuada não é parte ou de autos nos quais ela ainda não pôde se defender (Notas Técnicas da CGU).

Alega que as provas utilizadas nos lançamentos foram obtidas por meio ilícito, restando eivado de ilegalidade o lançamento fiscal, que deve ser anulado.

**(iii) Da desconsideração da personalidade jurídica da Cooperativa e do indevido enquadramento como sociedade empresária**

Em relação à desconsideração da personalidade jurídica da cooperativa e seu posterior enquadramento como empresa, a decisão de primeira instância alega que os atos foram realizados com base legal, de acordo com as prerrogativas legais conferidas à autoridade fiscal pelos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional:

“Cabe ressaltar que dentro de suas prerrogativas legais, decorrentes dos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, as autoridades fiscais (auditores-fiscais da RFB) têm o poder-dever de fiscalizar e identificar, conforme a situação fática apresentada, a realidade dos fatos geradores ocorridos, isto é, a verdade material, em detrimento dos aspectos meramente formais dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte. Não se pode conceber que a situação de regularidade cadastral, contábil e contratual entre os envolvidos implique a “homologação tácita” de tal contexto, por parte do Fisco, impossibilitando posteriores verificações quanto à real natureza das operações e fatos pertinentes. Admitir-se isso significaria inviabilizar por completo as atividades de fiscalização da Receita Federal do Brasil.” (pag. 116)

Ademais, suscita a recorrente que “apresentou anexa à sua defesa farta documentação demonstrando a perfeita adequação da sua realidade fática à sua forma societária de constituição. Foi demonstrado ainda o cumprimento de todos os requisitos legais”.

Menciona que apresentou farto material probatório atestando sua regularidade não apenas do ponto de vista formal, mas também a regularidade de sua atuação perante tomadores de serviços, cooperados, fornecedores e perante o Fisco e, portanto, não deveria ser passível de ser desconsiderado.

**(iv) Da não incidência de IRPJ e CSLL sobre os ingressos de sociedade cooperativa e da sociedade cooperativa regularmente constituída**

Neste ponto, a Recorrente alegou estar fora do campo de incidência dos tributos lançados nos autos de infração, pois se trata de sociedade cooperativa de trabalho, e, em razão de sua própria natureza e por, expressa disposição legal, não é contribuinte do IRPJ/CSLL.

Acrescente-se ao exposto, que presta serviços a terceiros e não altera em nada a natureza de seus atos, que são legítimos atos cooperativos sobre os quais não incidem tributos.

**(v) Dos erros na determinação da exigência**

Conforme exposto alhures, alega que a decisão de primeira instância deixou de se pronunciar sobre a alegação de erros e excesso do lançamento, classificando a alegação feita pela recorrente como alegações de inconstitucionalidade.

A recorrente considera que não se trata de alegação de inconstitucionalidade, mas de verdadeira e específica alegação de erro no lançamento que excede o total dos ingressos auferidos durante todo o ano calendário.

Por fim, menciona que “a fiscalização não apresentou relatórios detalhados dos valores considerados como base de cálculo das infrações, as quais inclusive continham erros (planilha do Item 82 -2-2015 – Despesas Indedutíveis – Operações PF sem GFIP do TVF).

**(vi) Das glosas indevidas, do excesso e do bis in idem**

Neste caso, alega que todos os pagamentos estão devidamente evidenciados em sua contabilidade, lançados em contas específicas, tanto os pagamentos das reclamações e acordos trabalhistas, quanto os pagamentos dos serviços e os mesmos foram glosados.

Ademais, menciona que o fato de ter feito pagamentos nas contas dos sócios das empresas, não lhe tira o condão de legítima despesa.

Nesse mesmo diapasão, alega que as despesas foram devidamente comprovadas por farta documentação idônea – sentenças, atas, notas fiscais – não há que se falar em glosas sob a alegação de ser uma “massa de documentos”. Vale frisar que a contribuinte tem o direito de apresentar documentos em prova de suas alegações e não há qualquer restrição legal quanto à quantidade de documentos que possa apresentar em seu favor.

**(vii) Da concomitância de lançamentos de IRRF, IRPJ/CSLL e CPP**

Quanto a este ponto, dispõe que os três lançamentos recaíram simultaneamente sobre os valores transferidos no banco para pessoas físicas declaradas ou não em GFIP e sobre os valores contabilizados como despesas de serviços prestados por pessoas jurídicas mediante a

emissão de nota fiscal. Em relação a estes, vale lembrar que constam pagamentos feitos no banco às pessoas físicas dos sócios que não foram informados em GFIP, em razão de a operação não poder ser registrada nesta obrigação acessória, que foram indevidamente consideradas nas bases de cálculo do IRRF e glosadas para incidência do IRPJ/CSLL.

**(viii) Da indevida aplicação de multas qualificada e agravada**

Quanto a multa qualificada, a recorrente menciona que não há provas nos autos, que justifique a alegada ocorrência de sonegação, fraude e conluio; além disto, suscita que as provas apresentadas demonstram a sua regularidade formal, jurídica e fática, acrescentando que algumas provas foram desconsideradas no julgamento de piso.

Além disto, menciona que a multa qualificada foi aplicada indevidamente, pois não há divergências em GIFT, nem pagamentos omitidos e nem despesas não comprovadas.

Quanto a multa agravada, a recorrente sustenta que, durante todo o procedimento administrativo fiscal, agiu com boa-fé e com disposição de atender a fiscalização, tanto é, que respondeu as intimações na medida de suas possibilidades, e, na sequência, esteve impossibilitada em razão das medidas cautelares sofridas no ano de 2018.

**(ix) Da necessidade de realização de perícia contábil**

A Recorrente reitera o pedido de realização de perícia contábil para o fim de determinar com clareza e segurança a exigência fiscal, elaborando três quesitos.

Ao final, requer que seja:

1º) declarada a nulidade do Acórdão 07-46.757, proferindo-se nova decisão; e/ou 2º) declarada a nulidade ou julgar improcedente o auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA; ou 3º) No caso de procedência, deferir a realização da perícia contábil nos termos fundamentados acima;

Em que pese a recorrente ter sido autuada com outros responsáveis solidários, apenas os Srs. Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes e Salomão Abud do Valle apresentaram as suas defesas.

Dito isso, passo a análise dos Srs. Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes e Salomão Abud do Valle.

**RESPONSÁVEL HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES**

Em razão dos itens elencados, o recorrente Haroldo apresentou às seguintes alegações:

- A. **LANÇAMENTO REALIZADO POR MEIO DE AÇÃO FISCAL ENGENDRADA COM BASE EM ELEMENTOS COLHIDOS E DETERMINADO POR JUÍZO ABSOLUTAMENTE INCOMPETENTE**

Quanto a este ponto, as medidas penais deferidas no âmbito da operação “Pityocampa”, determinaram o lançamento fiscal e a condução do procedimento fiscal.

Alega a recorrente que o fato do magistrado ter autorizado o compartilhamento de informações/dados/relatórios relativos a procedimentos e diligências efetuados pelo Ministério Público do Estado da Bahia/GAECO (Vara Estadual dos Feitos Relativos a Delitos Praticados por Organização Criminosa da Comarca de Salvador), e ter sido declarado sua incompetência, torna nulo, ilícito e inválido, tanto o compartilhamento, como todos os elementos de prova utilizados pelas autoridades fiscais.

#### **B. LANÇAMENTO REALIZADO E INDEVIDAMENTE COMPARTILHADOS COM AS AUTORIDADES FISCAIS FEDERAIS**

A recorrente alega que a decisão de compartilhamento não era nem poderia ser um “cheque em branco” para as autoridades administrativas e a decisão proferida em primeiro grau incidiu no equívoco de considerar como presente a autorização de compartilhamento para fins tributários, razão pela qual há de se dar provimento ao presente recurso.

#### **C. ELEMENTOS PROBATÓRIOS COLHIDOS PELO MP DA BAHIA PRODUZIDOS EM VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO, À AMPLA DEFESA E AO DEVIDO PROCESSO LEGAL: OITIVAS SEM A PARTICIPAÇÃO DOS DEMAIS INTERESSADOS E DAQUELES AOS QUAIS SE IMPUTA A SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA (RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA) OU DE SEUS RESPECTIVOS ADVOGADOS**

A recorrente alega que os elementos de prova colhidos em decorrência dos compartilhamentos autorizados pela Justiça, como alguns depoimentos tomados em interrogatórios, seriam provas ilícitas, de modo que não são parte no processo em que foram produzidos e por não ter acesso aos autos, não teve como usufruir das garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

#### **D. PROVAS PRODUZIDAS PELA AUTORIDADE FISCAL VIOLANDO AO CONTRADITÓRIO, À AMPLA DEFESA E AO DEVIDO PROCESSO LEGAL: OITIVAS DE INTERESSADOS**

Quanto a este ponto, a recorrente menciona que foram ouvidas diversas testemunhas diretamente pela autoridade fazendária federal, alegando que todos esses depoimentos foram prestados individualmente, sem a prévia ciência ou a participação dos demais interessados, de modo que os relatos acerca dos fatos reputados relevantes foram feitos sob a exclusiva condução da autoridade fiscal.

#### **E. VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AO CONTRADITÓRIO AO SE DESCONSIDERAR A NATUREZA DE SOCIEDADE COOFSAÚDE**

Neste ponto, as autoridades fiscais entenderam que a COOFSAÚDE teria natureza jurídica de sociedade empresária e, portanto, afastaram o regime jurídico das cooperativas, sobretudo o tributário, para aplicar-lhes o regime jurídico tributário das sociedades empresárias.

Alega que esse enquadramento foi feito também “com base na aplicação imediata e indevida do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que ainda depende de norma regulamentadora, e com base em ilações e provas ilicitamente emprestadas a este processo”.

Aduz que “algo que merece destaque, pois verdadeiramente atenta contra o Estado Democrático de Direito e fragiliza a segurança do ordenamento jurídico, é o fato desta fiscalização ter sido realizada sem prévia autorização e respectiva ciência ao sujeito passivo, que dela tomou conhecimento, com grande surpresa, já depois do lançamento”.

Ao final, estabelece que esse vício de procedimento inquinante de invalidade todo o lançamento realizado, razão por que o presente recurso há de ser provido.

#### **F. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA SOCIEDADE COMO COOPERATIVA DE TRABALHO**

Quanto a esse tópico, dispõe, em síntese, que a cooperativa não ostentaria a qualidade de cooperativa regular porque (i) não haveria adesão voluntária; (ii) não haveria gestão democrática; (iii) não haveria autonomia e independência; (iv) não haveria prestação de assistência ao seus associados; (v) a admissão de associados não seria limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços; (vii) não se prestigiaría educação, formação e informação; (viii) não se prestigiaría, também, a intercooperação; (ix) não se zelaria pela preservação dos direitos sociais, do valor social do trabalho e da livre iniciativa; (x) não se tentaria evitar a precarização do trabalho; (xi) não haveria a participação na gestão em todos os níveis de decisão de acordo com o previsto em lei e no Estatuto Social, sem qualquer lastro probatório demonstrado pela fiscalização.

#### **G. FUNDAMENTOS PARA A CONCLUSÃO DA COOFSAÚDE COMO VERDADEIRA SOCIEDADE COOPERATIVA**

Segundo o TVF, o que foi ratificado pela decisão, a contribuinte não ostentaria a qualidade de cooperativa regular.

Alega que não há qualquer prova robusta no sentido de que qualquer integrante da cooperativa compelisse alguém a se filiar àquela sociedade. A duas, porque não há nenhuma prova no sentido de que quem quer que fosse impedisse a saída de alguma cooperado que assim desejasse.

Conecta à liberdade de filiação, existe a questão da admissão de associados não seria limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços. Nesse ponto, o TVF não desenvolve nenhum argumento a demonstrar a infringência dessa regra que, como demonstra sua própria natureza, é fluida e cambiante.

Quanto à inexistência de gestão democrática, pois não haveria a participação na gestão em todos os níveis de decisão de acordo com o previsto em lei e no Estatuto Social, cumpre esclarecer que a assembleia ordinária ocorrida regularmente, respeitando-se as formalidades e a

periodicidade imposta em lei pelos estatutos sociais. De igual forma, havia a eleição periódica dos dirigentes, com a escolha de Diretor-Presidente, Diretor Vice-Presidente e Diretor Secretário, bem assim de titulares e suplentes do Conselho Fiscal da Cooperativa.

Vale ressaltar que, todos os cooperados eram convocados para participarem das assembleias por meio de publicação em jornais de grande circulação, por intermédio de avisos expedidos pelos coordenadores e por meio do site da cooperativa. Tais convocações apontavam datas e horários das assembleias a serem realizadas.

Havia a publicação regular dos editais de convocação de assembleia ordinária e extraordinária. Demais disso, se ocorria baixo quórum, tal se devia à circunstância de que muitos cooperados residiam fora do local da sede da Cooperativa e/ou se encontravam nos diversos municípios nos quais a cooperativa desempenhava suas atividades, ou mesmo por desinteresse daqueles em comparecer.

Acerca da alegação de que não haveria autonomia e independência, o TVF não aponta quais as circunstâncias concretas afastariam a capacidade de a cooperativa se autodeterminar, com a alteração de seus estatutos, se assim entendessem os cooperados em assembleia especialmente convocada para esse fim.

Quanto ao argumento segundo o qual não haveria prestação de assistência aos seus associados/cooperados e não se prestigiaría educação, formação e informação, os próprios anexos 70-2 e 70-3 que acompanharam o auto de infração depõem contrariamente à própria alegação da autoridade fiscal. Com efeito, elas fornecem prova de algumas dessas ações no mesmo exercício de 2015.

O proveito comum está nos serviços apresentados para os cooperados, nas ações sociais, na facilitação de arranjo de trabalho e serviço para os cooperados. Em verdade, havia sim uma vantagem em estar como cooperado, respeitando o princípio da retribuição pessoal superior. Tal vantagem incluía capacitações.

#### **H. A APLICAÇÃO DA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES COMO CONDICIONANTE DE VALIDADE DE TODOS OS ASPECTOS DO ATO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO DE LANÇAMENTO**

Quanto a esse tópico, aduz que “impõe-se aplicar a Teoria dos Motivos determinantes como condicionante de validade de todos os aspectos do ato administrativo-tributário de lançamento, principalmente sobre: (1) desconsideração da COOFSAÚDE como sociedade cooperativa regular; (2) imputação da sujeição passiva tributária indireta a Haroldo Mardem Dourado Casaes, ora impugnante, como responsável solidário, na forma do art. 135, inciso III, do CTN, pelos créditos tributários concernentes ao tributo; (3) imputação a Haroldo Mardem Dourado Casaes, ora impugnante, como responsável por infrações, na forma dos arts. 136 e 137 do CTN, e respectivas sanções tributárias; (4) pressuposto de fato para a incidência da qualificadora e da causa de agravamento da sanção por infração aplicada e a respectiva imputação a Haroldo Mardem Dourado Casaes, ora impugnante; (5) decisão de realizar o arbitramento da

base de cálculo das contribuições incidentes sobre folha de pagamentos; (6) critérios utilizados na realização do arbitramento da base de cálculo”.

Diz que “a jurisprudência pátria - oriunda tanto de órgão jurisdicionais como de órgãos administrativos de julgamento - consolidou-se no sentido da plena aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes ao ato de lançamento tributário”.

Assevera que “na autuação fiscal discutida, existem circunstâncias suficientes a nulificarem o lançamento, em virtude da aplicação da teoria ora comentada, sob os mais diversos aspectos do lançamento, dentre eles a mensuração da base de cálculo, a imputação da sujeição passiva indireta a Haroldo Mardem Dourado Casaes, bem como a aplicação das sanções e respectivas qualificadoras e causas de agravamento”.

**I. AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO-PROBATÓRIO PARA JUSTIFICAR A IMPUTAÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA AO RECORRENTE COMO RESPONSÁVEL**

**J. A ESTRUTURA E CONTEÚDO DOS ARTs. 134 E 135 DO CTN.**

**K. NÃO CONFIGURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO CONCRETO; AUSÊNCIA DE ELEMENTOS A SE DEMONSTRAR DO ART. 135, INCISO III, DO CTN**

**L. DAS ALEGAÇÕES E DOS ELEMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES**

Alega que “essa deficiência de motivação revela ausência de suporte fático-probatório para aplicação da regra jurídica de responsabilidade tributária e, nessa linha de intelecção, implica, por conseguinte, invalidade do lançamento, ao menos parcial no tocante à imputação de responsabilidade a terceiro, in casu a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES”.

Afirma que “a motivação do lançamento consubstanciada no TVF, bem assim os demais documentos relacionados com o auto de infração não delimitam claramente o valor do crédito tributário imputado ao terceiro”. Diz que “não esclarecem se a solidariedade imputada (art. 124, inciso II, do CTN) refere-se à totalidade do crédito tributário então constituído ou a parte dele”.

Diz que “essa delimitação - ou, ao menos, indicação de que a solidariedade se dá sem restrição - é uma exigência do próprio art. 3.º da já citada Instrução Normativa nº 1.862 de 2018” que “determina que, na imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também: [...] e IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável”.

Alega que “tais deficiências constituem-se vícios relevantes porque prejudicam o próprio exercício do direito de defesa por parte do ora impugnante e redundam a invalidade da imputação de responsabilidade tributária ao terceiro”.

Afirma que “a exegese dos arts. 134 e 135 do CTN leva à conclusão de que a responsabilidade tributária por transferência (de terceiros) tem por pressuposto não apenas o fato gerador da obrigação tributária, mas, também e inexoravelmente, a ocorrência de um outro fato que, justamente, une a situação jurídica do terceiro à obrigação tributária, tornando-o responsável pelo pagamento [vinculando o patrimônio do terceiro ao pagamento da dívida (Haftung), mesmo sem ostentar a condição de devedor - titular dívida (Schuld)]”. Diz que “trata-se do fato gerador da responsabilidade tributária”.

Assevera que o artigo 135 do Código Tributário Nacional “contempla a responsabilidade solidária para os sujeitos enumerados em seus incisos e tem por fato gerador dessa responsabilidade - além do próprio fato gerador do tributo - a realização, por parte daqueles, de ‘atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”.

Frisa que a imputação de sujeição passiva indireta a ele pelo ato de lançamento foi fundamentada “no art. 135, inciso III, que exige cumulativamente duas ordens de pressupostos: (a) subjetivo: na específica hipótese do inciso III, ser “diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado”; (b) objetivo: prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou a atos societários constitutivos”.

Alega que “sem a configuração desses pressupostos, não há por que se cogitar da responsabilização do sócio, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica”.

Ressalta que esses terceiros “só podem ser responsabilizados pelas dívidas contraídas pela sociedade caso concorram dois requisitos: a) sejam diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas e, nessa condição, exerçam atos de gestão, de comando, direção, de gerência na sociedade, na época da constituição do débito; b) reste caracterizada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto à época dos fatos geradores”.

Afirma que “caso não esteja presente qualquer dos dois requisitos apontados acima, não se poderá responsabilizar os terceiros (frise-se, gerentes, diretores, administradores e representantes das pessoas jurídicas) por atos realizados pela (em nome da) sociedade”.

Assevera que “o simples não pagamento do tributo não vai implicar necessariamente infração de lei, como já foi pontuado no acórdão acima transcrito, proferido no julgamento do recurso especial nº 796.345/PR, sob a relatoria da Min. Eliana Calmon”.

Ressalta que “a responsabilidade dos sócios, por conseguinte, arrimada no citado dispositivo, tem os seguintes requisitos: (i) conduta imputável aos sócios-gerentes, diretores, administradores ou exerçam qualquer cargo de gerência; e, além disso, (ii) tenham agido com infração da lei ou dos estatutos sociais”.

Aduz que “cada desses elementos é *conditio sine qua non* para se falar em responsabilidade - pessoal, solidária ou subsidiária - desses terceiros”.

Diz que “se não houve conduta do terceiro (sócio, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica), não há que se cogitar de sua responsabilidade”. Ressalta que “se essa conduta não representa a infringência da lei ou das normas societárias, não há como a responsabilidade tributária lhe alcançar”.

Infere que a doutrina faz questão de enfatizar que a responsabilidade tributária com espeque no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional “só exsurge para aqueles que agem, que atuam (ou deixam de atuar) em nome da sociedade, indevidamente utilizando a sociedade”.

Afirma que “só se pode responsabilizar os sócios que agiram exorbitando os poderes outorgados pelo estatuto ou contrato social ou com infringência a dispositivos legais”.

Alega que “os dispositivos do CTN que tratam da responsabilidade dos sócios exigem que estes apresentem conduta que redunde no surgimento da obrigação”. Diz que “sem que se possa imputar conduta ao sócio, impossível sua responsabilização”.

Frisa que o STJ entende que “o mero inadimplemento do tributo não significa infração da lei, bem como que deve existir prova inequívoca desses atos praticados pelos sócios-gerentes, produzida pela Fazenda Pública para justificar o direcionamento da execução”.

Aduz que “a responsabilidade desse terceiro (sócio administrador, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica) resta excluída se ele demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude, excesso de poder ou infringência da lei ou do(s) ato(s) societário(s) constitutivo(s)”.

Afirma que “a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN revela providência sancionatória, com animus puniendi, uma vez que o caput prescreve que a responsabilidade dos sujeitos ali indicados decorre da atuação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estados, a evidenciar a exigência de elemento volitivo, precisamente o dolo, para o preenchimento do suporte fático da hipótese legal”.

Diz que “sócios, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica devem praticar atos de gestão e, além disso, a frustração da prestação tributária há de decorrer de atos contrários à lei ou aos atos societários”.

Assevera que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN “envolve um ato/fato jurídico complexo, composto necessariamente de três elementos: (a) um ato praticado com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos sociais (ato, portanto, de cunho ilícito); (b) o fato jurídico tributário (ilícito); (c) relação de causalidade entre aquele (ato ilícito do responsável) e o fato lícito (fato tributário)”.

Aduz que “a responsabilidade do representante da pessoa jurídica subordina-se ao preenchimento dos seguintes requisitos: (a) efetivo exercício dos poderes de administração; (b) no período em que os fatos geradores ocorreram; e (c) o inadimplemento do tributo decorrer de atos em que intervier ou de omissões de que for responsável, em razão do que se tornará responsável subsidiário (art. 134 do CTN); ou, no caso específico do art. 135 do CTN, (c') o inadimplemento do

tributo decorrer de atos em praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, hipótese em que se tornará responsável solidário”.

Diz que “além de cooperado fundador da COOFSAÚDE COOPERATIVA DE TRABALHO (CNPJ/MF SOB O N.º 07.747.357/0001-87), ocupou, após regular eleição em assembleia, de 24/10/2013 a 16/09/2015, o Conselho de Administração da referida sociedade cooperativa, na qualidade de diretor vice-presidente”.

Ressalta que “apresentou à cooperativa carta de renúncia ao cargo de Diretor Vice-Presidente datada de 16/09/2015 (doc. 12) e nessa mesma data protocolada no Setor Pessoal da referida cooperativa”.

Afirma que “embora o mandato fosse até 09 de agosto de 2017, por razões pessoais, exerceu seu direito potestativo de renúncia”.

Alega que “não permaneceu exercendo as funções estatutárias da Vice Diretoria ou qualquer outra função que não a de mero cooperado depois da referida data”. Aduz que não exerceu “qualquer ‘poder de fato’ na gerência e administração da referida cooperativa”.

Aduz que “como o registro da ata de eleição de nova diretoria somente se vez posteriormente, lançou-se a exclusão do impugnante apenas em 08/03/2016”.

Assevera que “o ato de renúncia é perfeito, válido e eficaz desde a sua prática, uma vez que não é subordinado a nenhum tipo de aceitação ou ratificação por parte de outrem”.

Diz que “diversamente do que constou na motivação do ato de lançamento, os poderes de administração exercidos pelo impugnante - nos estritos limites do cargo de Diretor Vice-Presidente - não se estenderam por todo o exercício de 2015” e, menos ainda, “durante o exercício de 2016”.

Menciona que “após a renúncia, em 16/09/2015, não exerceu mais nenhum poder de gerência sobre cooperativa, nem fora seu representante ou mandatário”.

Transcreve os dispositivos do estatuto da Autuada que tratam do Conselho de Administração e das competências do Diretor Vice-Presidente.

Assevera que para pretendida “incidência do art. 135 do CTN, c/c o art. 124, da mesma codificação, é absolutamente imprescindível apontar o fato praticado pelo representante para além dos limites dos poderes conferidos pelos atos societários constitutivos”.

Alega que “o TVF, entretanto, não faz esse cotejo entre as normas estatutárias e supostas condutas atribuíveis ao impugnante, que pudessem ser qualificadas como ultra vires”.

Aduz que, enquanto exerceu o cargo de Diretor Vice-Presidente, “jamais praticou qualquer ato que desbordasse os estritos limites dos poderes conferidos pelo estatuto social ao desempenho da função para qual foi eleito”. Afirma que “jamais praticou, no desempenho dessas funções estatutárias, qualquer ato dirigido a algum fim não contemplado nos objetivos da COOFSAÚDE”.

Ressalta que “excesso de poderes e violação aos atos societários (contrato social ou estatuto social) não se confundem”.

Afirma que “o TVF não aponta com precisão se e de que modo teria havido essa violação aos estatutos; nem mesmo aponta disposições estatuárias da cooperativa que teriam sido violadas”.

Assevera que o requisito da violação à lei não se confina à violação à lei tributária, pois exige “que se configure a violação à lei que rege as condutas dos sujeitos apontados em cada qual de seus três incisos”.

Diz que as autoridades fiscais, “à guisa de fundamentar a responsabilidade tributária do impugnante HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES”, apresentam “narrativa permeada de subjetivismos e valorações pessoais com base em conjecturas e suposições, bem como parcós, pontuais e inespecíficos depoimentos”.

Diz que “majoritariamente, as colocações do TVF fiscal acerca do funcionamento da cooperativa, sua administração e a conduta das pessoas nela elencadas calcam-se em investigações feitas pelo Ministério Público do Estado da Bahia e em depoimentos por ele colhidos no âmbito da operação denominada ‘Pityocampa’”.

Assevera que “esses elementos, conforme já explorado anteriormente, carecem de valor probatório, na medida em que, além de inespecíficos, imprecisos, desacompanhado de outras provas e carregados de subjetivismos (na medida em que, em muitos deles, há expressão de meras opiniões e suposições), foram colhidos sem o sagrado crivo do contraditório”.

Alega que a tomada de depoimentos durante a ação fiscal ocorreu, “conforme já dito anteriormente, ao arrepi do crivo sagrado do contraditório, na medida em que não oportunizaram a participação nela dos demais interessados, emprestando às informações dessas pessoas, por mais inverossímeis que fossem, foros de verdade absoluta”.

Diz que a tomada de depoimentos durante o procedimento fiscal foi tão parcial “que aqueles a quem restou imputada a responsabilidade tributária sequer foram ouvidos”.

Frisa que, mesmo em prisão domiciliar cautelar, atendeu integralmente a única intimação que recebeu durante o procedimento fiscal.

Afirma que “a ação fiscal efetivamente se inaugura em face da cooperativa concomitantemente à deflagração da operação Pityocampa - tanto assim que seu TIPDF é emitido 19/12/2018, ao passo em que a referida operação teve o início cumprimento de mandados de buscar e apreensão e de prisões cautelares em 18/12/2018”.

Assevera que “durante a ação fiscal, muitos dos documentos que poderiam elucidar todos os pontos foram objeto de busca e apreensão”.

Aduz que “muitos daqueles aos quais foi atribuída responsabilidade tributária mantiveram-se com restrições de locomoção e de comunicação durante toda a ação fiscal, de

sorte a possibilidade de atendimento a intimações e fornecimento de informações restou deveras prejudicada”.

Alega que “as autoridades fiscais não buscaram privilegiar a verdade material, tão cara ao processo administrativo tributário”.

Ao tratar dos motivos apresentados pelas autoridades fiscais para lhe imputar responsabilidade solidária, diz que elas, ao concluirão que a Autuada “por ato de seus dirigentes, promoveu a transferência de recursos públicos para pessoas físicas e jurídicas, sem qualquer demonstração de propósito negocial ou a comprovação da efetiva prestação de serviços correspondentes”, simplesmente desprezaram “as informações documentais coletadas na cooperativa acerca da efetividade das prestações e das causas para os pagamentos efetuados”.

Diz que em relação a ele “não há que se falar em empresas que não tenham prestado serviço, ou pagamentos sem causa efetiva”.

Afirma que “jamais houve qualquer decisão transitada em julgado que tivesse reputado a referida cooperativa irregular de trabalho de modo generalizado, conforme pretendem fazer crer as autoridades administrativas”.

Assevera que não é correto falar que ele acumulou as funções de Diretor Vice-Presidente da Autuada e de membro do seu Conselho de Administração, pois este é formado por três cargos e que um deles é o de Diretor Vice-Presidente.

Alega que é “absolutamente destituída de qualquer suporte probatório a afirmação de que, após a renúncia, o impugnante teria continuado a exercer ‘de fato’ a administração da cooperativa”. Aduz que “de rigor, o TVF não aponta qualquer prova documental disso: não aponta contratos firmados, atos praticados, cheques emitidos, ordens expedidas em nome da cooperativa ou qualquer outra conduta material que demonstre que ele falava em nome da cooperativa ou tomava ou condicionava as decisões administrativas dela”.

#### **M. AUSÊNCIA DE DELIMITAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA A CARACTERIZAR A SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA A HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, À LUZ DOS ARTs. 136 E ART. 137 DO CTN.**

“No tocante às sanções aplicadas”, alega que as autoridades fiscais não descreveram “com a devida minudência os pressupostos de fato” que as levaram a aplicar a ele as sanções tributárias, inclusive os respectivos agravamentos e qualificadoras.

Diz que, agindo dessa maneira, descumpriram “o dever de relatar de forma clara a infração em virtude da qual estava aplicando a multa, deixando um vazio não preenchível no ato administrativo-tributário”.

Assevera que “o art. 136 do CTN, ao iniciar a disciplina da responsabilidade tributária por infrações, evidencia que o elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário, exigindo a aquela, ao menos, a prático ato culposo”.

Afirma que, “em qualquer circunstância, contudo, não se admite a imputação de responsabilidade objetiva neste campo”, pois “vigem os princípios da pessoalidade e da individualização da sanção”.

Por fim, menciona que “a ausência dessa descrição específica da sua conduta, para fins de enquadramento, inquia de invalidade o auto de infração ora impugnado”. Diz que é um equívoco atribuir a ele “responsabilidade por infrações tributárias”.

#### **N. COMO REGULAR SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO, NÃO HÁ LUCRO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE IRPJ E CSLL**

Neste ponto, alega a recorrente que “como as sociedades cooperativas são sociedades simples que não têm por objetivo auferir lucro”, inexiste fato gerador de IRPJ e de CSLL para cooperativa. Diz que “somente será resultado positivo tributado aquele obtido nas atividades a que se referem os arts. 85, 86 e 88” da “Lei Federal n 5.764/1971”.

Afirma que os lançamentos são absolutamente ilegítimos já que é cooperativa e que “os valores apontados pela fiscalização não podem ser desconsiderados como atos cooperativos porque relacionados com despesas operacionais da cooperativa”.

#### **O. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL: (A) OCORRÊNCIA DE DUPLA GLOSA DE DESPESAS; (B) CONSIDERAÇÃO DE PAGAMENTOS OCORRIDOS EM 2015, NO ÂMBITO DE LANÇAMENTO RESTRITO AO PERÍODO DE APURAÇÃO DE 2016**

Diz que “a fiscalização incorreu em dois grandes equívocos na apuração da base de cálculo: (a) ocorrência de dupla glosa de despesas: consideração tanto do pagamento, como da respectiva nota fiscal; (b) em que pese o presente auto de infração somente dizer respeito ao período de apuração de 2016, foram considerados tanto os pagamentos de 2015 como os de 2016”.

Suscita quanto a duplicidade das despesas que foram consideradas indedutíveis, como “valores pagos a pessoas jurídicas - em função do que foram emitidas notas fiscais - bem como a compras de combustíveis”.

Dispõe que “glosou-se o lançamento do pagamento feito às referidas pessoas jurídicas, assim como, também, se efetuou a glosa da correspondente nota fiscal”. Alega que “a mesma despesa foi considerada duas vezes na apuração de ambos os tributos: uma, ao se utilizar o pagamento (operação bancária, cheque, registro contábil etc.), e outra, ao se considerar a respectiva nota pelo serviço prestado”.

Menciona que “ao ter efetuado o lançamento, considerou como base de cálculo pagamentos ocorridos nos exercícios de 2015 e de 2016, ao passo em que a presente autuação se refere apenas a 2016”.

Assim, argui os fatos geradores que teriam ocorrido apenas nos trimestres de 2016, solicitando a exclusão do lançamento referente aos créditos tributários que tenham origem em pagamentos ocorridos no exercício de 2015.

**P. AUSÊNCIA DE CONDUTA POR PARTE DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, AFATAMENTO DA SANÇÃO PREVISTA NO ART. 44, INCISO I, DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA DE INFRAÇÃO**

Quanto a aplicação da multa de infração no importe de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), alega que representa medida que não se comunga com as regras infraconstitucionais que disciplinam a aplicação das sanções administrativas tributárias.

Ademais, considera “da mesma forma que o dolo funciona como elemento qualificador da conduta, de sorte a impor a elevação das sanções tributárias, a mais absoluta ausência de elemento subjetivo (dolo e culpa) por parte do contribuinte/responsável, implica a necessidade premente de se excluir a multa imposta pela infração”.

Afirma que “para se justificar a aplicação da penalidade, é preciso conjugar não apenas as regras dos arts. 136 e 137, como, também, a regra do art. 135, todos do CTN”.

Aduz que “não basta que o indivíduo exerça poderes de administração ou de representação da pessoa jurídica: é necessário que se impute àquele qual a conduta tivera adotado com o objetivo de infringir a lei ou desbordar os limites impostos pelos atos societários”.

Afirma que “para fins de incidência da norma jurídica de responsabilização, mantém-se a exigência de essa conduta ser animada pelo elemento subjetivo, dolo (ainda que genérico) ou culpa em sentido estrito”.

Assevera que “no caso concreto, quanto ao período a que se refere a fiscalização - exercício de 2016 - inexiste no termo de verificação fiscal e nos elementos adunados aos lançamentos tributários à guisa de provas, conforme foi demonstrado anteriormente com a refutação desses elementos, qualquer subsídio concreto a imputar qualquer responsabilidade a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES pelo crédito exigido e, menos ainda, pelas sanções aplicadas”.

Diz que “sequer há alegação no TVF de omissão de ingressos obtidas pela pessoa jurídica (sociedade cooperativa)”.

Afirma que “não há nenhum documento idôneo relativo à gestão da cooperativa em que se materialize qualquer atuação direta ou indireta de HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES em atos e negócios da cooperativa”.

Aduz que “não há qualquer elemento de prova documental voltado à caracterização de conduta atribuível a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, eventualmente como gestor da cooperativa, que se correlacione com os fatos tributários objeto do lançamento”.

Assevera que “não há qualquer elemento de prova documental que ligue conduta atribuível a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES a omissão ou ação dirigida a reduzir ou suprimir tributo, ou omitir fato tributariamente relevante”.

Alega que “os únicos elementos apontados pelo TVF são, a rigor, parcós depoimentos de ‘testemunhas’, todos tomados ao arrepio das garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, conforme já marcado no respectivo ponto, e absolutamente inespecífico para fins tributários, tomados por base pela fiscalização para a construção fantasiosa de um quadro absolutamente dissonante da realidade”.

Frisa que a Autuada “já houvera sofrido em 2012 e 2014, outras ações fiscais empreendidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual jamais havia questionado a verdadeira natureza daquela como sociedade cooperativa”.

Afirma que “a aplicação da norma tributária sancionadora exige, pois, mercê dos princípios da tipicidade, da pessoalidade e da culpabilidade, que se identifique e comprove a ocorrência de conduta daquele a quem se impõe a sanção”.

Diz que não há qualquer elemento a denotar que tenha agido com dolo ou praticado fraude ou conluio e, consequentemente, “a justificar a incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei Federal n.º 4.502/64 e, por conseguinte, a duplicação da sanção (setenta e cinco por cento) (§1.º, do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96)”.

Afirma que o dolo deve ser provado e não presumido e que “exige-se, no caso de sanções administrativas, a prova cabal de que o suposto infrator agiu animado por intenção específica de cometer a infração”.

Ressalta que “a imposição da multa pressupõe que, na fase administrativa, reste demonstrado de modo cabal que a conduta com o intuito de fraude e sonegação efetivamente ocorreu e, além disso, que foi animada por dolo”.

Ao final, pretende a recorrente que se exclua, portanto, a incidência do §1.º, do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96, uma vez que ausentes qualquer das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio por parte de HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, de modo a justificar a incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei Federal n.º 4.502/94 e, por conseguinte, a duplicação da sanção de 75% (setenta e cinco por cento).

#### **Q. INVALIDADE DO AUMENTO, NA ORDEM DE METADE, DA SANÇÃO PECUNIÁRIA PREVISTO NO §2.º, DO ART. 44 DA LEI N.º 9.430/96: AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO COMPLETA. IMPRECISÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL**

Quanto a previsão de agravamento da sanção, contudo, percebe-se serem três as possíveis causas apontadas em cada qual dos três incisos do referido parágrafo: (a) desatendimento tempestivo de intimação para prestar esclarecimentos; (b) desatendimento tempestivo de intimação para apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei Federal n.º 8.218/91; (c) desatendimento tempestivo de intimação para apresentar a

documentação técnica de que trata o art. 38 da Lei Federal n.º 9.430/96. Pela previsão legal, a infração a qualquer desses três deveres suficientemente demonstrada seria suficiente para aplicação do agravamento da sanção.

Afirma que não consta no TVF “ou de quaisquer dos autos de infração a identificação precisa de qual dos três incisos do § 2º, do art. 44 da Lei Federal 9.430/96 reputa enquadrada a infração”.

Alega que se trata “de um vício de forma praticado no ato a justificar sua invalidação, ainda que parcial”.

Assevera que “deficiente a fundamentação legal no ato que documenta o lançamento tributário quanto ao agravamento da multa aplicada, urge reconhecer a invalidade daquele por esse fundamento, ainda que, nesse particular, restrita ao agravamento”.

**R. DO DESCABIMENTO DO AUMENTO, NA ORDEM DE METADE, DA SANÇÃO PECUNIÁRIA PREVISTO NO §2º, DO ART. 44 DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96: AUSÊNCIA DE PROVA DA REGULAR INTIMAÇÃO DA CONTRIBUINTE.**

Sustenta a recorrente que “descabe aplicar aumento da sanção a qualquer dos sujeitos passivos, também, por um outro fundamento: ausência de intimação regular do sujeito passivo para cumprimento das diligências solicitadas”.

Diz que “o anexo 01.01 do TVF demonstra que a COOFSAÚDE COOPERATIVA DE TRABALHO (CNPJ/MF sob o n.º 07.747.357/0001-87) não foi pessoal e regularmente intimada acerca do Termo de Intimação Fiscal (TIF) 04 e seguintes”.

Assevera que “não havendo a correta informação ao sujeito passivo (COOSAUDE) sobre o TIF n.º 4 e seguintes, haja vista não ter ocorrido a intimação pessoal - tentada uma única vez - mas apenas a publicação de edital sem a específica descrição da informação a cumprir, vilipendiou-se um dos princípios cardeais do processo administrativo fiscal: o princípio da cientificação”.

Alega que “em virtude deste vício insanável, ao qual se arregimenta à nulidade apontada no ponto anterior, há de se declarar a invalidade quanto à aplicação da causa de agravamento de pena à metade prevista no § 2º do art. 44 da Lei Federal 9.430/96”.

Diz que mais um motivo para afastar o agravamento da multa em relação a ele é o fato de “durante todo o período da ação fiscal - e, inclusive, até o presente momento - estar em cumprimento de prisão preventiva domiciliar (arts. 317 e 318, inciso II, do CPP), de modo que, não apenas está (e estava) impossibilitado de manter contato com terceiros, sobretudo com os demais investigados na operação ‘Pityocampa’, como, também, de deixar sua residência a fim de buscar documentos porventura solicitados pela fiscalização, ou prestar-lhe esclarecimentos, conforme se infere da decisão que determinou a prisão preventiva domiciliar (doc. 13)”.

Afirma que a infração que se imputa a ele “a fim de justificar aplicação da sanção prevista no §2.º do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96 é daquelas integrantes da categoria de infração que somente podem ocorrer durante a ação fiscal”.

Assevera que “a responsabilidade tributária por infrações é de caráter eminentemente pessoal, de modo a exigir conduta específica do responsável a fim de que se justifique imputação da sanção, na forma dos arts. 136 e 137 do CTN”.

Aduz que “recebeu uma única intimação fiscal –‘Termo de Diligência Fiscal n.º 01’”, que, após pedido de prorrogação de prazo deferido, restou rigorosamente atendida “conforme, comprovam os documentos anexos, por meio da entrega de documentos em pen drive para serem juntados ao dossiê de entrega de documentos tombado sob o n.º 10070.001060/0419-31 (doc. 15)”.

Alega que não assiste razão para a fiscalização impor “o agravamento da sanção”, pois, mesmo em cumprimento de prisão preventiva domiciliar, “realizou o regular cumprimento quanto ao fornecimento de documentos e esclarecimentos a respeito do único termo de intimação que recebeu durante a ação fiscal”.

Diz que, devido à falta de fundamento, não pode ser responsabilizado em relação ao “aumento da sanção pecuniária previsto no §2.º, do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96”.

#### **S. A CIRCUNSTÂNCIA DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES DURANTE TODO O PERÍODO DA AÇÃO FISCAL ESTAR EM CUMPRIMENTO DE PRISÃO PREVENTIVA DOMICILIAR (ARTS. 317 E 318, INCISO II, DO CPP)**

Sobre a aplicação da causa de agravamento da sanção pecuniária, cumpre apontar mais um fundamento para afastar sua aplicação, alegado pelo recorrente: “como já dito anteriormente, a circunstância de, durante todo o período da ação fiscal – e, inclusive, até o presente momento – estar em cumprimento de prisão preventiva domiciliar (arts. 317 e 318, inciso II, do CPP164), de modo que, não apenas está (e estava) impossibilitado de manter contato com terceiros, sobretudo com os demais investigados na operação “Pityocampa”, como, também, de deixar sua residência a fim de buscar documentos porventura solicitados pela fiscalização, ou prestar-lhe esclarecimentos, conforme se infere da decisão que determinou a prisão preventiva domiciliar (documento comprobatório juntado sob doc. 12).”

Nada obstante, cumpre registrar que o ora recorrente, HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, somente recebeu uma única intimação fiscal – “Termo de Diligência Fiscal n.º 01” – para apresentação de um rol de 12 itens de diversos documentos, no prazo de 20 (vinte) dias. Recebeu a intimação via postal no dia 24/04/2019 – quando já estava em prisão domiciliar – e, no dia 03/05/2019, por intermédio de seu advogado, solicitou a prorrogação do prazo mercê tanto de sua condição de recluso e incomunicável em domicílio, como pelo volume de documentos exigidos – a comprovação de tudo isso se encontra no anexo 17-2 dos autos de infração.

E a esta única intimação restou rigorosamente atendida, conforme comprovam os documentos anexos, por meio da entrega de documentos em pen drive para serem juntados ao dossiê de entrega de documentos tombado sob o n.º 10070.001060/0419-31 (documento comprobatório juntado sob doc. 14).

Alega que, mesmo em cumprimento de prisão preventiva domiciliar, o recorrente realizou o regular cumprimento quanto ao fornecimento de documentos e esclarecimentos a respeito do único termo de intimação que recebeu durante a ação fiscal, na assistindo razão para a fiscalização impor-lhe o agravamento da sanção.

**T. ABSOLUTA IMPOSSIBILIDADE DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, ORA RECORRENTE, RESPONDER PELO AGRAVAMENTO DA MULTA APLICADA §2.º, DO ART. 44 DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96, EM RAZÃO DO CARÁTER PESSOAL DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES**

O Termo de Verificação Fiscal, ao expor os motivos pelos quais estava aplicando a causa de agravamento da sanção (§2.º do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96), expressamente dispôs (motivação): “tendo em vista que a COOFSAÚDE, regularmente intimada, deixou de atender às exigências contidas nos Termos de Intimação Fiscal 04 e subsequentes, as multas aplicadas foram agravadas em 50%”.

Resta mais do que evidente, portanto, que o aumento de 50% (cinquenta por cento) sobre a multa tributária – já, então estipulada em 150% (cento e cinquenta por cento) com espeque no §1.º, do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96 – teve por único fundamento, segundo a motivação do lançamento, o desatendimento, por parte da Coofsaúde.

Alega que desde 16/09/2015 – quando apresentou sua carta de renúncia ao cargo de Diretor Vice-Presidente da cooperativa (doc. 11) – HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, deixou de exercer qualquer poder estatutário ou de fato sobre a referida sociedade cooperativa, sequer frequentando sua sede. Já não mais a representou ou dirigiu em qualquer circunstância, mesmo nos impedimentos do Diretor Presidente.

Desta forma, entende que deve ser afastada a qualificadora da multa.

**U. O CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 225% (DUZENTOS E VINTE E CINCO POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO (ART. 44, INCISO I, §§1.º E 2.º, DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96)**

Alega a recorrente que o percentual da multa se afigura absolutamente irrazoável e confiscatório.

Não há um critério razoável para justificar a imposição ao contribuinte/responsável de uma multa em valor correspondente a quase três vezes o valor do tributo não pago, sem prejuízo de se cobrar o respectivo valor corrigido, acrescido de multa de mora e dos juros de mora, pois tal ato lhe representa um ônus pecuniário exacerbado, caracterizando a sanção como

um mero instrumento de apossamento, pelo Estado, de bens do particular sem que haja fundamento constitucional que o justifique.

Por essa razão, impende dar provimento ao presente recurso administrativo ao menos para reformar o acórdão a fim de excluir a multa aplicada, mercê de sua inconstitucionalidade por violar os princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação ao confisco.

### **RESPONSÁVEL HELTON MARZO DOURADO CASAES**

Nos aspectos inerentes ao responsável Helton Marzo Dourado Casaes, o contribuinte foi considerado intimado da decisão de piso, por meio de intimação via postal da decisão recorrida em 18.12.2020, apresentando Recurso Voluntário em 20.01.2021, adotando as seguintes razões recursais:

#### **1. Medida de Arrolamento – Exigência dos 30% do valor débito.**

Preliminarmente, ele apresenta alegação contra arrolamento de bens que teria sido realizado pelas autoridades fiscais, sobretudo contra a exigência de depósito prévio (ou arrolamento de bens) no montante correspondente a 30% (trinta por cento) do valor débito tributário discutido na esfera administrativa como requisito de admissibilidade inexorável ao conhecimento do recurso.

#### **2. Provas obtidas em desrespeito a ampla defesa e contraditório.**

Na sequência, a respeito da ilicitude das provas utilizadas para fins de lavratura do auto de infração, o julgador não apresentou na ementa o entendimento sobre o fato de que as provas foram produzidas por juízo incompetente. Apenas verificou a existência de contraditório e ampla defesa na produção das provas produzida em processos judiciais e administrativos dos quais o ora recorrente não participou.

#### **3. Provas obtidas em processos administrativos contra a cooperativa sem o contraditório e ampla defesa. Sem participação de Helton. Prova ilícita. Impossibilidade de empréstimo de provas. Oitivas de cada qual dos interessados e testemunhas sem a participação dos demais interessados e daqueles aos quais se imputa a sujeição passiva direta durante a ação fiscal. violação ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.**

Alega a recorrente, que no curso do procedimento fiscal, não lhe foi dado a oportunidade de se manifestar no momento da oitiva dos interrogados ou das testemunhas dos processos trabalhistas. Em outras palavras, foram violados o contraditório e a ampla defesa, bem como o devido processo legal.

Acrescenta que:

O processo administrativo referente ao relatório da CGU para averiguação da regularidade da COOFSAUDE fora realizado sem a oitiva dos investigados e dos sujeitos apontados como sujeitos passivos neste auto de infração. Como a própria Nota Técnica nº 5097/2018 (anexo

6.1) aponta, fora realizada a fiscalização no âmbito da secretaria de saúde da Prefeitura de Feira de Santana quanto a atuação de cooperativas de trabalho da área da saúde.

Num primeiro momento, só foram analisados os contratos de duas cooperativas: a COOFSAUDE e REDESAUDE, sem qualquer interrogatório dos cooperados. Ademais, tratou-se de equívocos realizados pela própria administração municipal quanto a regularidade do procedimento licitatório.

Além disso, a situação que poderia refletir na área fiscal corresponderia aos valores obtidos a título de suposto superfaturamento dos contratos. Mas tal item só foi analisado em face do período de janeiro de 2016 a junho de 2017 – período não englobado na presente autuação (exercício de 2015).

O ora recorrente foi indicado como representante da COOFSAUDE nas concorrências públicas nº 003/2016 e 006/2015, mas não foi ouvido pelos auditores.

Em outras palavras, fora um relatório construído com base em informações provenientes da análise dos contratos e editais criados pela própria Prefeitura de Feira de Santana, bem como diante de oitivas de depoimentos de Evandro Alves de Oliveira, Marcos Moreira de Sousa, Haroldo Mardem Dourado Casaes e Eugênio Nascimento Ramalho. Mas em nenhum momento fora ouvido Helton Marzo Dourado Casaes.

Ainda sobre as provas obtidas por meio de processos administrativos sem a participação do ora impugnante para que pudesse se manifestar sobre as provas produzidas em seu desfavor, há o auto de infração nº 21.623.898-6 proveniente de fiscalização do Ministério do Trabalho na sede da cooperativa, no local de trabalho situado na Fundação Hospitalar de Feira de Santana, análise de documentos e de entrevista com preposto. Ademais, só foram mencionados os exercícios de 2016 e 2017, de forma que não se pode ter como elemento probatório do exercício de 2015 este referido relatório.

Mas não é só. Os documentos anexados e enumerados em 8.1.1, 8.1.2 e 8.1.3 nos itens ao TFV se encontram com páginas com numeração avulsas, de forma que faltam páginas do relatório, não sendo possível a compreensão do texto na sua íntegra. Isso significa violação ao acesso à informação para fins de realização do contraditório na oportunidade desta impugnação.

Sobre a Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público do Trabalho mencionada no TFV, apenas fora apensada a inicial. O próprio TFV confirma que a origem da ACP é o inquérito civil nº 000066.2009.05.006/3. Ou seja, foram analisados anos anteriores ao próprio exercício alvo da presente autuação. Isso significa que não pode tal prova embasar a autuação para desconsiderar a cooperativa como tal no exercício de 2015, posto que não é apta para provar a verdade jurídica a ser considerada para fins de incidência da norma tributária.

Cabe ressaltar que os auditores fiscais da RFB relatam que houve uma sentença da referida ACP proferida em 06/02/2019, mas tal decisão não fora anexada junto aos demais documentos que compõe o TVF nº 05.0.01.00-2018-00379-6, de forma que não há como se

concluir qualquer ilegalidade da conduta da COOFSAUDE, nem mesmo em face da conduta do ora impugnante. Apenas fizeram menção da inicial da ACP, relatando os diversos depoimentos de pessoas supostamente cooperadas. Ademais, em momento algum fora citado o nome do impugnante nestes depoimentos, nem ele próprio fora ouvido. Quiçá fora o impugnante intimado para se manifestar sobre os depoimentos colhidos pelo Ministério Público do Trabalho, de forma que não foram respeitados o contraditório e a ampla defesa.

Em síntese, a recorrente alega que não haveria como identificar que está exercendo seu direito de contraditório e ampla defesa no seu máximo grau, havendo violação do devido processo legal, por conta das próprias limitações do contexto fático e processual em que se encontra, além das situações mencionadas.

**4.Compartilhamento de elementos probatórios colhidos em Ação Penal por juízo absolutamente incompetente, sem menção específica da autorização do compartilhamento para fins tributários. Autorização posterior do compartilhamento por Juízo absolutamente incompetente.**

Segundo a recorrente, o compartilhamento de provas provenientes da quebra de sigilo bancário e telefônica, bem como dos documentos apreendidos por conta de ordem judicial fora determinado nos seguintes termos:

Alega ainda, que tal decisão apenas se pautou em requisitar o compartilhamento com os referidos órgãos, mas sem indicar o fim de apurações tributárias. Ademais, nem mesmo as autorizações judiciais quanto a busca e apreensão dos documentos do impugnante e da quebra de sigilo bancário e telefônico determinaram que havia um fim específico destinado a apuração de tributos.

Assim, se não há menção de que as provas obtidas seriam utilizadas para fins fiscais, também não poderiam lastrear o lançamento tributário. Primeiro por conta da incompetência do juízo já declarada pelo próprio. Segundo por conta da instauração de procedimento administrativo por órgão de controle e compartilhamento para fins criminais sem a anuência do judiciário. Por fim, não houve menção de que os documentos seriam utilizados para fins fiscais, considerando-se que tais documentos têm sido utilizados de forma arbitrária para justificar os fatos narrados no TVF.

**5. Lançamento realizado consubstanciado em provas ilícitas. Juízo incompetente da ação penal. Teoria dos frutos da árvore envenenada, incidindo sobre o lançamento tributário.**

Alega a recorrente, que as provas derivadas de provas ilícitas consideradas nesse processo, foram decorrentes do relatório da CGU e da operação Pityocampa e, cujo juízo se declarou incompetente de forma absoluta por conta do interesse da União nos autos.

Entende que, sem os referidos documentos provenientes de tal autuação, a autoridade fiscal nem conseguiria compor as provas. Ademais, entende que não se poderia falar

que as referidas provas obtidas de forma ilícita serviriam como novo critério de apuração ou processos de fiscalização, por conta do § 1º, do art. 144 do CTN.

Isto porque a utilização de prova ilícita, porque proibida pela legislação então vigente, sem aptidão para certificar a ocorrência de um determinado fato e seu perfeito enquadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma tributária.

**6.Ausência de validade do lançamento. Provas documentais referentes a fatos anteriores e posteriores à época do fato gerador. Meros indícios. Impossibilidade de utilização como prova de infrações para efeitos sobre o lançamento tributário** Quanto a esse tópico, a recorrente entende que não fora verificado pelos auditores e pelo julgador que as provas devem ser contemporâneas à época do fato gerador, afinal há a máxima a respeito da aplicabilidade da lei vigente à época do fato gerador, como forma de garantir a segurança jurídica na relação entre contribuinte e Estado.

Porém, considerando que as provas utilizadas pelos auditores são extemporâneas à época do fato gerador analisado, alegam que não podem subsistir, nem mesmo serem fundamento fático e probatório para os fatos geradores indicados pelos auditores.

Inferem que os documentos utilizados como motivadores da desconsideração da cooperativa como empresa de intermediação de serviços tratam de período diversos do exercício considerado pelos auditores fiscais neste auto de infração.

Não podem ser utilizados como provas ou como motivação para fins de identificação das infrações elencadas pelos auditores em face da cooperativa e do ora recorrente, afinal não se refere ao fato gerador que buscam comprovar.

Alega que não se pode considerar aqui a presunção de validade de um ato administrativo quando se está diante de um ato contrário a própria lei. Em outras palavras, não poderia considerar como ocorrido o fato gerador diante de provas que se referem a outros períodos, outros exercícios ou outros fatos que não se relacionam com o recorrente e a COOFSAUDE.

Isso significa que a presente autuação para ser considerada válida deve corresponder ao preenchimento dos requisitos de um ato administrativo, dentre eles o motivo e a motivação.

Pois, se são apresentados documentos que se referem a fatos não compreendidos durante o período do exercício de 2016, tem-se que se tratar de fato sem motivação e sem motivo, posto que os fundamentos utilizados para ele são inadequados. É, pois, inválido este auto de infração.

Por fim, entende que sem a comprovação do motivo, ou melhor, dos fatos do exercício de 2015, também não é válida a motivação, pois a descrição dos fatos jurídicos tributários do presente auto de infração não encontra supedâneo probatório e fático.

**7.Domicílio fiscal do contribuinte. Incompetência das autoridades fiscais para a autuação. Nulidade do lançamento tributário. Domicílio tributário do contribuinte desrespeitado.** Quanto a este ponto, a recorrente menciona que o seu domicílio é o Município de Feira de Santana e compete a autoridade fiscal sua atuação na Cidade de Salvador-BA. O auto de infração foi lavrado em local distinto do domicílio do impugnante.

Sendo assim, a autoridade fiscal agiu em inconformismo com a disposição do art. 7º da Lei 2354/54, artigo este que a autoridade fiscal utiliza como fundamento no termo de diligência, caracterizando controversa ao caso: utiliza um artigo para fundamentar o auto de infração, mas não cumpre os requisitos expressos do mesmo artigo.

**8.Da conduta ilegal dos auditores fiscais nos termos diligência enviado a HDMC e a Helton Marzo. Violação aos artigos 195 e 196 do CTN. Dever de preenchimento dos requisitos legais do ato administrativo. Nulidade. Dever do contribuinte de apresentação apenas de livros obrigatórios. Violação a intimidade e ao seu sigilo.**

Assevera que as autoridades fiscais enviaram para a “HMDT SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA, MÉDICOS E LABORATORIAL, CNPJ sob o nº 06.925.173/0001-05” o Termo de Diligência Fiscal nº 02, recebido em 04 de abril de 2019, “reiterando o pedido de apresentação dos documentos que supostamente não foram apresentados pela empresa do impugnante em face do TDF 01, além de requerer informações relativas as operações que envolviam terceiros, além da COOFSAUDE COOPERATIVA DE TRABALHO”.

Assevera que em resposta, a representante da referida empresa “apresentou os documentos requisitados, bem como informou que fora requerido ao Ministério Público a liberação de acesso aos documentos da HMDT apreendidos para atender as demandas da RFB”. Diz que “em relação às novas demandas, informou que as prestações de serviço a COOFSAUDE foram realizadas pelo ora impugnante, além de informar que os sócios da HMDT foram remunerados mediante distribuição de lucros”.

Alega a recorrente que foram enviados quatro termos de diligência para o recorrente e sua empresa, HMDT. Em todos eles não foram possíveis verificar os requisitos do art. 5º da portaria 6.478 de 2017, expedida pela RFB.

Não foram identificados nos termos quaisquer tributos que seriam alvos do procedimento fiscal. Não obstante a apresentação de diversos artigos na fundamentação do primeiro parágrafo dos termos de diligência, tem-se que os dispositivos legais informados tratam de procedimento de fiscalização do IR e de contribuições sociais, sem incluir a CSLL, IRPJ, contribuições previdenciárias.

Em verdade, a mera indicação do artigo 7º do Decreto Lei 70235/1972 serviu como base para que os auditores iniciassem o procedimento fiscal, mas sem o devido cuidado de obedecer aos requisitos previstos na portaria 6.478 de 2017.

Ademais, acrescenta que nem sequer fora enviado termo de diligência fiscal para os sócios da HMDC de forma específica, razão pela qual a referida exigência se torna nula e demonstrativa de abuso de poder da autoridade administrativa.

**9. Impossibilidade de apresentação de documentos pelo recorrente. Desconsideração dos documentos apresentados pela pessoa jurídica HMDC. Conclusões sem suporte fático probatório das infrações supostamente realizadas pelo requerente.**

Os termos de diligência direcionados a pessoa jurídica foram atendidos, mas o termo de diligência direcionado ao impugnante nem sequer chegou a seu conhecimento.

Alega que essas são as razões pelas quais o recorrente não pode responder aos Termos de Diligência emitidos pelos auditores que subscreveram o presente auto de infração.

No entanto, menciona que a maioria dos documentos já estavam na posse da Receita Federal do Brasil em razão do compartilhamento de provas obtidas durante a operação Pityocampa, bem como por conta dos documentos apresentados na oportunidade da lavratura do auto de infração nº 10530-728.422/2017-65.

Afirma que “a legislação pertinente a emissão de nota fiscal de prestação de serviço se apresenta de forma clara para considerar que só poderá ser realizada se efetivamente ocorrer a operação”. Cita o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.846/1994.

Assevera que “o registro dos valores que adentraram nas contas da HMDC bem como as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica são fatos que levam a crer que houve a prestação de serviços”.

Aduz que “no caso do presente auto de infração, as notas fiscais foram emitidas após a prestação de serviços por parte do impugnante”. Ressalta que “inclusive, fora realizado o pagamento do ISSQN em razão de tais serviços prestados, como bem identificaram os auditores”.

Diz que “as notas estabelecem em suas descrições a prestação de serviços médicos e odontológicos, além de consultas e exames de ultrassom”. Alega que “esses serviços estão incluídos dentro do objeto social da HMDC, conforme a última alteração do contrato social, em 2011, vigente à época do exercício considerado no auto de infração”. Que “há relação de notas fiscais emitidas em face de planos de saúde no exercício considerado no presente auto de infração, demonstrando que havia, sim, prestação de serviço por parte dos sócios e do ora impugnante no âmbito da HMDC”

Frisa que “a referida pessoa jurídica, da qual o impugnante é sócio administrador, foi constituída desde 12 de julho de 2004, muito antes da própria instituição da COOFSAUDE”. Alega que “isso significa que não se trata de empresa criada com o fim de burlar a fiscalização tributária ou o pagamento de tributos”.

Ressalta que “as clínicas médicas e odontológicas são obrigadas a terem contrato com empresa específica para fins de destinação de resíduos sólidos que não podem ser

descartados no meio ambiente de foram indiscriminadas, pois são considerados como lixo hospitalar”.

Alega que “os diversos recibos entregues a seus pacientes em razão de realização de procedimentos específicos” também comprovam “a efetiva prestação de serviços pelo impugnante”.

**10. Deficiência na descrição de suposta infração de forma específica na análise da participação do recorrente. Investigação além dos fatos destacados no termo de fiscalização. Cargo de coordenador de contratos de prestação de serviços da cooperativa. Procuração da diretoria com poderes especiais.**

Diante do interrogatório, tem-se que o recorrente prestava serviço para a Cooperativa como coordenador de contratos, além de prestar o serviço de odontologia, como acima referido. Em relação ao cargo de coordenador de contratos, trata-se de função específica dentro da organização de uma empresa ou cooperativa, com vistas a facilitar e orientar o cumprimento dos contratos celebrados com outros sujeitos.

Dessa forma, alega a recorrente que prestava serviço pra gerir os contratos da cooperativa, coordenando a sua execução e manutenção, bem como elaborando relatórios. Cabe ressaltar, inclusive, que fora escolhido para tal função, por conta de estar naquele período se especializando em gestão de cooperativas e seus contratos, com o fim de garantir o melhor serviço prestado a cooperativa.

Dessa forma, as funções de um coordenador de contrato no âmbito de uma cooperativa não correspondem a um cargo de administrador ou de gerente desta. Isto porque as suas funções são bem delimitadas e direcionadas ao cumprimento dos contratos celebrados com a cooperativa e órgãos públicos ou entes privados. Mas para realizar tais funções perante os contratantes, o recorrente precisava de procuração com poderes específicos concedida pelos diretores da cooperativa ou por quem detinha poderes para tanto.

A comprovação de que as atividades do recorrente eram válidas está no fato de que o auditor da RFB, no processo administrativo fiscal nº 10530-728.422/2017-65, considerou-o como sujeito que não poderia o impugnante retirar da base de cálculo do IRPF os valores recebidos a título de diárias e ajuda de custo, haja vista a não eventualidade dos deslocamentos, bem como diante da forma de cálculo dos valores sobre os montantes que recebia pelo serviço prestado à COOFSAUDE.

Alega a recorrente que tais fatos devem ser considerados no julgamento deste auto de infração, posto que se reconhece o ora recorrente como mero cooperado sem qualquer poder para administrar a cooperativa.

**11. Ausência de suporte fático-probatório para justificar a imputação de sujeição passiva indireta ao recorrente. Impossibilidade de responsabilizar o cooperado não integrante do corpo diretivo por dívidas tributárias da cooperativa. Inexistência de previsão de**

**responsabilidade tributária para suposto administrador de fato. Impossibilidade de imputação de responsabilidade por infração.**

O recorrente alega que em momento algum participou do conselho administrativo ou diretivo da COOFSAÚDE, desde quando adentrou na cooperativa como cooperado até o presente momento.

Ademais, o fato de ser coordenador de contratos não permite concluir que exercia cargo de direção da cooperativa, tampouco o fato de prestar serviços odontológicos para a cooperativa.

A justificativa por receber valores volumosos pela realização de seus serviços como odontólogo e coordenador de contratos não serve de alicerce para instituir a responsabilidade tributária do recorrente. Como odontólogo recebia pelos serviços prestados a terceiros ou até mesmo para os próprios cooperados, enquanto como coordenador de contratos recebia um valor proveniente do serviço prestado, diárias e ajuda de custos, bem como uma comissão pela celebração dos contratos – não há nada ilegal neste ponto.

Ocorre que os auditores que lavraram este auto de infração alegam que a responsabilidade do recorrente pelas dívidas tributárias da cooperativa na qualidade de responsável solidário se daria por conta de suposta administração de fato exercida pelo recorrente cooperado.

Alega que não houve delimitação específica da conduta do recorrente para caracterizar a sujeição passiva na qualidade de responsável por interesse comum na situação que constituísse o fato gerador da obrigação principal, ou no caso de ser designado expressamente por lei.

Em relação ao inciso I do art. 124 do CTN, demonstra-se que o recorrente apenas prestava seu serviço como cooperado para terceiros e a favor da cooperativa, sendo no primeiro caso como odontólogo e no segundo caso como coordenador de contratos da própria cooperativa. Dessa forma, não só o impugnante deveria responder pelo interesse comum ao fato gerador que deu azo a suposta infração tributária realizada pela cooperativa, mas também todos os cooperados que possuíam interesse no desenvolvimento das atividades da cooperativa.

Por fim, o conceito de interesse comum, via de regra atrelado ao interesse jurídico, ou seja, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos. Dessa forma, não se poderia atrelar a responsabilidade ao impugnante, pois se encontra nas seguintes situações: a) como prestador de serviço a cooperativa e aos cooperados, como coordenador de contratos; b) prestador de serviços odontológicos a cooperados e a terceiros.

Em relação à responsabilidade pelo artigo 137 do CTN, alega que neste caso as autoridades fiscais deveriam comprovar o colo do impugnante na realização das infrações contra o

ordenamento jurídico, afinal a norma determina que se comprove o dolo, o aspecto subjetivo do agente para fins de imposição da responsabilidade solidária.

Aduz ainda, a recorrente que não possuía poder de comando da cooperativa instituído de forma expressa no estatuto social, nem mesmo fora eleito como integrante dos órgãos que tratavam da administração e direção da cooperativa. A mera gestão de contrato para melhor cumpri-los em face dos órgãos públicos ou entes privados, bem como a participação em licitação com procuração com poderes especiais para tanto não conduz a conclusão de era administrador de fato, como pretende reconhecer os auditores.

Acrescenta que nunca foi integrante do conselho deliberativo, presidência, fiscal ou diretivo, conformam atestam os documentos em anexo ao TVF, nem mesmo atuou sem procuração com poderes específicos em licitações. Ademais, não há qualquer norma que determine a imposição da incidência do artigo 135 do CTN em face de supostos “administradores de fato”.

**12. Ausência de tipicidade de conduta criminosa. Impossibilidade de se imputar o crime, pois não é solidário e não tem infração em relação a ele. Não há dolo em relação ao não pagamento do tributo** O recorrente alega “que não caberia se falar em imposição de crimes contra a ordem tributária em face” dele, pois “não se comprovam as condutas previstas no artigo 1º e 2º da Lei 8137/1990”.

Neste tópico, a recorrente alega que os auditores não lograram êxito em comprovar o dolo por parte da recorrente em relação aos atos supostamente praticados para cometer as fraudes.

Nem mesmo os seus interrogatórios colacionados aos anexos do TVF que consubstancia este auto de infração prestam a ratificar o suposto conluio que as autoridades administrativas afirmam.

Ademais, sequer provaram que o impugnante era supostamente administrador de fato, conforme disposto alhures.

Por fim, dispõe que, ainda que se considere que a responsabilidade criminal por conta da ausência de pagamento de qualquer tributo pela cooperativa deva recair sobre o ora recorrente, há que se observar que os responsáveis administrativos pela cooperativa em momento algum se negaram a pagar tributos. Ademais, a cooperativa já existe desde 2005, cumprindo suas obrigações tributárias a título de pagamento de tributo e de envio de declarações de forma correta. Diante disso, se fosse uma cooperativa irregular ou criada para realização de alguma fraude, desde o início de suas atividades o fisco atuaria com o fim de fiscalizar suas atividades e impor a responsabilidade tributária a quem competia.

### **13. Caráter confiscatório da multa de 225%**

Em síntese, a recorrente alega que as multas devem guardar proporção com o valor da prestação tributária, sob pena de destruição da fonte pagadora, e violar a capacidade

contributiva e o princípio do não confisco. Sendo assim, mister se faz o reconhecimento da exorbitância da multa de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o valor total do tributo, e, portanto, da necessidade de sua exclusão.

### **RESPONSÁVEL SALOMÃO ABUD DO VALLE**

Nos aspectos inerentes ao responsável Salomão Abud do Valle, doravante denominado Salomão, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, adotando às seguintes razões recursais:

“Os autos de infração lavrados contra a COOFSAÚDE - Cooperativa de Trabalho estão lastreados em diversas acusações que já são objeto de processo penal do qual o Impugnante é parte e em relação às quais ele ainda não pôde exaurir plenamente o seu direito de defesa, nem ao devido processo legal, nem tampouco ao contraditório”.

Alega que “em que pese a decisão de primeira instância tenha entendido que “o fato de alguns elementos de prova coletados em procedimentos e diligências realizados pelo Ministério Público (GAECO) na esfera penal terem sido utilizados para fundamentar os lançamentos dos créditos e as imputações de responsabilidade solidária efetuados nas autuações hostilizadas não torna o julgamento das impugnações apresentadas contra estas (autuações) dependente do resultado da ação penal ajuizada contra o Sr. Salomão Abud do Valle”, cumpre esclarecer que até o momento o Recorrente não foi citado nos autos de onde foram colhidos tais elementos de provas, não podendo ainda hoje, em relação a tais fatos e acusações, se manifestar nem se defender, havendo no presente caso incontestável violação do seu direito de defesa, do contraditório e do devido processo legal.” Acrescenta que, “a decisão de primeira instância ainda não foram objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, nem o Recorrente pôde em relação a eles se manifestar ou se defender, havendo a concreta possibilidade de serem anulados por vícios ou de serem afastados como meio hábil de prova das acusações formuladas”.

Aduz que “em razão disto, fica também evidenciada a manifesta violação à ampla defesa do Impugnante e por via reflexa a também manifesta violação ao devido processo legal e ao contraditório com todas as garantias decorrentes, que lhe são expressamente asseguradas no art. 5º da Constituição Federal”.

Afirma que as autoridades fiscais, ao lhe imputarem responsabilidade solidária, não esclareceram “de forma suficiente o que se deveria entender por ‘gerência’ no contexto da cooperativa”.

Assevera que, por não ser “sócio da pessoa jurídica autuada, a responsabilidade a si imputada no presente lançamento, seja a solidária, seja a subsidiária, não se presume, necessitando ser inequivocamente comprovada”.

Menciona que os créditos lançados decorrem de ato ilegal porque “não foi observado o rito processual legítimo para a desconsideração da personalidade jurídica”, que no seu entendimento é “aquele previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil”.

Alega que a aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código pressupõe “a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Assevera que, ante a falta de legislação específica que trate dos procedimentos especificados no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, deveria ter sido observado o rito processual estabelecido no Código de Processo Civil para desconsideração da personalidade jurídica.

Ao final, os pedidos foram assim formulados:

Helton Marzo Dourado Casaes –

Que dê provimento no sentido de reformar a decisão administrativa proferida pela 5.<sup>a</sup> turma da DRJ 09, a fim de julgar absolutamente improcedente o lançamento materializado nos autos do processo administrativo tombado sob o n.º 10580-720.898/2020-68.

Haroldo Mardem Dourado Casaes –

Que dê provimento no sentido de invalidar a decisão de primeiro grau em função da violação ao contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e do direito à prova, em razão de não se ter acolhido o pedido de determinação para juntada de documentos e não se ter deferido a realização da prova pericial, na forma requerida na impugnação, determinando-se, por esse motivo, o retorno dos autos à primeira instância a fim de sejam juntados os documentos solicitados, bem assim produzida a prova pericial requerida desde a defesa administrativa apresentada pelo ora recorrente.

Que decrete a invalidade do auto de infração tombado sob o n.º 10580-720.898/2020-68, lavrado mercê do termo de distribuição de procedimento fiscal de n.º 0500100.2018.00379, por todos os vícios apontados acima na defesa e reafirmados neste recurso, tanto pelos que implicam violação às garantias constitucionais do processo e do procedimento como pelos que exprimem violação de princípios e regras aplicáveis à ação fiscal.

Que dê provimento ao presente recurso, decrete a invalidade do auto de infração tombado sob o n.º 10580-720.898/2020-68, lavrado mercê do termo de distribuição de procedimento fiscal de n.º 0500100.2018.00379, em função dos inúmeros vícios de motivo e motivação expostos na impugnação e minuciosamente reiterados nestas razões de recurso, com a redarguição dos fundamentos da decisão de primeiro grau ora impugnada.

Que dê provimento ao presente recurso voluntário, reconhecendo a ausência de responsabilidade tributária solidária ou subsidiária de Haroldo Mardem Dourado Casaes, na forma do art. 124, inciso II, e art. 135, inciso III, ambos do CTN, pelos diversos motivos expendidos na impugnação e minuciosamente reiterados nestas razões de recurso, com a redarguição dos fundamentos da decisão de primeiro grau ora impugnada, relacionados tanto à ausência de conduta, como a ausência de prova de incorrência nos mencionados dispositivos legais, excluindo-o da sujeição passiva dos créditos ora impugnados.

Que dê provimento ao presente recurso para: (a) determinar a exclusão da base de cálculo dos tributos objeto do lançamento impugnado de todas as parcelas apontadas na defesa e minuciosamente reiterados nestas razões de recurso, com a redarguição dos fundamentos da decisão de primeiro grau ora impugnada conforme fundamentação supra; (b) determinar a exclusão da aplicação da multa de ofício, de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no art. 44, inciso i, da lei federal n.º 9.430/1996 – e, consequentemente, todas as demais –, pelos motivos anteriormente expostos, máxime pela ausência de qualquer elemento subjetivo por parte do ora recorrente; (c) determinar a exclusão da aplicação da qualificação da sanção prevista no §1.º do art. 44 da lei federal n.º 9.430/1996 haja vista a absoluta ausência de dolo, fraude ou conluio por parte do ora recorrente; (d) determinar a exclusão da aplicação do agravamento da sanção prevista no §2.º do art. 44 da lei federal n.º 9.430/1996, mercê nos motivos expostos acima, principalmente em razão de a intimação a que alude o preceito não ter sido dirigida ou recebida pelo ora recorrente, o qual responderá à única intimação fiscal que recebera durante a ação fiscal; (e) excluir a multa de 225% (duzentos e vinte cinco por cento) sobre o valor do tributo aplicada com base no art. 44, inciso i, §§1.º e 2.º, da lei federal n.º 9.430/1996, em razão de seu nítido caráter confiscatório irrazoável e desproporcional; (f) limitar a responsabilidade do recorrente, aos fatos geradores ocorridos até 16/09/2015, data em que apresentou a renúncia ao cargo de diretor vice-presidente da Coofsaúde Cooperativa de Trabalho (CNPJ/MF sob o n.º 07.747.357/0001-87).

Salomão Abud do Valle –

Requer que seja declarada a nulidade do Acórdão 109-004.823 DRJ09, do respectivo termo de atribuições solidária por falta dos pressupostos de validade; ou julgar improcedentes os autos de infração; ou excluir a sua responsabilidade solidária; ou ainda deixar de aplicar-lhe as penalidades agravadas e qualificadas.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Erro! Fonte de referência não encontrada., Relator.

### JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE E TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Os Recursos Voluntários devem reunir os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação, para que se possa tomar conhecimento.

Ressalvo que, em razão da Pandemia da Covid-19, os prazos para a prática de atos processuais perante a Receita Federal estavam suspensos entre os dias 23.03.2020 a 31.08.2020, nos termos da Portaria RFB n. 543/2020, posteriormente revogada pelas Portarias RFB n. 936, 1087 e 4261, de 28 de agosto de 2020, reestabelecendo os prazos processuais a partir de 01.09.2020.

Assim, a recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 18/06/2020 (fl. 9454), apresentando o Recurso Voluntário no dia 29/09/2020, ou seja, **dentro do prazo de 30 dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

O responsável Helton Marzo Dourado Casaes, intimado do teor do acórdão recorrido em 18/09/2020 (fl. 9461), apresentou o Recurso Voluntário no dia 21/01/2021 (fl. 9851). Sendo assim, **fora do prazo** de 30 dias, não devendo ser conhecido.

O responsável Haroldo Mardem Dourado Casaes, intimado do teor do acórdão recorrido em 28/07/2020 (fl. 9457), apresentou o Recurso Voluntário no dia 27/08/2020 (fl. 9473 a 9733), ou seja, **dentro do prazo** de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Em relação ao responsável Salomão Abud do Valle, o mesmo foi intimado do teor do acórdão recorrido em 28/07/2020 (fl. 9459), apresentando o Recurso Voluntário no dia 29/09/2020 (fls. 9825 a 9848), ou seja, **dentro do prazo** de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Destaca-se, por fim, que além daquele que apresentou seu recurso intempestivamente, os demais responsáveis arrolados pela fiscalização não apresentaram Recurso Voluntário.

## PRELIMINARES

Preliminarmente, destaca-se que todos os processos de nºs 10530.727840/2019-05, 10530.722356/2020-15 e 10580.720898/2020-68, foram distribuídos para essa Turma de Julgamento e para o mesmo relator, não havendo qualquer risco de ocorrerem julgamentos conflitantes ou que enseje a aplicação da concomitância. Sendo assim, passo à análise das preliminares.

## ACERCA DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE TDPF SOBRE A CSLL E DA ATUAÇÃO FISCAL ALÉM DOS LIMITES FIXADOS NO TDpf

A Recorrente, em sua peça de defesa, suscitou que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal não continha ordem para fiscalização da CSLL, e que, em nenhum momento, havia sido dado ciência ao sujeito passivo acerca dos tributos objeto da fiscalização.

Neste caso, ao não inovar os argumentos adotados na peça impugnatória e, filiando-me a decisão de primeira instância, reproduzo o idêntico entendimento, de modo que, ainda que o lançamento relativo a CSLL não tenha sido indicado originalmente no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, os mesmos elementos de prova relativos ao IRPJ abarcam a CSLL, não merecendo, portanto, prosperar as alegações da recorrente.

Observa-se, que tal situação incorrida perfaz ao dispositivo previsto no artigo 8º da Portaria RFB nº 6.478/2017:

Art. 8º Quando procedimento de fiscalização relativo a tributo objeto do TDpf-F identificar infração relativa a outros tributos, com base nos mesmos elementos de

prova, esses tributos serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

Com efeito, não há que se falar em cerceamento do direito a ampla defesa e ao contraditório, até porque esse direito, no âmbito do procedimento fiscal, deve ser exercido após o lançamento, ou seja, a partir do momento em que se instaura o litígio.

Da mesma forma, é totalmente improcedente a alegação da recorrente de que as diligências efetuadas durante o procedimento de fiscalização seriam nulas, devido a suposto vício no TDPF. Inadvertidamente, a recorrente não observou que tal situação também encontra lastro normativo, conforme o artigo 5º, III, da Portaria RFB nº 6.478/2017.

#### **DA UTILIZAÇÃO DE PROVA ILÍCITA NA FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL**

Em relação à alegação de nulidade, por indevido compartilhamento de informações, depoimentos e outros elementos probatórios colhidos de autos processuais dos quais a recorrente não é parte ou, de autos nos quais ela ainda não pôde se defender (Notas Técnicas da CGU), entendo que não merece lograr qualquer êxito.

Há de se observar, que a recorrente desconsiderou o fato de que os elementos de prova decorrentes das Notas Técnicas da CGU 5097/2018 e 5108/2018, ocorreram após a fiscalização da CGU e, ainda no curso da fiscalização tributária, não podendo se falar em instauração de litígio ou até de eventuais acusados.

Diante do Princípio Inquisitorial, não há que se falar em violação a ampla defesa e ao contraditório, pois, o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal assegura apenas aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o que não é o caso.

Ademais, há uma decisão judicial, que autorizou o compartilhamento de provas, conforme pode se ver:

Isto posto, **DEFIRO A AUTORIZAÇÃO para que sejam compartilhadas as informações/dados/relatórios sigilosos produzidos a partir das autorizações judiciais deferidas nos autos nº 0323948-84.2017.8.05.0001 (e antigo nº 0301605-51.2017.8.05.0080), possibilitando a utilização de cópias integrais (ou de quaisquer de suas partes) por outros órgãos estatais que venham a se revelar eventualmente competentes para a apuração de responsabilidades em outras instâncias.**

Desta forma, não que se falar em provas ilícitas, uma vez que a própria decisão judicial permitiu a utilização de cópias integrais por outros órgãos, inclusive a RFB.

#### **DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA COOPERATIVA E DO INDEVIDO ENQUADRAMENTO COMO SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Em relação à desconsideração da personalidade jurídica da cooperativa e seu posterior enquadramento como empresa, a decisão de primeira instância alega que os atos foram realizados com fundamentos legais, conforme os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional:

“Cabe ressaltar que dentro de suas prerrogativas legais, decorrentes dos artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional, as autoridades fiscais (auditores-fiscais da RFB) têm o poder-dever de fiscalizar e identificar, conforme a situação fática apresentada, a realidade dos fatos geradores ocorridos, isto é, a verdade material, em detrimento dos aspectos meramente formais dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte. Não se pode conceber que a situação de regularidade cadastral, contábil e contratual entre os envolvidos implique a “homologação tácita” de tal contexto, por parte do Fisco, impossibilitando posteriores verificações quanto à real natureza das operações e fatos pertinentes. Admitir-se isso significaria inviabilizar por completo as atividades de fiscalização da Receita Federal do Brasil.” (pag. 116)

A recorrente alega que apresentou farta documentação, demonstrando a perfeita adequação da realidade fática à sua forma societária, entendendo que atendeu o cumprimento de todos os requisitos legais.

Não obstante a juntada de documentos por parte da recorrente, é cediço que o enquadramento da cooperativa, equiparada a sociedade empresária, não tem o condão de afastar o lançamento tributário, tendo em vista que os atos empreendidos à título de prestação de serviços a terceiros por cooperativa de trabalho não podem serem reenquadrados.

Soma-se a esse entendimento, diversos acórdãos no âmbito do Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)  
Ano-calendário: 2010 COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS.  
SEGREGAÇÃO DOS VALORES.

Pacificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática do artigo 543-C do CPC/1973 (artigo 1.036, do CPC/2015), o entendimento de que o IRPJ incide sobre as receitas oriundas de atos não cooperativos realizados pelas cooperativas de trabalho, cabe ao contribuinte segregar referida rubrica da que registra os rendimentos derivados de atos cooperativos, de forma a impor sobre os primeiros a necessária tributação. Verificado nos autos, mediante diligência realizada, a correta separação das duas receitas, impõe-se afastar a tributação sobre o resultado derivado de atos cooperativos e manter os que digam respeito a atos não cooperativos. Lançamento procedente em parte.

(...) (Acórdão nº 1402-004.329, CARF, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator Paulo Mateus Ciccone. Sessão de 11 de dezembro de 2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2003

COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERCEIROS TOMADORES. ATO NÃO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO.

Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.

Os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestado por seus associados a outra pessoa, associada ou não, por se tratar de ato não cooperativo, estão sujeitos ao IRPJ.

(...) Acórdão nº 9101-004.349, CARF, 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS da 1ª Seção. Relatora: Viviane Vidal Wagner. Sessão de 11 de setembro de 2019.

Neste caso, portanto, entendo que não devem prosperar as alegações suscitadas.

#### **DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA CONTÁBIL**

Neste ponto, a Recorrente reitera o pedido de realização de diligência e perícia contábil, alegando que elaborou três quesitos:

1º) Os pagamentos feitos às pessoas físicas glosados no presente lançamento são os mesmos que integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do IR Fonte (35%)? (Vide PAFs 10530-727.840/2019-96 e 10580-724.539.2019-46)

2º) Os totais das diferenças GFIP X BANCO dos anos de 2015 e 2016 (cf anexo 01 do TIF 04) foram glosados integralmente no ano de 2015?

3º) Os valores pagos no banco a título de indenizações e condenações trabalhistas aos respectivos reclamantes e/ou a seus advogados conforme atas e sentenças anexas aos processos e à presente impugnação foram objeto de glosa no presente lançamento?

Não obstante os quesitos apresentados terem sido apresentados, há de se observar que se trata de questões já esclarecidas, conforme elementos probatórios previamente juntados pela própria recorrente. Vejamos:

No primeiro quesito, se trata do lançamento de IRRF, absolutamente nada a ver com o objeto desse litígio.

Quanto ao segundo quesito, observa-se que não foi considerado nenhum pagamento/despesa de 2016 nos autos de infração hostilizados.

Por fim, no terceiro e último quesito, a própria recorrente juntou os elementos, cujos valores totalizados nas e-fls. 3714 e 3945 a 3959, certificam valores pagos “no banco a título de indenizações e condenações trabalhistas aos respectivos reclamantes e/ou a seus advogados”.

Desta forma, não cabe acrescentar ou esclarecer qualquer item quesitado.

**MÉRITO**

**DA NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS INGRESSOS DE SOCIEDADE COOPERATIVA E DA SOCIEDADE COOPERATIVA REGULARMENTE CONSTITUÍDA**

Neste ponto, a Recorrente alegou estar fora do campo de incidência dos tributos lançados nos autos de infração, pois se trata de sociedade cooperativa de trabalho, e, em razão de sua própria natureza e por expressa disposição legal, não pode ser considerada sujeito passivo do IRPJ/CSLL.

Acrescente-se ao exposto, que presta serviços a terceiros e não altera em nada a natureza de seus atos, sendo legítimos atos cooperativos sobre os quais não incidem tributos, e que não deveria prosperar a exigência fiscal.

Inicialmente é importante mencionar, que as sociedades cooperativas devem se constituir conforme as disposições da Lei nº 5.764, de 1971, especialmente observando seu art. 3º, bem como o disposto nos arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil, vedando a distribuição de benefícios ou vantagens a qualquer associado ou terceiro.

Ademais, é primordial compreender as disposições da Lei nº 5.764/71, a qual diferencia os atos cooperativos e não-cooperativos:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

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. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Art. 88-A. A cooperativa poderá ser dotada de legitimidade extraordinária autônoma concorrente para agir como substituta processual em defesa dos direitos coletivos de seus associados quando a causa de pedir versar sobre atos de interesse direto dos associados que tenham relação com as operações de mercado da cooperativa, desde que isso seja previsto em seu estatuto e haja, de forma expressa, autorização manifestada individualmente pelo associado ou por meio de assembleia geral que delibere sobre a propositura da medida judicial. (Incluído pela Lei nº 13.806, de 2019)

[...]

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.

À luz dos referidos dispositivos, depreende-se que atos cooperativos são os praticados entre a cooperativa e seus associados, entre seus associados e a cooperativa, e pelas cooperativas entre si quando associadas, sempre visando a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias.

Já os atos não cooperativos são aqueles que importam em operação com terceiros não associados, ou seja, inclui a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

A partir disso, as cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas à sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761, de 1971.

Assim, as sociedades cooperativas devem contabilizar em separado os resultados das operações com não associados, de forma a permitir a tributação na forma disposta no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99:

#### Seção V Sociedades Cooperativas

##### Não Incidência

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

##### Incidência

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou

pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

No tocante ao PIS e COFINS, a MP nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 15, § 2º, dispõe que os valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, relativos às operações com os associados, deverão ser contabilizados destacadamente pela cooperativa, devendo tais operações ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, de seu valor, da espécie de bem ou mercadoria e das quantidades vendidas.

Ademais, cumpre registrar, que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, conforme RE nº 672.215, julgado em 29/03/2012, sob relatoria do então Ministro Joaquim Barbosa.

EMENTA: 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): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 29/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012)

Todavia, posteriormente ao reconhecimento da repercussão geral em matéria mais ampla, o Plenário do STF, em sessão realizada em 2014, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso da União, relativo à tributação de cooperativas pela contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em que se questionava decisões da Justiça Federal que afastaram a

incidência dos tributos da Unimed de Barra Mansa (RJ) e da Uniway – Cooperativa de Profissionais Liberais, ambos com repercussão geral reconhecida.

Nessa toada, o STF reafirmou o entendimento segundo o qual as cooperativas não são imunes à incidência dos tributos, e firmou a tese de que incide o PIS sobre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços, resguardadas exclusões e deduções previstas em lei (RE 599362 e RE 598085).

No julgamento do RE 599362, em 06/11/2014, fixou-se a tese de que “a receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros, se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP”.

#### Tratamento adequado

O ministro Dias Toffoli menciona em seu voto no RE 599362 o precedente do STF no RE 141800, no qual, afirma, reconheceu-se que o artigo 146, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal não garante imunidade, não incidência ou direito subjetivo à isenção de tributos ao ato cooperativo. É assegurado apenas o tratamento tributário adequado, de forma que não resulte em tributação mais gravosa do que aquela que incidiria se as atividades fossem realizadas no mercado. “Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas tratamento tributário privilegiado”, afirmou.

No caso das cooperativas de trabalho, ou mais especificamente, no caso de cooperativas de serviços profissionais, a operação realizada pela cooperativa é de captação e contratação de serviços para sua distribuição entre os cooperados. Nesse caso, específico da cooperativa recorrida no RE, o ministro também entendeu haver a incidência do tributo. “Na operação com terceiros, a cooperativa não surge como mera intermediária, mas como entidade autônoma”, afirma. Esse negócio externo pode ser objeto de um benefício fiscal, mas suas receitas não estão fora do campo de incidência da tributação.

Como o PIS incide sobre a receita, afastar sua incidência seria equivalente a afirmar que as cooperativas não têm receita, o que seria impossível, uma vez que elas têm despesas e se dedicam a atividade econômica. “O argumento de que as cooperativas não têm faturamento ou receita teria o mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária”, afirmou o relator, ministro Dias Toffoli.

Veja-se a ementa:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional

concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. 4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. 7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. 9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto. 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.

Ao analisar os embargos de declaração apresentados em face desse RE 599362, em 18/08/2016, o Plenário fixou tese no sentido de que “a receita auferida pelas cooperativas de

trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos), firmados com terceiros, se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP”, esclarecendo, ainda, que a matéria acerca do adequado tratamento tributário do ato cooperativo e de outras modalidades seria analisada em outro recurso, sob relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, ainda pendente de julgamento. Assim, restou consignado na ementa:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88.

Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto.

Embargos acolhidos sem efeitos infringentes. 1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa. 2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. 3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente, ou seja, no Congresso Nacional. 4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo. 5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma tese minimalista: “A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.” 6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes.

No julgamento do RE 598085, em 06/11/2014, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, fixou-se a tese de que “são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, em que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas”. O tema do recurso foi a vigência do artigo 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/1991, segundo o qual eram isentos de contribuição os atos cooperativos das

sociedades cooperativas. No julgamento, decidiu-se que são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no ponto em que foi revogada a isenção da Cofins e do PIS concedida às sociedades cooperativas. Veja-se a ementa do julgado referido:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO.

SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS)

VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado. 2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas. 3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunizatória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997. 4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995). 5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis

ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação. 6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada. 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais. 8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços. 9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato imponível para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121). 10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e 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”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão

geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à 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. 11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Posteriormente, o Plenário do STF, em sessão virtual de 18 a 24.08.2017, decidiu, por unanimidade e, nos termos do voto do Relator, os embargos de declaração da Unimed de Barra Mansa Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares.

No entanto, como no presente caso, o recurso especial não trata desses tributos, a tese não se aplica de forma automática, mas todo o racional é adotado neste voto para subsidiar a presente decisão.

Considerando-se que não há, ainda, decisão definitiva em sede de exame de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecido no tocante à CSLL (que também não é objeto deste recurso), comprehende-se que deve prevalecer, tanto quanto à CSLL, como ao de seu tributo irmão (IRPJ), o entendimento esposado do Superior Tribunal de Justiça - STJ, por meio do Recurso Especial REsp nº 1.081.747 - PR (2008/0179707-7), nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMELHADOS - PIS E COFINS - ATOS PRATICADOS COM NÃOASSOCIADOS: INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.

1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, "c", da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.

6. Recursos especiais não providos. (Publicado no DJE de 29/10/2009) (grifou-se)

No julgamento acima (Recurso Especial nº 1.081.747 – PR), a Ministra Relatora Eliana Calmon entendeu, de forma sintetizada, nos seguintes termos:

1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando:

a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e 4) os atos cooperativos denominados “auxiliares”, quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros - mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no conceito de ato cooperativo típico ou próprio.

Em julgados posteriores, o STJ decidiu que o ato cooperativo deve ser interpretado de forma bastante restritiva, considerando que se limita àquele firmado entre cooperativas e entre cooperativa e associados não envolvendo terceiros. Cite-se como exemplos os seguintes julgados: REsp 58.265/SP, DJe 01/02/2010; REsp 786.612/RS, DJe 24/10/2013 e EDcl no REsp 1423100/SE, DJe 25/04/2014.

Ou seja, considerando-se o quanto já decidido com repercussão geral pelo STF e a jurisprudência do STJ, com tendência à interpretação restritiva dos dispositivos legais que regem a matéria e, ainda, tendo em vista a concepção de que o CTN impõe a interpretação literal nos casos

de isenções (art. 111, inciso II), comprehendo, no presente caso, que se impõe também a adoção da interpretação mais restritiva, conforme já decidido pelas instâncias superiores do Poder Judiciário.

Neste sentido, entendo que os valores recebidos pela cooperativa de trabalho, por serviço prestados por seus associados a outra pessoa, ainda que não associados, por representar ato não cooperativo, estarão sujeitos ao IRPJ e CSLL, falecendo, portanto, razão à recorrente.

#### **DAS GLOSAS INDEVIDAS, DO EXCESSO E DO BIS IN IDEM**

Neste caso, a recorrente alega que todos os pagamentos estão devidamente evidenciados em sua contabilidade, lançados em contas específicas, tanto os pagamentos das reclamações e acordos trabalhistas, quanto os pagamentos referentes aos serviços.

Acrescenta ainda, o fato de ter realizado pagamentos nas contas dos sócios das empresas, em sua maioria, micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional, de modo que não lhe retira o condão de legítima despesa.

Neste mesmo diapasão, alega que as despesas foram devidamente comprovadas por farta documentação idônea (atas, notas fiscais), não havendo que se falar em glosas sob a alegação por ser uma “massa de documentos”.

Vale destacar, que a contribuinte tem o direito de apresentar documentos no sentido de provar suas alegações e não há qualquer restrição legal quanto à quantidade de documentos que possa apresentar em seu favor.

No entanto, no Anexo 80.1, além dos valores correspondentes a cada uma das empresas destinatárias de recursos estarem sem comprovação da efetiva contraprestação dos serviços, também não há qualquer vínculo com as atividades institucionais da COOFSAUDE.

Ademais, foram consideradas como despesas indedutíveis, os valores pagos às pessoas físicas em relação aos quais a COOFSAUDE deixou de comprová-los, inclusive os vínculos com as suas atividades institucionais, logrando êxito o criterioso trabalho fiscal, destacado, minuciosamente, todas as despesas que foram objeto de glosa por falta de comprovação adequada, à luz do art.299 do RIR/99.

Repto, a comprovação da despesa não se dá pela quantidade de documentos apresentados, mas sim pela contraprestação do serviço prestado. É essencial que uma despesa seja devidamente comprovada, vale dizer, além de escriturá-la, por meio de documentação hábil e idônea, a qual deverá ser necessariamente disponibilizada ao Fisco, para que se possa realizar os batimentos que entender pertinentes, de forma a aferir o cumprimento da legislação tributária, nos parâmetros do ordenamento jurídico vigente.

Destaca-se que o parágrafo 1º do art. 9º, DL n. 1.598/77, estabelece que "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", ou ainda, o art. 264 do RIR/1999, que dispõe sobre a

responsabilidade das pessoas jurídicas quanto à conservação de livros e documentos da escrituração fiscal/contábil, menciona:

“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)”

Assim, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido, de modo, portanto, que entendo que não merece lograr êxito as alegações suscitadas.

A recorrente fez, ainda, juntada de outros documentos, com fito de provar que foram ajuizadas ações trabalhistas na tentativa de se comprovar a despesa.

No entanto, apesar desses documentos serem indícios de que aquelas empresas prestaram serviços à própria recorrente, eles não se prestam por si só. Os documentos juntados, deveriam estar contextualizados com as notas fiscais emitidas, com cada um dos pagamentos efetuados, sendo este ônus exclusivo da recorrente, a quem aproveitaria os citados elementos de prova.

No que tange à alegação de *bis in idem* não existe relação de causa e efeito entre o lançamento de IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível.

Assim, entendo que não assiste razão à contribuinte, quanto a alegada menção de *bis in idem*. Destaco dois acórdãos do Carf, em razão da pertinência temática:

IRRFB E GLOSA DE DESPESAS AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

(Acórdão 1402-003.692, Relator Marco Rogério Borges, Sessão de 22/01/2019)

#### IRRFB E GLOSA DE DESPESAS AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

(Acórdão 1401-003.046, Relator Abel Nunes de Oliveira Neto, Sessão de 12/12/2018)

### **DA CONCOMITÂNCIA DE LANÇAMENTOS DE IRRF, IRPJ/CSLL E CPP**

Quanto a esse ponto, cumpre observar que é de conhecimento que os três tributos têm hipóteses de incidência distintas, a questão de que se cuida no caso presente não é essa, mas a de não ser possível haver as três incidências simultaneamente sobre as mesmas operações; pois, ou as operações se referem a pagamentos não identificados ou, se referem a pagamentos de supostos salários ou, se referem a despesas não comprovadas, não sendo possível, dessa forma, classificar uma única operação sob três aspectos distintos e auto excludentes.

Nestes casos, adianto que a premissa adota pela recorrente, está profundamente equivocada, conforme acórdão prolatado na 1ª instância:

Da análise do TVF e dos autos de infração lavrados relativos a IRPJ/CSLL, IRRF (processo 10530.727842/2019-96) e Contribuição Social Previdenciária Patronal (processo 10580.724539/2019-46) observa-se que, ao contrário do que alega a Autuada, não ocorreu a incidência de forma conjunta de IRRF e Contribuição Social Previdenciária Patronal sobre nenhum dos valores considerados nas bases de cálculo dos autos de infração relativos a IRPJ/CSLL.

Isso porque, da análise deles (TVF e autos de infração) depreende-se que não ocorreu exigência de Contribuição Social Previdenciária Patronal sobre as despesas a que fazem menção os itens 8.1 e 8.4 a 8.17 do TVF, e que não ocorreu exigência de IRRF sobre os valores a que faz menção o item 9 do TVF.

Resta evidente, portanto, que são totalmente despropositadas as alegações apresentadas pela Autuada contra essa suposta exigência cumulativa de IRRF e Contribuição Social Previdenciária Patronal sobre valores considerados nas bases de cálculo dos autos de infração relativos a IRPJ/CSLL.

As alegações da Autuada de que não poderia ser efetuado o lançamento concomitante de IRPJ/CSLL e IRRF, por suas vezes, carecem de razão.

É que a Autuada figura, na espécie, como contribuinte do IRPJ/CSLL e foi autuada em face da ocorrência de fatos que implicam a adição de despesas não comprovadas ao lucro real apurado no período em relevo, ao passo que figura

como responsável pelo IRRF no caso de pagamentos cuja operação/causa não é comprovada, hipótese em que, por se dar exclusivamente na fonte a incidência do imposto, a fonte pagadora responsável pela retenção (no caso, a Autuada) substitui o contribuinte (beneficiário não identificado) desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária, porém na condição de responsável.

Sendo assim, não há que se falar em mesma incidência, pois, o IRRF exigido na condição de responsável, não se desincumbiu de seu dever de comprovar a operação/causa de pagamento. Assim, o IRPJ/CSLL exigido, na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas, também não foram regularmente comprovadas.

#### **DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE MULTAS QUALIFICADA E AGRAVADA**

Quanto a multa qualificada, a recorrente menciona que não há provas nos autos obtidas por meios lícitos e com respeito das garantias constitucionais dos envolvidos acerca da alegada ocorrência de sonegação, fraude e conluio; além disto, suscita que as provas apresentadas pela Recorrente demonstram a sua regularidade formal, jurídica e fática.

Além disto, menciona que a multa qualificada foi aplicada indevidamente, pois não há divergências em GIFT, nem pagamentos omitidos, nem despesas não comprovadas.

Quanto a multa agravada, a Recorrente sustenta que, durante todo o procedimento administrativo fiscal, agiu com boa-fé e com disposição de atender a fiscalização, tanto é, que respondeu as intimações na medida de suas possibilidades, e quando esteve impossibilitada por razões que fugiram totalmente ao seu controle, sempre agiu com transparência e justificou ao Fisco que suas impossibilidades decorriam das medidas cautelares sofridas no ano de 2018, as quais repercutiram inclusive no exercício de suas atividades operacionais, no pagamento de salários da equipe, de cooperados e dos profissionais envolvidos no atendimento de tais intimações.

No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964”.

Embora a expressão “evidente intuito de fraude” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco, com apoio em Cesar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' " Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei.

O doutrinador Cesar Roberto Bitencourt, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descriptivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a vontade é a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade se baseia na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um piano, à consecução de um fim.

Na sonegação, a conduta dolosa visa impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese, o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

Ou seja, a sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derrogada tacitamente – pelo conceito de crime

contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

Como observa Leandro Paulsen, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal.

Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a

comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que a infração apurada configura sonegação e fraude (art. 71 e 72 da Lei 402, de 1964). A seguir o detalhamento dos fundamentos:

[...]

No item 13 estão apresentados os elementos que evidenciam a participação de seus dirigentes, imputados como sujeitos passivos solidários, demonstrando a transferência de recursos em benefício próprio e em detrimento da imposição de destinação de sobras aos associados cooperativados, evidenciando a intenção dolosa em fraudar a natureza Cooperativista da COOFSAUDE, consequentemente a intenção em sonegar os tributos devidos, utilizando-se de uma falsa condição de cooperativa para reduzir a carga tributária que seria devida.

[...]

Restou, caracterizada a prática de conluio, prevista no art. 73 da lei nº 4.502, de 1964. Restou claro o ajuste doloso entre as pessoas já mencionadas (interpostas pessoas, reais beneficiários e dirigentes de empresas de fachada), para a prática da sonegação e fraude. Como exemplo de conluio podemos exemplificar a suposta contratação pela COOFSAUDE das empresas Clínica Médica Nascimento Cruz e JIT, exaustivamente relatados nos itens 8.12 e 814 acima, respectivamente. De acordo com a declaração dos dirigentes destas empresas houve um ajuste doloso entre eles e os dirigentes da COOFSAUDE com a única finalidade de desviar recursos.

Não há dúvidas da intenção dos administradores e reais beneficiários da COOFSAUDE em impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de Contribuição Previdenciária e demais tributos, modificando as suas características essenciais e estas condutas foram cometidas de forma dolosa pelo Contribuinte, conforme exaustivamente fundamentado acima.

Em linhas gerais, chegou-se à conclusão de que a COOFSAUDE é uma empresa travestida de cooperativa, criada por (1) Haroldo Mardem Dourado Casaes, com o apoio de seu irmão (3) Helton Marzo Dourado Casaes e do operador (2) Salomão Abud do Valle, que se beneficiou vencendo seguidas licitações superestimadas e direcionadas, neste ponto contando com o apoio do Presidente da CPL – Comissão Permanente de Licitação e Pregoeiro Antônio Rosa de Assis, da Secretaria de Saúde Denise Lima Mascarenhas e dos Procuradores Jurídicos José

Gil Ramos Lima da Penha e Cleudson Santos Almeida, além de outros agentes que viabilizavam os repasses decorrentes dos contratos, ainda que à vista de notas fiscais falsas, o que propiciou excedentes financeiros que eram, mediante o know-how e maquiagem contábil oferecidos pelo contador (4) Robson Xavier de Oliveira, repassados via transferências bancárias e saques/depósitos, estes executados pelos office-boys (5) Januário do Amor Divino e (6) Cléber de Oliveira Reis, para os “laranjas” Rogério Luciano Dantas Pina, Diego Januário Figueiredo da Silva, Aberaldo Rodrigues Figueiredo, Fernando de Argollo Nobre Filho e Everaldo Lopes de Santana ou pessoas jurídicas a ele vinculadas e de constituição ideologicamente falsa, como a AGMED SERVIÇOS E INTERMEDIAÇÃO DE NEGÓCIOS EIRELI ME, ALCA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, ARPO SERVIÇOS E PROCESSAMENTOS LTDA, ABUD ARGOLLO SERVIÇOS E TREINAMENTOS EPP, RD TREINAMENTO GERENCIAL E APOIO ADMINISTRATIVO LTDA, ABUD TRANSPORTES (ABUD E CIA LTDA), ELS LOCAÇÃO DE AUTOMÓVEIS EIRELI, DIEGO JANUÁRIO EIRELI, entre outras, nas quais aquele capital era “lavado” para posterior regresso aos principais beneficiários, que enfim alcançaram um padrão de vida de ostentação e constituíram um patrimônio assustador em poucos anos, composto de imóveis e veículos de luxo e até mesmo aeronaves e embarcações.

O conjunto fático-probatório carreado aos autos e a descrição dos fatos demonstram que a conduta da recorrente é dolosa. No caso, tem-se um elemento adicional, a utilização de interposta pessoa, de documentos falsos e com objetivo evidente de sonegar tributos. Tal conduta enquadra-se no tipo denominado sonegação, que atrai a inteligência da Súmula Carf nº 34 e, com efeito, a multa qualificada de 150%.

No entanto, a Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo

teor estabelece que “A legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros [...]”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise, a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme disposto acima.

Desta forma, nego provimento à matéria.

Quanto a multa agravada, a autoridade fiscal também considerou o disposto no art. 44, § 2º da Lei 9.430/96, alegando que a COOFSAUDE, regularmente intimada, deixou de atender às exigências contidas nos Termos de Intimação Fiscal 04 e subsequentes, as multas aplicadas foram agravadas em 50%.

Com efeito, é indiscutível que o contribuinte deixou de atender a partir do Termo de Intimação Fiscal 04. Todavia, tal fato por si só não é suficiente, a meu ver, para o agravamento da multa. Em outras palavras, não é o não atendimento à fiscalização que justifica a multa agravada, mas sim o embaraço à fiscalização.

Nesse ponto, convém ressaltar que o Fisco dispunha de toda a documentação que serviu de base para o presente lançamento, de modo que, neste caso, entendo por assistir razão à recorrente quanto a não manutenção do agravamento da multa.

#### **DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES**

Nos aspectos inerentes ao responsável Haroldo Mardem Dourado Casaes, atendendo os pontos suscitados na sua peça de defesa, enfrento-os de forma segregada, a fim de atender um caráter meramente didático.

#### **VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AO CONTRADITÓRIO AO SE DESCONSIDERAR A NATUREZA DE SOCIEDADE COOFSAÚDE**

Como visto alhures, é cediço que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, sobretudo ao compreendermos que se deu após a instauração do litígio. Ademais, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Como já mencionado, anterior a fase litigiosa, o procedimento de fiscalização é um procedimento inquisitorial, cuja participação do contribuinte e de responsável se limitam ao fornecimento de informações, documentos e livros, quando requisitados pela autoridade fiscal. A contestação das informações contidas no auto de infração, dos documentos e depoimentos ou até mesmo eventuais irregularidades, somente pode ser realizada em momento posterior, com a apresentação da impugnação, iniciando assim o devido processo administrativo.

Diante deste diapasão, depreende-se que as garantias da ampla defesa e do contraditório devem ser observadas obrigatoriamente, somente após a inauguração do litígio, que se dará pela interposição do recurso.

No presente caso, verifica-se que a cooperativa, assim como todas as pessoas físicas apontadas como responsáveis solidários, teve assegurados o direito à ampla defesa e ao contraditório, pois foram todos devidamente intimados dos lançamentos e das imputações de responsabilidade solidária, com abertura de prazo para apresentação suas impugnações.

Cabe ressaltar ainda, que devido à ausência de previsão legal, é totalmente improcedente a alegação do Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, de que a decisão sobre o enquadramento da recorrente como sociedade empresária para fins de exigência de tributos só poderia ser tomada por “um órgão colegiado”, em processo anterior aos lançamentos tributários.

Observa-se, portanto, que não há que se falar em desrespeito às garantias do contraditório, da ampla defesa e, consequentemente, do devido processo legal, de modo que incide somente na fase litigiosa do processo, que se inicia com a apresentação tempestiva da impugnação pelos interessados.

#### **AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA SOCIEDADE COMO COOPERATIVA DE TRABALHO.**

Ao compulsar o conteúdo probatório, verifica-se que há uma ululante comprovação que a referida pessoa jurídica é uma cooperativa irregular, atuando, de fato, como uma empresa de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra, infringindo diversos dispositivos legais que disciplinam o funcionamento de uma cooperativa de trabalho e, consequentemente, deixando de pagar tributos da forma devida.

Os elementos fáticos evidenciavam o seu caráter simulatório, demonstrando, de fato, que a cooperativa não atuava como uma cooperativa de trabalho, mas sim, como uma empresa de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra, conforme o conjunto probatório demonstrado ao longo do processo, conforme assim se depreende do TVF:

- a) embora intimada diversas vezes, deixou de apresentar “relatórios de gestão, pareceres do Conselho Fiscal e de Auditoria Independente, assim como indicação de atas de Assembleia, conforme registrado no item 2 do TVF (ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS);
- b) ademais, o fato do Sr. Pedro Lima de Carvalho, que consta como Presidente do Conselho Fiscal desde 06/11/2014, ter declarado às autoridades fiscais em 04/05/2019, que “desconhecia o fato de que seria o Presidente do Conselho Fiscal da COOFSAUDE desde 06/11/2014”, só tendo tomado conhecimento após a divulgação pela imprensa, conforme também registrado no item 2 do TVF (ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS);

- c) Depoimentos de “cooperados”, reconhecendo a prática de terceirização ilícita, conforme registrado no item 6.1 do TVF (AÇÃO CIVIL PÚBLICA MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO), assim como:
- c.1) a recorrente não oferecia aos seus cooperados vantagens superiores em comparação ao trabalho autônomo, pois não prestava serviços/assistência a eles;
- c.2) a quantidade imensa de tipos de ofício dos “cooperados”, incluindo atividades não relacionadas com a saúde humana, impossibilitando a existência de affectio societatis;
- c.3) a não adesão voluntária dos trabalhadores como “cooperados”, já que vários deles relataram em depoimentos que este era requisito imposto por contratantes da recorrente para obterem ou manterem trabalho;
- c.4) a não existência da participação efetiva dos “cooperados” na empresa recorrente, já que vários deles relataram em depoimentos que nunca foram chamados para participar de assembleia, reunião ou prestação de contas, não conheciam os seus representantes e nunca estiveram lá;
- d) a constatação da fiscalização do trabalho, registrada em autos de infração, de que a recorrente “atuava como uma empresa intermediadora de mão de obra”, visto que ausentes os princípios cooperativistas “da affectio societatis, da gestão democrática e da isonomia entre os associados da Coofsaúde” e não observados os princípios “da dupla qualidade e da retribuição de pessoal diferenciado”;
- e) o fato de existirem diversos acordos realizados em ações trabalhistas onde a recorrente “reconhece direitos trabalhistas negados aos trabalhadores reclamantes”, conforme registrado no item 6.3 do TVF (DAS DECISÕES JUSTIÇA DO TRABALHO) e demonstrado em planilhas apresentadas, cujas cópias constam no Anexo 9.1. do TVF;
- f) o fato de existirem diversas decisões da Justiça do Trabalho, reconhecendo que a recorrente não atuava de fato como Cooperativa do Trabalho, conforme registrado no item 6.3 do TVF (DAS DECISÕES JUSTIÇA DO TRABALHO).
- f.1) a constatação de que não existia adesão voluntária à empresa recorrente e affectio societatis entre seus “cooperados”, já que diversos trabalhadores prestaram depoimentos no sentido de que a entrada na “cooperativa” era imposta para obterem ou manterem trabalhos em prefeituras municipais;
- f.2) a constatação de que estavam ausentes os princípios da dupla qualidade (o trabalhador cooperado deve trabalhar em prol da cooperativa e ser beneficiário de serviços prestados por esta) e da retribuição diferenciada (o cooperado deve auferir, ainda que potencialmente, ganhos superiores aos que perceberia individualmente como autônomo ou empregado), já que a recorrente não apresentou provas de que os supostos “cooperados” usufruíam vantagens em decorrência de sua condição (ou seja, que obtinham melhor condição de vida e trabalho, comparando-se ao nível que poderiam ter alcançado individualmente);
- f.3) a constatação de que os “cooperados” eram subordinados à recorrente,

efetuada com base em declarações de “cooperados”, no sentido de que respondiam a coordenadores da cooperativa, que ditavam “dia, horário e quantidade de plantões, não podendo haver modificações sem prévio consentimento”;

f.4) a constatação de que os “cooperados” recebiam salários fixos, praticamente invariáveis;

f.5) a constatação de que não existia distribuição de sobras aos “cooperados”, já que a recorrente não apresentou prova disso e os “cooperados” declararam que jamais receberam valores a este título;

f.6) o fato do próprio Estatuto Social demonstrar que a recorrente atuava em diversas atividades, inclusive em áreas diferentes de seus supostos propósitos, o que demonstra que era impossível haver uma unidade de interesses entre seus associados;

f.7) declaração de “cooperado” de que ao ingressar na empresa recorrente, não ocorreu entrevista e nem fornecimento de manual sobre o cooperativismo, mas apenas um cadastro;

f.8) a constatação de que alguns “cooperados” não recebiam nem um terço do montante que era pago pelos contratantes da empresa recorrente (caso de médicos no Programa Saúde da Família);

f.9) a constatação de que não havia participação dos “cooperados”, mediante um processo democrático nas decisões da empresa recorrente, efetuado com base em declarações de “cooperados” e na falta de apresentações de provas em sentido contrário;

g) a constatação da Controladoria-Geral da União, exposta na “Nota Técnica nº 5097/2018 – NAE/CGU-REGIONAL/BA de 03 de outubro de 2018”, de que a recorrente não atuava realmente como uma cooperativa de trabalho, mas sim, como “agência de fornecimento de mão de obra”, conforme provas indicadas no item 6.4 do TVF (COOPERATIVA IRREGULAR CONFORME ANÁLISE DA CGU):

g.1) a constatação, efetuada por meio de “entrevistas realizadas com os profissionais vinculados a COOFSAUDE, de que os trabalhadores “ou já eram contratados diretamente pela Prefeitura anteriormente aos contratos com a Cooperativa e foram obrigados a firmar vínculo formal com a COOFSAUDE como única alternativa de continuarem recebendo seus salários” ou, foram encaminhados para formalização de vínculo com a recorrente somente após serem escolhidos diretamente pela Administração Municipal e com ela acertarem sua relação de trabalho;

g.2) o fato de todos os profissionais entrevistados terem informados que respondem diretamente à Secretaria de Saúde do município de Feira de Santana/BA, quem, segundo eles, recebem instruções e supervisão direta e a quem deveriam reportar qualquer questão relacionada à prestação de suas

atividades; g.3) a constatação de que era a Prefeitura quem definia os valores de remuneração dos profissionais e que a recorrente, além de não prestar “qualquer tipo de assistência ou orientação técnicas”, não realizava “qualquer fiscalização ou acompanhamento direto sobre as atividades dos supostos cooperados”, com exceção do controle de frequência.

h) o fato da recorrente, embora regularmente intimada, não ter demonstrado o cumprimento da exigência de quórum mínimo de instalação das Assembleias Gerais prevista no § 3º do artigo 11 da Lei nº 12.690/2012;

i) o fato de a recorrente não ter apresentado “qualquer documento firmado pelos representantes do Conselho Fiscal”;

j) o fato da recorrente, embora devidamente intimada pelas autoridades fiscais, não terem apresentado elementos capazes de demonstrar a efetiva prestação de assistência aos associados, conforme dispõe o artigo 4º, inciso X, da Lei nº 5.764/1971;

k) a constatação de que o processo de escolha das coordenações para trabalhos realizados fora do estabelecimento da recorrente não respeitou o disposto no §6º do artigo 7º da lei nº 12.690/2012.

Neste último caso, constatou-se a confusão entre profissionais indicados para o exercício da Coordenação e os Municípios contratantes, chegando ao ponto de constarem profissionais em folha de pagamento do próprio Município, conforme exemplificado a seguir:

- Márcia Santos Souza Reis, CPF - 934.933.045-87, com indicação de remuneração em DIRF em 2016 da Prefeitura de Feira de Santana; - Aline Guerra dos Santos, CPF - 008.707.525-37, com indicação de remuneração em GFIP em 2016 da Prefeitura de Piritiba; - Tiago Araujo Marques, CPF - 970.785.305-00 e Loide Mota dos Santos.

l) o fato de a empresa recorrente ter destinado milionários recursos, por meio direto ou através de interpostas pessoas, físicas e jurídicas, a diversos dos seus dirigentes/administradores, sem nenhuma comprovação da efetiva prestação de serviços ou venda de produtos vinculados às transferências destes recursos.

Ou seja, existe um farto e articulado conjunto probatório, que evidencia e robustece a confusão patrimonial e o desvirtuamento de uma cooperativa, não cabendo, portanto, nenhum reparo em relação ao enquadramento da recorrente como sociedade empresária para fins de exigência de tributos federais.

#### **A APLICAÇÃO DA TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES COMO CONDICIONANTE DE VALIDADE DE TODOS OS ASPECTOS DO ATO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO DE LANÇAMENTO**

Alega a recorrente, que na autuação fiscal discutida, existem circunstâncias suficientes a nulificarem o lançamento, em virtude da aplicação da teoria dos motivos determinantes.

De início, há de se considerar, que a motivação vincula todo o processo administrativo de lançamento. É o que os administrativistas convencionaram chamar de “teoria dos motivos determinantes”. Nesse sentido, a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

“Ainda relacionada com o motivo, há a teoria dos motivos determinantes, em consonância com a qual a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou falsos, implicam a sua nulidade. Por outras palavras, quando a Administração motiva o ato, mesmo que a lei não exija a motivação, ele só será válido se os motivos forem verdadeiros.”  
(Direito administrativo. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1997. p. 175)

Como visto, na 'teoria dos Motivos Determinantes, o ato administrativo está forçosamente vinculado aos fatos apurados e aos fundamentos legais que lhe dão suporte, o que evidencia, no presente caso, cujo lançamento e seus elementos foram aperfeiçoados, dentre eles, o fato gerador, a mensuração da base de cálculo, a imputação da sujeição passiva indireta a todos os responsáveis tributários, bem como a aplicação das sanções e respectivas qualificadoras e causas de agravamento.

Em face do exposto, voto por rejeitar a nulidade suscitada.

#### **NÃO CONFIGURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO CONCRETO; AUSÊNCIA DE ELEMENTOS A SE DEMONSTRAR DOS ARTS. 124 E 135 INCISO III, AMBOS DO CTN**

A imputação de sujeição passiva indireta ao recorrente pelo ato de lançamento foi fundamentada “no art. 135, inciso III, que exige cumulativamente duas ordens de pressupostos: (a) uma de natureza subjetiva: na específica hipótese do inciso ser “diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado”; (b) objetiva: prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou a atos societários constitutivos”.

Alega que “sem a configuração desses pressupostos, não há por que se cogitar da responsabilização do sócio, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica”.

Ressalta ainda que, esses terceiros, “só podem ser responsabilizados pelas dívidas contraídas pela sociedade, caso concorram dois requisitos: a) sejam diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas e, nessa condição, exerçam atos de gestão, de comando, direção, de gerência na sociedade, na época da constituição do débito; b) reste caracterizada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto à época dos fatos geradores”.

E considera que, “caso não estejam presentes qualquer dos dois requisitos apontados acima, não se poderá responsabilizar os terceiros (frise-se, gerentes, diretores, administradores e representantes das pessoas jurídicas) por atos realizados pela (em nome da sociedade”.

Ou seja, “a responsabilidade dos sócios, por conseguinte, arrimada no citado dispositivo, tem os seguintes requisitos: (i) conduta imputável aos sócios-gerentes, diretores,

administradores ou exerçam qualquer cargo de gerência; e, além disso, (ii) tenham agido com infração da lei ou dos estatutos sociais”.

No presente caso, alega que, HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, além de cooperado fundador da COOFSAÚDE COOPERATIVA DE TRABALHO (CNPJ/MF SOB O N.º 07.747.357/0001-87), ocupou, após regular eleição em assembleia, o Conselho de Administração da referida cooperativa na qualidade de DIRETOR VICE-PRESIDENTE, sem qualquer outro elemento.

Ao analisar os fatos, embora Haroldo Mardem Dourado Casaes tenha apresentado carta de renúncia ao cargo de Diretor Vice-Presidente do Conselho de Administração em 16/09/2015, destaca-se que tal feito não tem o condão de afastar sua imputação de responsabilidade solidária, uma vez que continuou a ser um dos administradores de fato, conforme comprovam os elementos probatórios nas fls. 691 a 701.

Ou seja, ainda que Haroldo Mardem Dourado Casaes tenha renunciado formalmente ao cargo de Diretor Vice-Presidente do Conselho de Administração, continuou exercendo os poderes de administrador após 16.09.2015.

Se não bastasse, outro fato ocorrido se deu por meio de pagamentos de despesas inexistentes, autorizado pelos seus administradores, sem qualquer vínculo com as atividades institucionais da cooperativa. Adiciono às inúmeras declarações prestadas por pessoas físicas, que inferiram que Haroldo Mardem Dourado Casaes, de fato, era o administrador da cooperativa.

Por fim, constam repasses feitos pela cooperativa à Clínica Médica Nascimento Cruz, nos anos de 2015 e 2016, cuja cooperativa não apresentou elementos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços, e, praticamente todo o valor desses repasses, foram posteriormente repassados a Haroldo Mardem Dourado Cases.

Ou seja, o responsável pelo crédito tributário é todo aquele que pratica diretamente atos ou negócios com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e, neste caso, há fortes evidências que demonstram que o recorrente cometeu atos ilícitos dos quais resultaram fraude, sonegação e conluio.

Ademais, a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I, do art. 124 do CTN, decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

Percebam que, no caso em tela, a participação, conhecimento e o poder de decisão foram demonstrados e comprovados.

Conclui-se também, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.

Sendo assim, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” tem interesse comum com a empresa, quando cometem, em benefício desta, “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. No caso da cooperativa, há uma ululante violante do seu objeto social, sobretudo no uso e desvirtuamento do seu propósito e houve a participação direta dos responsabilizados na relação negocial, infringindo o estatuto da cooperativa e o seu real propósito.

Diante do exposto, não paira qualquer dúvida quanto à manutenção da responsabilidade tributária do Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, com fulcro no artigo 135, inciso III, combinado com o artigo 124 do Código.

#### **AUSÊNCIA DE DELIMITAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA A CARACTERIZAR A SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA A HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, À LUZ DOS ARTS. 136 E ART. 137 DO CTN.**

No tocante a sujeição passiva indireta, o responsável dispõe que, “no tocante às sanções aplicadas, o agente fazendário não cuidou de descrever com a devida minudência, os pressupostos de fato que o levaram a aplicar aos sujeitos passivos as sanções tributárias, inclusive os respectivos agravamentos e qualificadoras”.

Alega que “o art. 136 do CTN, ao iniciar a disciplina da responsabilidade tributária por infrações, evidencia que o elemento subjetivo é essencial para a conformação do ilícito tributário, exigindo, ao menos, a prática de ato culposo”.

Ademais, consigna “o que o art. 136 do CTN dispensa, seria, a intenção do infrator diretamente dirigida ao resultado, salvo quando a lei assim expressamente exigir e nas infrações indicadas no art. 137 do CTN”. Afirma que, “em qualquer circunstância, contudo, não se admite a imputação de responsabilidade objetiva neste campo”, pois “vigem os princípios da pessoalidade e da individualização da sanção”.

As hipóteses do art. 135 do CTN são claramente direcionadas para as situações em que o responsável comete infração a lei, contrato social ou estatuto agindo no interesse da pessoa que lhe é relacionada (conforme as circunstâncias estabelecidas nos seus incisos). É diferente do presente caso, que se amolda às hipóteses do art. 137 do CTN, onde se verifica as situações em que o agente comete infração com dolo específico para dela tirar proveito próprio.

Os ensinamentos do professor Luís Eduardo Schoueri são bastante elucidativos sobre essa distinção (Cf. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 515 e 693):

A expressão “agente”, empregada pelo artigo 137 do Código Tributário Nacional, não se confunde com o “responsável” a que se refere os dispositivos legais que o

antecedeu. A evidência de que o Código Tributário Nacional cogita figuras distintas, pode ser vista no artigo 136, quando se refere à “intenção do agente ou do responsável”. O responsável, no caso da infração, tem sua responsabilidade regulada pelo artigo 135. São os casos em que alguém, posto agindo no interesse de terceiro, comete infração a lei, contrato social ou estatuto.

O agente, por sua vez, não age “no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego” nem tampouco cumpre “ordens expressas emitidas por quem de direito”. Age, em síntese, no seu interesse, contra as pessoas por quem responde, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores, contra às pessoas jurídicas de direito privado que dirige, gerencia ou representa.

Assim, quando a atuação se dá no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, não há que se cogitar de aplicar o artigo 137. Havendo infração à lei, será caso de aplicação do artigo 135, que não exclui a responsabilidade do sujeito passivo originário.

A última hipótese de que trata o artigo 137 é justamente a mais comum: aquela em que a conduta do agente, ao lado de caracterizar uma infração à ordem tributária, é simultaneamente um ilícito de natureza civil, já que a conduta se faz contra o mandante, o empregador ou outro terceiro, em nome de quem e cujo interesse se esperaria que o agente agisse.

Não seria aceitável que a pessoa jurídica, por exemplo, levada por um desvio de mercadoria praticado por seu empregado, estivesse sujeita ao pagamento de multa em face da infração que caracterizaria a saída daquelas mercadorias sem o pagamento dos impostos correspondentes. Não haveria, razão para que o Estado punisse tal pessoa jurídica. Esta seria vítima, não infratora. Daí a responsabilidade pessoal.

Os artigos 136 e 137 do CTN, portanto, tratam da responsabilidade por infrações tributárias, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - Quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - Quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - Quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Em ambos os dispositivos, enquadra-se atos cometidos pelo responsável tributário, HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, que além de ter simulado e corroborado na estruturação formal de uma aparente cooperativa de trabalho, efetuou repasses de recursos de forma dissimulada a seus reais administradores e beneficiários, mediante a contratação simulada de empresas de fachada.

Diante do exposto, não paira qualquer dúvida quanto à manutenção da responsabilidade tributária do Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, com fulcro nos artigos 136 e 137, inciso I e III, c, do Código.

**IMPOSSIBILIDADE DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES RESPONDER PELO AGRAVAMENTO DA MULTA APLICADA §2º, DO ART. 44 DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96, EM RAZÃO DO CARÁTER PESSOAL DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.**

O Termo de Verificação Fiscal, ao expor os motivos pelos quais estava aplicando a causa de agravamento da sanção (§2º do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96), expressamente dispôs (motivação):

“tendo em vista que a COOFSAÚDE, regularmente intimada, deixou de atender às exigências contidas nos Termos de Intimação Fiscal 04 e subsequentes, as multas aplicadas foram agravadas em 50%” (fl. 87 do TVF).

O aumento de 50% (cinquenta por cento) sobre a multa tributária – já, então estipulada em 150% (cento e cinquenta por cento), teve como espeque no §1º, do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96 – com fundamento, segundo a motivação do lançamento, o desatendimento, por parte da cooperativa, dos termos de intimação fiscal n.º 4 e subsequentes”.

Ao analisar a petição (fls. 4304 a 4306), observa-se que houve resposta escrita em 28/05/2019, atendendo, parcialmente, o Termo de Intimação Fiscal 04.

No entanto, para a imputação da penalidade agravada, é necessário que o contribuinte não responda às intimações da autoridade fiscal no prazo assinalado. A falta de atendimento deve ser total, de modo que implique em omissão por parte do sujeito passivo. Não se caracteriza a falta de atendimento parcial da intimação, para fins de manutenção da multa de ofício agravada. Diante do exposto, entendo que assiste razão a recorrente.

**DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SALOMÃO ABUD DO VALLE**

Nos aspectos inerentes ao responsável Salomão Abud do Valle, o contribuinte alegou que: “os autos de infração lavrados contra a COOFSAÚDE - Cooperativa de Trabalho, estão lastreados em diversas acusações que já são objeto de processo penal, do qual é parte, e, em

relação às quais ele ainda não pôde exaurir plenamente o seu direito de defesa, nem ao devido processo legal, nem tampouco o contraditório”.

Alega que “alguns elementos de prova coletados em procedimentos e diligências realizados pelo Ministério Público (GAECO), foram utilizados para fundamentar os lançamentos dos créditos e as imputações de responsabilidade. Acrescenta ainda, que “a decisão de primeira instância ainda não foi objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, havendo a concreta possibilidade de serem anulados por vícios”.

De toda sorte, é notório, que parte das provas colacionadas aos autos, foram efetivamente obtidas, com base em pesquisas e consultas aos sistemas da Secretaria da Receita Federal, sem qualquer vínculo com o que fora apreendido em razão do mandado de busca e apreensão, de modo que, os demais elementos de prova poderiam ter sido obtidos, independentemente da operação Pityocampa, bastando, para tanto, que a Fiscalização Federal, com apoio ou não de força policial, adotasse os procedimentos legais.

Segue o que foi plenamente demonstrado pelas autoridades lançadoras:

“Apontado pelo MP-BA, com principal operador do esquema criminoso, além de provável beneficiário de vultosa parcela dos recursos públicos desviados. É casado com FRANCILENE ARGOLLO NOBRE DO VALLE, CPF 562.817.225-15, irmã de FERNANDO DE ARGOLLO NOBRE FILHO, CPF 697.886.855-87, cujos vínculos com os desvios de recursos da COOFSAUDE estão indicados a seguir, Salomão é irmão de FAIRUZZI ABUD DO VALLE, item 13.6, presidente da COOFSAUDE a partir de 08/03/2016.

Empresas das quais SALOMÃO é sócio ou titular, destinatárias de recursos da COOFSAUDE em 2015 e 2016, sem que tenha sido possível demonstrar a efetiva prestação de serviços correspondentes aos recursos recebidos, conforme abaixo:

- ABUD E CIA LTDA, item 08.8, recebeu, excluída tributação, R\$ 10.187.528,84;
- ALCA SERVIÇOS MÉDICOS, item 08.6, recebeu, excluída tributação, R\$ 9.624.359,94;
- ABUD TREINAMENTOS EIRELI, item 08.9, recebeu, excluída tributação, R\$ 793.390,85;
- LES ASSESSORIA, item 08.3, recebeu, excluída tributação, R\$ 632.710,85;
- MONTE GORDO SUPERMERCADOS.

Outras empresas vinculadas a Salomão Abud, conforme descrito nos respectivos itens, também foram destinatárias de expressivos recursos da COOFSAUDE:

- ELS, item 08.4, recebeu, excluída tributação, R\$ 1.483.304,54;
- DIEGO JANUÁRIO, item 08.5, recebeu, excluída tributação, R\$ 915.434,23.

A pessoa física Diego Januário, além de sócio de empresas destinatárias de recursos da COOFSAUDE, entre elas Diego Januário, item 08.5, e da ABUD e Cia,

item 08.8, também foi diretamente destinatário de expressivos recursos da ABUD e CIA e da ALCA.

Registra-se que, com base nos extratos bancários compartilhados por decisão judicial, foram identificados vultosos recursos financeiros depositados e transferidos da conta de SALOMÃO, sem identificação dos depositários e beneficiários. Foram identificados, ainda, significativos recursos transferidos da conta de Salomão para: Diego Januário, Fairuzzi Abud, Fernando de Argollo Nobre Filho, Francilene Nobre, Helton Marzo, Murilo Pinheiro e Thiago Lima de Carvalho, entre outros. Percebe-se aí o trânsito do dinheiro para os reais beneficiários do esquema de desvios de recursos da Coofsaúde Com base nos extratos bancários compartilhados por decisão judicial, Fernando de Argollo Nobre Filho, cunhado de Salomão, foi destinatário de expressivos recursos da ALCA e da ABUD e CIA, tendo transferido recursos para Aberaldo Rodrigues, a quem se imputa a condição de operador de Haroldo Mardem.

Além do enorme benefício direto, através de empresas beneficiadas por recursos da COOFSAUDE, evidenciou-se no curso da presente ação fiscal o papel gerencial desempenhado por Salomão.

Foram apresentadas procurações, cópias no Anexo 5.1.1, conferindo poderes para movimentação da conta corrente junto ao BB conferida para Renatha de Argollo Nobre, CPF- 934.299.595-00 e para Salomão Abud do Valle, a quem se imputa a condição de real beneficiário e gestor da COOFSAUDE.

Em Termo de Interrogatório contido no Anexo 38.3, Emanuel Vinícius, responsável técnico pelos contratos com o Município de Feira de Santana afirmou que Salomão Abud emitia diretamente as notas fiscais correspondentes aos contratos da COOFSAUDE com outras empresas. Afirmou ainda, que chegou a assinar um contrato a pedido de Salomão para ganhar um dinheiro.

Através de declaração contida em Termo de Interrogatório, cópia no anexo 29.3, tomado por Promotores do GAEKO-MP-Ba, Cléber de Oliveira Reis, que afirma ter atuado como “boy” da COOFSAUDE, disse que atendia a determinações de Salomão Abud, a quem atribuiu a condição responsável pela COOFSAUDE, que também recebia ordens de Haroldo, e que Helton também atuava na COOFSAUDE. Que efetuava diversos saques e que entregava os valores sacados a Salomão. Que também recebia cheques da empresa ALCA, sempre entregues por Salomão nas dependências da COOFSAUDE. Que inclusive a sua remuneração era paga com cheques da ALCA, mesmo nunca tendo trabalhado para a ALCA. Que não sabia nem qual seria o ramo de atividade ou a quem pertencia. Que com valores sacados, efetuou pagamento de despesas pessoais de Salomão Abud.

Através de Termo de interrogatório, 35.3, João Urias, ex-funcionário da Secretaria de Saúde do Município de Feira de Santana afirma que foi chamado em 2013 para prestar serviço à COOFSAUDE e que ficou evidente que Haroldo era o Chefe e quem mandava na COOFSAUDE. Que Helton era o responsável por negociar os contratos e que Salomão era o responsável pela gestão financeira e que Robson

DOCUMENTO VALIDADO  
era da “elite” e “sujeito de confiança”. Deixa claro que Haroldo, Helton e Salomão eram os gestores da COOFSAUDE.

Através de declaração consignada em Termo de Interrogatório, cópia no anexo 16.3, prestado a Promotores vinculados ao GAECO-MP/Ba, Lucas Moura, ex-Presidente da COOFSAUDE, afirma que assinou algumas atas sem ler, que passou procurações bancárias, mas sequer conhecia os gerentes, que passou procurações para Helton atuar em licitações, que “Toni e Thiago” também atuaram em licitações e receberam procurações, que o Diretor Financeiro era Salomão Abud. Que recebeu uma vez um valor oriundo da ALCA, mas foi engano e que nunca soube de qualquer colega médico ter recebido recursos da ALCA. Que nunca ouviu falar da AGMED.

Através de declaração prestada em Termo de Interrogatório, cópia no anexo 15.3, Murilo Pinheiro, também ex Dirigente da COOFSAUDE e do SICOOB, afirma que não se lembra de operações da COOFSAUDE com a ALCA, nem sabia que teria recebido dinheiro em 2015 oriundo da ALCA. Também não tinha conhecimento dos contratos de prestação de serviços da COOFSAUDE, cuja gestão ficaria a cargo de Salomão Abud.

Através de afirmação contida em Termo de Declaração prestado no curso da presente ação fiscal, Everaldo Lopes de Santana, titular da empresa ELS, destinatária de recursos desviados da COOFSAUDE, item 8.4, declara que Salomão Abud exercia a gerência da COOFSAUDE, mas que, para todos que atuavam junto à COOFSAUDE, Haroldo Mardem Dourado Casaes era o único dono da COOFSAUDE.

Salomão declarou expressiva renda oriunda de distribuição de lucros das empresas destinatárias de recursos da COOFSAUDE.

Visando subsidiar a ação fiscal em curso face à COOFSAUDE, foi emitido TD/PF de diligência, 05.01.00-2019-0092-8, face a Salomão. Termos e respostas no Anexo 19-2. Em 24/04/2019, Salomão foi cientificado do Termo de Diligência 01, TD-01, através de correspondência com aviso de recebimento.

Através de resposta manuscrita datada de 30/04/2019, afirma que, por estar custodiado, encontra-se impossibilitado de atender às exigências da intimação.

Restou exaustivamente provado, ao longo do presente termo, que Salomão Abud exerceu de direito e de fato a gerência da COOFSAUDE durante todo o período fiscalizado, tendo agido com excesso de poderes e infração à lei e ao estatuto, quando participou da contratação irregular de várias empresas, e da destinação de recursos a pessoas jurídicas e físicas sem qualquer evidência de vínculo com as atividades institucionais da COOFSAUDE, beneficiando-se diretamente ou de pessoas a ele ligadas.

Ressalte-se que, por todo exposto, Salomão Abud foi um dos reais beneficiários dos recursos financeiros desviados da COOFSAUDE. Por esta razão ele está sendo responsabilizado, solidariamente e pessoalmente, pelos créditos tributários

lançados, e integrantes dos processos abaixo relacionados, nos termos dos artigos 124 e 135, III do CTN, respectivamente:

Merce destaque que, conforme descrito no item 1.2 acima, foram imputadas à COOFSAUDE infrações que ensejaram a lavratura de Autos de Infrações correspondentes a períodos anteriores, infrações estas que se repetiram ao longo do tempo, ensejando Autos de Infração face ao IRPJ/CSLL e também relativos ao PIS/COFINS, com a mesma natureza das infrações apuradas na presente ação fiscal, evidenciando a continuidade das condutas infratoras por parte dos administradores da COOFSAUDE, afastando eventual alegação quanto ao desconhecimento por parte destes gestores, especialmente em relação àqueles que também foram imputados como sujeitos passivos solidários em relação às infrações pretéritas, reforçando portanto o seu caráter doloso. Entre estes gestores, Lucas Moura e Haroldo Mardem, além de Eugênio Ramalho, ex-Presidente da COOFSAUDE e do SICOOB. Destacado também o papel desempenhado por Salomão Abud, item 13.5, que à época dos fatos apurados nos autos de infrações pretéritos, já figurava como administrador da COOFSAUDE.”

O farto conjunto probatório evidencia a correta conclusão das autoridades fiscais, uma vez que demonstram, que o Sr. Salomão Abud do Valle, além de ter sido administrador de fato da empresa recorrente no período a que se referem os autos de infração, agiu de forma dolosa, com excesso de poderes e clara afronta ao estatuto da cooperativa.

#### **DISPOSITIVO**

De todo o exposto, voto no sentido de não conhecer o Recurso Voluntário do responsável HELTON MARZO DOURADO CASAES, estando todos os demais tempestivos, devendo ser conhecidos.

Na sequência, voto por NEGAR todas as preliminares e, quanto ao mérito, DAR provimento parcial, afastando a multa agravada e, no tocante a multa de ofício, reduzir de 150% para 100%, devendo ser aplicado e reconhecido a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96, bem com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23.

*Assinado Digitalmente*

**Roney Sandro Freire Corrêa**

*Conselheiro Relator*