



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.720898/2020-68</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.690 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOFSÁÚDE COOPERATIVA DE TRABALHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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 cominação 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 rejeitar as preliminares suscitadas nos recursos voluntários 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 dois autos de infração lavrados contra a Coofsaúde Cooperativa de Trabalho onde foram lançados Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 02 a 13) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 15 a 26), ambos relativos a fatos geradores ocorridos no 1º trimestre do ano-calendário 2016, acrescidos de multa de ofício de 225% e juros, no total de R\$ 3.108.696,73.

Segundo as autoridades fiscais, foi constituído uma cooperativa que tinha, entre seus objetivos, a sonegação de tributos devidos.

Tais fatos surgiram, por meio de decisão interlocutória 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), quando 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.

As autoridades fiscais relatam que, 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) com autorização judicial, conforme exposto no seguinte trecho do TVF:

Consta, do Termo de Verificação Fiscal - fls. 28 a 140, que a referida pessoa jurídica é uma cooperativa de trabalho irregular, pois atua 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, objetivando, segundo a autuação, de sonegar tributos.

A apuração da base de cálculo do IRPJ e, reflexamente, da CSLL, são decorrentes dos “valores registrados contabilmente como Sobra Líquida, conta número 1382, correspondentes aos períodos de apuração trimestrais, cujos valores estão indicados nos balancetes trimestrais contidos (...) no Anexo 88 (2016)” do Termo de Verificação Fiscal.

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

a) valores registrados na contabilidade da Autuada a título de despesas pagas a empresas (RD Treinamento Gerencial e Apoio Administrativo Ltda - ME, LES Assessoria Ltda, ELS Locação de Automóveis Eireli, Diego Januário Figueredo da Silva Eireli EPP, Alca 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 e JIT Brasil Indústria, Comércio e Serviços), não comprovado pela recorrente, ainda que intimada, a efetiva prestação de serviços/fornecimento de mercadores; b) valores registrados na contabilidade a título de despesas pagas a postos de

combustíveis, embora devidamente intimada, não comprovou “a efetiva utilização” e aquisição do combustível indicado como adquirido.

Ao verificarem especificamente as despesas mencionadas no TVF, surgiram uma série de evidências e elementos de prova que, demonstram que as empresas em questão, foram usadas para dissimular repasses de recursos da recorrente para seus administradores de fato e a outros beneficiários pessoas físicas.

Já ao tratarem especificamente das despesas mencionadas no TVF, destacam que, embora a recorrente fosse proprietária de apenas uma moto de 50 cilindradas, registrou formalmente um gasto total de combustível, em 2015 e em 2016, nos montantes de, respectivamente, de R\$ 2.850.448,38 e R\$ 700.069,02.

Ressaltam, ainda, que os valores correspondentes a pequenas despesas de aquisição de combustível registradas na contabilidade não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A multa de ofício foi aplicada no percentual de 225%, segundo as autoridades lançadoras, devido a configuração da sonegação, da fraude e do conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (qualificadora), e porque a recorrente deixou de atender às exigências contidas nos Termos de Intimação Fiscal 04 e subsequentes. Dessa forma, a multa de ofício foi aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996.

Em que pese a ter sido autuado os respectivos solidários Srs. Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes, Salomão Abud do Valle e Fairuzzi Abud do Valle, apenas os Srs. Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes e Salomão Abud do Valle apresentaram os Recursos Voluntários, de modo que todos os demais responsáveis, inclusive a contribuinte não apresentou qualquer recurso.

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

A fiscalização houve por bem desconsiderar a natureza cooperativa da referida sociedade, para enquadrá-la como sociedade empresária e, segundo o regime jurídico tributário aplicável a esta, exigir-lhe os seguintes tributos, respeitantes a supostos fatos geradores ocorridos em 2016:

(a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) (processos tombados sob os n.º 10580.720.898/2020-68 e 10530-722.356/2020-15);

(b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (processos tombados sob os n.º 10580.720.898/2020-68 e 10530-722.356/2020-15);

(c) Contribuição ao PIS (processos tombados sob os n.º 10530-722.357/2020-60 e 10580.720.890/2020-00);

(d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (processos tombados sob os n.º 10530-722.357/2020-60 e 10580.720.890/2020-00);

(e) Imposto De Renda Retido Na Fonte (IRRF) (processos tombados sob os n.º 10530-722.358/2020-12 e 10580.720.892/2020-91);

(f) Contribuições Sociais Previdenciárias incidentes sobre Folha de Pagamento [contribuição previdenciária da empresa, Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), e contribuição previdenciária dos segurados] (processos tombados sob os n.º 10530.721.114/2020-12 e 10530.721.115/2020-59).

Todos os processos resultaram os seguintes montantes:

Auto de infração	Tributo e competências	Valor atualizado por ocasião do lançamento com a contabilização da multa aplicada (225% <sup>9</sup> ) (R\$)
10530-722.356/2020-15	IRPJ (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 7.932.708,15
10530-722.356/2020-15	CSLL (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 2.878.482,99
10530-722.357/2020-60	PIS/PASEP (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 2.433.093,10
10530-722.357/2020-60	COFINS (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 11.229.661,16
10530-722.358/2020-12	IRRF (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 20.529.978,61
10580.720.890/2020-00	PIS/PASEP (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 882.522,51
10580.720.890/2020-00	COFINS (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 4.073.181,18
10580.720.892/2020-91	IRRF (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 4.390.548,84
10580.720.898/2020-68	IRPJ (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 2.285.806,42
10580.720.898/2020-68	CSLL (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 822.890,31
	<b>Subtotal</b>	<b>R\$ 57.458.873,27</b>

10530.721.114/2020-12	CONT PREV EMPRESA (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 20.793.634,00
10530.721.114/2020-12	CONT ENT E FUNDOS (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 5.634.653,81
10530.721.114/2020-12	CONT PREV SEGURADO (01/01/2016 a 31/03/2016)	R\$ 150.727,47
10530.721.115/2020-59	CONT PREV EMPRESA (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 63.068.186,90
10530.721.115/2020-59	CONT ENT E FUNDOS (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 17.155.486,46
10530.721.115/2020-59	CONT PREV SEGURADO (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 408.816,10
10530.721.115/2020-59	MULTAS PREV (01/04/2016 a 31/12/2016)	R\$ 449.091,33
	<b>Subtotal</b>	<b>R\$ 107.660.596,07</b>
	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 165.119.469,34</b>

Especificamente, o objeto de análise do presente processo é o de n. 10580.720.898/2020-68, que resultou um montante de R\$ 3.108.696,73, referente ao 1º trimestre do ano-calendário 2016, acrescidos de multa de ofício de 225% e juros.

Em relação a todos estes autos de infração imputou-se a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, assim como também a MURILO PINHEIRO DE CERQUEIRA (CPF/MF 919.028.605-78), LUCAS MOURA CERQUEIRA (CPF/MF 795.948.915-72), HELTON MARZO DOURADO CASAES (CPF/MF 519.653.805-49) e SALOMÃO ABUD DO VALLE (CPF/MF 570.456.235-34) – a qualidade de responsável tributário solidário, com fundamento nos arts. 124 e 135, inciso III, ambos do CTN.

No entanto, apenas os responsáveis tributários: Haroldo Mardem Dourado Casaes, Helton Marzo Dourado Casaes e Salomão Abud do Valle apresentaram recurso voluntário e será objeto de análise.

#### **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 determinadas no âmbito da operação cognominada de “Operação “Pityocampa”, determinaram o lançamento fiscal e a condução do procedimento fiscal.

Alega a recorrente que o fato do juízo que autorizou, por meio de duas decisões, 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), ter reconhecido posteriormente sua incompetência e encaminhado os autos para a Justiça Federal, torna nulo, ilícito e inválido tanto o compartilhamento como todos os elementos de prova utilizados pelas autoridades fiscais que tiveram esta origem.

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

A decisão a que alude o TVF compõe seu anexo 07, e tem a seguinte fundamentação e dispositivo:

A recorrente alega que a decisão de compartilhamento não era nem poderia ser um “cheque em branco” para as autoridades administrativas. A autorização de compartilhamento referir-se-ia ao material então já coletado.

A decisão proferida em primeiro grau, contudo, 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 em relação a ela, já que, por não ser 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.

Sem o contraditório, alega ainda que essa “prova” não poderia ter sido utilizada para calcar o lançamento tributário impugnado, de sorte que, assim tendo ocorrido, é caso de se reconhecer a invalidade daquele.

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 ouvidos diretamente pela autoridade fazendária federal, mediante convocação por meio de termo de intimação fiscal, diversas testemunhas.

De igual maneira, todos esses depoimentos foram prestados individualmente, sem a prévia ciência ou a participação dos demais interessados ou de seus advogados, 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 COOFSÁUDE

Neste ponto, as autoridades fiscais entenderam que a COOFSÁUDE 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 inquina 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 a recorrente que, em síntese, segundo o TVF, 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 prestigiaria educação, formação e informação; (viii) não se prestigiaria, 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, segundo a recorrente.

Ademais, alega a recorrente que o argumento genérico do Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes de que não havia desvio de recursos da Autuada para seus dirigentes e outras pessoas que ajudavam na operacionalização da simulação é totalmente improcedente, (fl. 5.138/5.139).

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

Segundo o TVF, no que foi ratificado pela decisão ora recorrida, a supramencionada cooperativa não ostentaria a qualidade de cooperativa regular porque, supostamente:

“(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 prestigiaria educação, formação e informação; (viii) não se prestigiaria, 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.” Alega a recorrente que o ponto destacado de que não haveria adesão voluntária não se sustenta. A uma, porque 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 também 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 prestigiaria educação, formação e informação, os próprios anexos 70-2 e 70-3 que acompanham 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.

Desta forma, alega a recorrente que a cooperativa funcionava, de fato, como cooperativa de trabalho.

#### 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 COOFSAUDE 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 órgãos 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

Assevera que “esta deficiência de motivação revela ausência de suporte fático-probatório para aplicação da regra jurídica de responsabilidade tributária e, nessa linha de inteligência, 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 “esta 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 n.º 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 n.º 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”.

Assevera 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 (lícito); (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 COOFSÁUDE 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 fez 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”.

Afirma 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, entretentes, 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 estatutárias 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 parcos, 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 arrepio 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 concluírem que a Autuada “por ato de seus dirigentes, promoveu a transferência de recursos públicos para pessoas físicas e jurídicas, sem qualquer demonstração de propósito comercial 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 CONDOTA A CARACTERIZAR A SUJEIÇÃO PASSIVA INDIRETA A HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, À LUZ DOS ARTs. 136 E ART. 137 DO CTN.

A recorrente suscita que, “no tocante às sanções aplicadas”, 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 as autoridades fiscais, 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”.

Aduz que “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”.

Alega que “a ausência dessa descrição específica da conduta do ora impugnante para fins de enquadramento inquina 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

A recorrente alega neste ponto, que “como as sociedades cooperativas são sociedades simples que não têm por objetivo auferir lucro”, inexistente 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 E 2016, 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”.

Assevera que “glosou-se o lançamento do pagamento feito às referidas pessoas jurídicas, assim como, também, se efetuou a glosa da correspondente nota fiscal”. Diz 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”.

Alega que “a autoridade fiscal que efetuou 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”.

O fundamento de que “Haroldo Mardem Dourado Casaes, além de não especificar as despesas que aduz terem sido consideradas de forma duplicada, também não apresentou nenhum elemento de prova capaz de comprovar tais alegações”.

Ademais, a invalidade da decisão justamente em função da ausência de produção de prova requerida, não pode cancelar a conduta materializada na decisão de primeira instância que não acolheu o argumento sob o fundamento de ausência de prova cuja produção ele mesmo rejeitou sob a alegação de sua desnecessidade.

Quanto a autoridade fiscal ter efetuado o lançamento considerado como base de cálculo para pagamentos ocorridos nos exercícios de 2015 e de 2016, ao passo em que a presente autuação se refere apenas a 2016, a recorrente alega que os documentos que acompanharam o lançamento inferem-se que, como base para as contribuições, foram considerados não apenas os pagamentos ocorridos em 2016, como, também, em 2015.

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.

Aduz que “a aplicação da multa de infração no importe de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), art. 44, inciso I, §§1.º e 2.º da Lei Federal n.º 9.430/96, c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei Federal n.º 4.502/1964, representa medida que não se comunga com as regras infraconstitucionais que disciplinam a aplicação das sanções administrativas tributárias”.

Assevera que “a afirmativa segundo a qual a responsabilidade tributária é sempre objetiva, de modo que não influi na imposição da sanção o fato de o contribuinte/responsável não ter agido com dolo ou mesmo culpa em sentido estrito há se ser tomada em termos”.

Diz que “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 “para se imputar a responsabilidade a terceiro pela multa de ofício - ainda que apenas a de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no inciso I do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/96 - urge que se identifique conduta imputável ao sujeito, que, por sua vez, insira-se no conceito de excesso de poderes e/ou de infração à lei ou aos atos societários constitutivos”.

Alega 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 - inexistente 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, poucos 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, anteriormente, 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, o efetivo desenvolvimento das atividades sob esse regime”.

Aduz que “carece, pois, de conduta precisa, delimitada e concreta, no sentido de infringir a norma tributária” e que possa ser reputada a ele, “o que é absolutamente imprescindível para a aplicação da norma sancionatória”. Diz que prova disso é que o TVF não delimita a sua conduta “especificamente voltada para o campo da infringência às normas integrantes do sistema tributário”.

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”.

Tendo em vista as alegações no sentido de eximir a sua responsabilidade quanto ao cometimento da infração, requer a “exclusão da multa de infração”.

Diz que não há qualquer elemento a denotar que tenha agido com dolo ou praticado fraude ou conluio e, conseqüentemente, “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)”.

Ressalta que “a sonegação, a fraude e o conluio de que tratam os dispositivos supramencionados têm como móvel comum o dolo”.

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”.

Alega que “não se pode presumir a ocorrência da infração, muito menos que o autor agiu com dolo específico”.

Diz que é indevida a aplicação do agravamento da multa previsto no inciso II do artigo 44 da Lei Federal nº 9.430/1996, pois não há “nenhuma prova da ocorrência da infração e, menos ainda, da presença do elemento subjetivo (dolo)”.

Afirma que “inexistindo demonstração da conduta fraudulenta, carecendo de prova da ocorrência do dolo, não há como manter, na autuação em comento, a aplicação desta multa, razão pela qual o auto, se não invalidado in totum, deve ter excluída, ao menos, a multa, porquanto não demonstrados seus pressupostos e aplicação”.

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.

Diz que no TVF “a motivação aponta apenas genericamente: ‘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%”.

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 §2.º, DO ART. 44 DA LEI FEDERAL N.º 9.430/96: AUSÊNCIA DE PROVA DA REGULAR INTIMAÇÃO DA CONTRIBUINTE.

Aduz 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 COOFSAUDE 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 a 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 ora 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

Retomem-se, aqui, duas premissas já postas na presente defesa: (a) o caráter pessoal das infrações tributárias, a exigir conduta praticada pelo agente a quem se imputa a sanção – salvo nas hipóteses de responsabilidade por sucessão previstas no art. 132 e 133 do CTN; (b) a Teoria dos Motivos Determinantes, plenamente aplicável ao ato administrativo-tributário de lançamento, inclusive aquele que materializa a imposição de sanção, de modo a subordinar a validade do ato não só à efetiva ocorrência do pressuposto de fato nele expressamente apontado

(“motivação do ato”), como também, à correlação entre ele e a consequência aplicada (objeto do ato).

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 COOFSAUDE, 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.

Ademais, quando a pessoa jurídica foi intimada acerca do início da ação fiscal, HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES já estava em prisão preventiva domiciliar, com absoluta restrição de comunicação 168 (doc. 12). Além disso, não fora pessoalmente intimado do referido termo, não fora intimado em nome da cooperativa e, menos ainda, a cooperativa o foi em seu nome.

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, doravante denominado Helton, o contribuinte foi considerado intimado da decisão de piso, por meio de intimação via postal da decisão recorrida em 22.03.2021, apresentando Recurso Voluntário em 21.04.2021.

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

Preliminarmente, o mesmo 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 dada 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 contrato de duas cooperativas: a COOFSAUDE e REDESAUDE, sem qualquer interrogatório dos cooperados. Ademais, trataram-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 a 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 diverso 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. 7 da Lei 2354/54, artigo este que a autoridade fiscal utiliza como fundamento no termo de

diligência, caracterizando incontroversa 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 HMDC 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 “HMDC 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 HMDC 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 HMDC foram remunerados mediante distribuição de lucros”.

Alega a recorrente que foram enviados quatro termos de diligência para o recorrente e sua empresa, HMDC. 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.

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.

Mas de forma a analisar o conteúdo do referido Termo de Diligência 01 direcionado ao recorrente, tem-se que a maior 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”.

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”.

Aduz 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”.

Assevera que o contrato apresentado pela HMDC às autoridades fiscais relativo à destinação de resíduos sólidos (p 57 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL nº 05.0.01.00-2018-00379-6) é “mais um elemento probatório da efetiva prestação de serviço pela HMDC”.

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”.

Frisa que “o descarte de lixo hospitalar de forma adequada por meio de empresa licenciada” é condição para que “a clínica ou hospital obtenha o alvará licenciamento sanitário”.

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 COOFSAUDE, 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 está 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 odontólogos 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, com as seguintes razões recursais:

Aduz que “os autos de infração lavrados contra a COOFSAUDE - 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 atuada, a responsabilidade a si imputada no presente lançamento, seja a solidária, seja a subsidiária, não se presume, necessitando ser inequivocamente comprovada”.

Afirma que, por não ser sócio, “ele não figura entre as pessoas enumeradas nos artigos 134 e 135 do CTN, não sendo possível nem cabível dele exigir o dever de fiscalizar nem de recolher os tributos eventualmente devidos pela pessoa jurídica”.

Afirma 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 Tributário Nacional 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.

Aduz que como “a obrigação tributária decorre desta desconsideração da personalidade jurídica e do posterior enquadramento como empresa (ato ilegal), é forçoso concluir que melhor sorte não tem o lançamento nem os créditos dele decorrente, nulos desde a origem por violação da estrita legalidade (art. 142, CTN)”.

Em resumo, os pedidos foram assim formulados:

**Helton Marzo Dourado Casaes –**

Que dê provimento no sentido de reformar a decisão administrativa proferida pela 5.ª 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.º10580-720.898/2020-68, 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 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, reformando a decisão de primeiro grau:

(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, conseqüentemente, 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 respondera 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 Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

Juízo de Admissibilidade e Tempestividade do Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação e dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, o responsável Haroldo Mardem Dourado Casaes foi intimado do teor do acórdão recorrido em 29.04.2021, apresentando o Recurso Voluntário no dia 27.05.2021, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

O mesmo se dá em relação ao responsável, Helton Marzo Dourado Casaes, que foi intimado do teor do acórdão recorrido em 16.04.2021, apresentando o Recurso Voluntário no dia 17.05.2021, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

No tocante ao responsável, Salomão Abud do Valle, que foi intimado do teor do acórdão recorrido em 29.05.2021, apresentou o Recurso Voluntário no dia 29.05.2021, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, portanto, os recursos voluntários, também são tempestivos e, por isso, devem ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Destaca-se que os demais contribuinte/responsáveis não apresentaram Recurso Voluntário.

**DAS PRELIMINARES E DO MÉRITO - RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO HELTON MARZO DOURADO  
CASAES**

Nos aspectos inerentes ao responsável Helton Marzo Dourado Casaes, as preliminares e o mérito estão assim elencados:

**MEDIDA DE ARROLAMENTO – EXIGÊNCIA DOS 30% DO VALOR DÉBITO**

Preliminarmente, o recorrente Helton Marzo Dourado Casaes, insurgiu contra o 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.

Cabe esclarecer, todavia, que não compete a esta instância de julgamento decidir sobre procedimentos atinentes ao Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, conforme se depreende da sumula CARF nº 109:

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

Diante do exposto, resta evidente que a alegação apresentada pelo recorrente contra arrolamento de bens que teria sido realizado pelas autoridades fiscais não deve ser apreciada no presente voto, falecendo, assim, razão ao recorrente.

### **PROVAS OBTIDAS EM DESRESPEITO A AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO**

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 atuação (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 COOFAUDE, 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.

Tais alegações não podem prosperar, tendo em vista que os supracitados responsáveis tiveram totais condições de exercer tais garantias na sua impugnação administrativa, bem como em seus recursos voluntários pois, inclusive, foram juntadas ao presente processo cópias de peças e decisões judiciais referentes a estas ações trabalhistas.

Sucedo que, da análise dos autos, observa-se que os recorrentes não apresentaram nenhum elemento de prova nesse sentido durante o procedimento de fiscalização, nem como na fase que se instaurou o litígio.

Por fim, a sumula CARF nº 162, sedimenta tal entendimento:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Diante do exposto, resta evidente que a alegação apresentada falece razão aos recorrentes.

**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:

Ademais, sustenta que tal decisão apenas se pautou em requisitar o compartilhamento com os referidos órgãos, mas sem indicar o fim de apurações tributárias, 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.

Falece razão as alegações no sentido de que os elementos de prova utilizados pelas autoridades fiscais que tiveram como origem os compartilhamentos em questão seriam nulos, ilícitos ou inválidos, pelo simples fato do referido juízo estadual ter reconhecido sua incompetência e remetido os autos judiciais para a Justiça Federal. Isso porque os compartilhamentos, conforme visto, estão cobertos por decisão proferida pela 2ª Vara Federal de Salvador/BA - Processo 0020710-06.2019.4.01.3300:

Cabe ressaltar, ainda, que diante da constatação de que o juízo federal ratificou os atos decisórios do juízo estadual, tornam-se totalmente inócuas as alegações dos responsáveis.

É importante destacar, que a primeira decisão que autorizou o referido compartilhamento (fls. 831 a 834), emitida em 27 de setembro de 2018, deferiu a autorização para que fossem 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)”.

Na sequência, a segunda decisão judicial, emitida em 17 de dezembro de 2018 (fls. 4993 a 4996), na qual o juízo da Vara dos Feitos Relativos a Delitos Praticados por Organização Criminosa da Comarca de Salvador autorizou expressamente o compartilhamento das informações sigilosas produzidas nas buscas e apreensões deferidas nos autos de nº 0346643-95.2018.8.05.0001, conforme assim demonstrado:

Ademais, as decisões judiciais que autorizaram os compartilhamentos, não terem feito a expressa menção de que os elementos de prova obtidos através deles poderiam ser utilizados para fins tributários, não tem o condão de invalidar a utilização deles na fundamentação dos lançamentos fiscais e eventuais desdobramentos.

A decisão de qualquer compartilhamento junto a Administração Tributária, decorrente da expressa autorização judicial, referente a informações/dados/relatórios na posse do Ministério Público (GAECO) ou da Autoridade Policial, terá como escopo a utilização para fins tributários.

Não obstante, quase a totalidade do acervo probatório, utilizado pela autoridade fiscal, no curso do procedimento de fiscalização, decorre de elementos que constam na base de dados da RFB, bem como dados públicos, tais como cópias de petição de ação civil pública e da respectiva sentença colacionados pelas autoridades fiscais; cópias de autos de infração trabalhistas colacionados, assim como informações de natureza fiscal e contábil.

Desta forma, falece razão aos recorrentes, quanto ao alegado posterior compartilhamento por Juízo absolutamente incompetente, bem como ausência de finalidade tributária decorrente de decisão judicial de compartilhamento de provas.

#### **LANÇAMENTO REALIZADO E LASTREADO 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 “as provas derivadas de provas ilícitas consideradas nesse processo, como afirmou o próprio Ministério Público, foram decorrentes do relatório da CGU e da operação Pityocampa”. Afirma que “sem os referidos documentos provenientes de tal autuação, autoridade fiscal nem conseguiria compor tais provas”.

Assevera 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”.

De início, registra-se que não assiste razão às alegações suscitadas pelos recorrentes, senão vejamos:

A Controladoria Geral da União, embora não seja órgão com competência específica para analisar a regularidade de cooperativas de trabalho, conseguiu demonstrar a respeito da verdadeira natureza da recorrente, de modo que o Órgão, necessário no exercício das suas

funções de defesa do patrimônio público (uso de verbas federais) e de combate à corrupção, foi relevante para a consagração do fato imputado aos responsáveis.

Ademais, a instauração do procedimento fiscal em si em nada modifica a possibilidade de que as provas fossem obtidas por fontes independentes e/ou que os fatos ilícitos possam ser considerados de descoberta inevitável, circunstâncias suficientes e necessárias à aplicação da Teoria da Descoberta Inevitável e da Teoria da Fonte Independente.

Sem adentrar ao relato histórico que descreve a origem e a construção teórica que abriu espaço à adoção das citadas Teorias no ordenamento jurídico pátrio (até mesmo para que não se transbordem os limites próprios do PAF), restrinjo-me à análise das disposições legais expressamente contidas no Código do Processo Penal, após modificações introduzidas pela Lei 11.680/2008, a seguir reproduzido.

Art. 157. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais. (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

§ 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008) (grifos meus)

§ 2º Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, seria capaz de conduzir ao fato objeto da prova. (Incluído pela Lei nº 11.690, de 2008)

A parte inicial do parágrafo 1º, acima, expressa, em disposição literal de Lei, o que se costuma designar por Teoria dos Frutos da Árvore Envenenada. Logo a seguir, ainda no teor das disposições contidas no parágrafo 1º, introduz-se a hipótese contemplada pela Teoria da Fonte Independente, que, em combinação com o disposto no parágrafo segundo, remete à Teoria da Descoberta Inevitável.

Interessa sublinhar, neste ponto, que, como se depreende da leitura do parágrafo anterior, o que se discute no presente processo, em verdade, não diz respeito à aplicação de diferentes teorias jurídicas ou orientações doutrinárias às circunstâncias fáticas descritas nos autos, mas à interpretação de disposição literal de lei contida no Código do Processo Penal, com o fito de decidir se a norma geral e abstrata que estabelece ressalvas à ilicitude das provas derivadas de provas ilícitas deve ser considerada e aplicada ao caso concreto.

Tem-se, pois, que, combinadas as disposições contidas nos parágrafos 1º e 2º do art. 157 do Código do Processo Penal, as provas derivadas das provas ilícitas poderão ser aceitas no processo quando puderem ser obtidas por uma fonte independente das provas consideradas ilícitas, em circunstâncias tais que, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação ou instrução criminal, sejam capazes de conduzir ao fato objeto da prova.

No presente caso, é notório que parte das provas colacionadas aos autos tenham efetivamente sido obtidas com base em pesquisas e consultas aos sistemas da Secretaria da Receita Federal, sem qualquer vínculo com o que fora apreendido nas dependências do contribuinte, o fato é que todos os elementos de prova que instruem o presente processo notadamente poderiam ser obtidos independentemente do relatório da CGU e da operação Pityocampa, bastando, para tanto que a Fiscalização Federal, com apoio ou não de força policial, seguisse os procedimentos autorizados em Lei. Significa dizer, seguir os trâmites típicos e de praxe, próprios da investigação do Órgão.

Como base em todo o exposto, entendo que, no caso concreto, deve prevalecer o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 157 do Código do Processo Penal, na parte em que admite as provas derivadas de provas ilícitas, desde que fique demonstrado que tais provas, as derivadas, poderiam ser obtidas por meios independentes, seguindo-se os procedimentos típicos e de praxe da Fiscalização da Receita Federal, que foi o que ocorreu no presente caso.

**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 a situação das provas serem contemporâneas à época do fato gerador, violando a segurança jurídica na relação entre contribuinte e Estado.

Alega a recorrente que não podem ser utilizadas como provas, para fins de identificação das infrações elencadas pelos auditores em face da cooperativa, pois não se refere ao fato gerador que buscam comprovar.

Nesse caso, falece razão à recorrente. A dilação probatória no âmbito do processo administrativo tributário não está limitada aos registros contábeis e fiscais do contribuinte, podendo a autoridade tributária buscar elementos perante terceiros ou em qualquer outra fonte, conforme autorização do artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, inclusive em fatos anteriores ao lançamento:

Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. Domicílio fiscal do contribuinte. Incompetência das autoridades fiscais para a autuação. Nulidade do lançamento tributário. Domicílio tributário do contribuinte desrespeitado.

Sabe-se, ainda, que no direito processual o ônus da prova compete a quem alega. É o que se depreende dos dispositivos do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16/03/2015),

cujos preceitos aplicam-se subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, em especial, o disposto no seu art. 373, I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Por fim, é adequado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, no caso em apreço, ao proceder à exação fiscal com os elementos probatórios que constam nos autos, sobretudo em razão do rito do procedimento administrativo fiscal, cuja fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, podendo a autoridade fiscal se valer dos seus instrumentos legais para se alcançar a verdade material.

**DA CONDOTA 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.**

A recorrente menciona, inicialmente, 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.

Ademais, não fora identificado 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.

Quanto a diligência fiscal realizada em face de Helton Marzo, há de se observar o conteúdo depreendido do TVF:

“Visando subsidiar a ação fiscal em curso face à COOFSAUDE, foi emitido TDPF de diligência, 05.0.01.00-2019-0090-1 face a Helton. Termos e respostas no Anexo 18.2. Em 21/05/2019, Helton foi cientificado do Termo de Diligência 01, TD-01, através de edital eletrônico N. 006045792. Foi tentada ciência através de correspondência com aviso de recebimento, que retornou ao remetente”.

Ou seja, não paira qualquer ilegalidade ou arbitrariedade quanto à diligência realizada, tendo em vista que o objeto de uma diligência fiscal é identificar informações ou coletar provas junto a terceiros, sem que haja idêntico *módus operandi* de um procedimento de fiscalização, propriamente dito.

Quanto a diligência realizada em face de HMDC, peço vênia para reproduzir o conteúdo depreendido do Acórdão do Julgamento de Piso, por compartilhar do mesmo entendimento:

“Cabe ressaltar, aqui, que a HMDC tinha totais condições de acessar o TDPF relativo à diligência efetuada nela na página da RFB na internet, já que as referidas intimações trouxeram o número do TDPF e o código de acesso ao TDPF.

O fato de as intimações não indicarem os “tributos que seriam alvos do procedimento fiscal”, ao contrário do que entende Helton Marzo Dourado Casaes, é natural, já que se tratava da realização de diligência e não de fiscalização junto a empresa HMDC.

A alegação de que não teria ocorrido a devida prorrogação do prazo da diligência efetuada junto a empresa HMDC é totalmente improcedente, já que o “Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência” que deu origem a tal diligência demonstra que ocorreram diversas prorrogações do seu prazo...

(...) A alegação de que a diligência efetuada junto a empresa HMDC violou a previsão de duração razoável de um procedimento fiscal carece totalmente de razão, já que as três intimações realizadas na diligência foram enviadas em um intervalo de menos de dois meses e meio. Ademais, observa-se que não existe nenhum dispositivo legal que determine um prazo máximo para realização de diligência.

Da análise da segunda intimação enviada para a empresa HMDC (Termo de Diligência Fiscal nº 02), depreende-se facilmente que as autoridades fiscais, ao solicitarem a comprovação da efetiva destinação para cada um dos valores registrados como pagos a título de distribuição de lucros, não queriam que fosse demonstrado como cada um dos sócios usou os supostos valores recebidos, como entendeu Helton Marzo Dourado Casaes, mas sim que fossem apresentados elementos de prova de que efetivamente foram repassados para todos os sócios os valores registrados como distribuição de lucros.

Diante disto, constata-se que é totalmente despropositada a alegação de Helton Marzo Dourado Casaes de que a segunda intimação enviada para a HMDC Serviço de Assistência Odontológica (Termo de Diligência Fiscal nº 02) teria violado a privacidade e a intimidade dos sócios dela.

Por fim, a recorrente menciona que o seu domicílio diverge da autoridade fiscal que lavrou o auto de infração. Nesse caso, cabe citar a Súmula CARF n. 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Ademais, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 determina que a lavratura deve ser feita no local de verificação da falta, o que não implica na obrigatoriedade de efetuar o ato nas dependências da pessoa jurídica fiscalizada ou no seu domicílio tributário. Isto porque o “local da verificação da falta” não corresponde, necessariamente, ao espaço físico onde se encontra o

estabelecimento da empresa (ou equiparado) ou a cidade onde fica seu domicílio tributário e dos responsáveis solidários.

Nesse sentido, também cabe citar a Súmula nº 06 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

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

Por estas razões, entendo que não assiste razão aos recorrentes.

**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.**

Alega a recorrente, que os termos de diligência direcionados a pessoa jurídica foram atendidos, mas o termo de diligência direcionado nem sequer chegou a seu conhecimento, de modo que são essas as razões pelas quais o recorrente não pode responder aos Termos de Diligência emitidos pelos auditores que subscreveram o presente auto de infração.

Não obstante, como citado alhures, o princípio inquisitorial permeia todo o feito, antes de se instaurar o litígio. Não obstante, tem-se que a maior dos documentos já estavam na posse da Receita Federal do Brasil em razão do compartilhamento de provas obtidas durante a operação Pityocampa.

Ademais, a alegação de Helton Marzo Dourado Casaes de que a HMDC não apresentou os contratos celebrados com a Autuada pelo fato dos mesmos terem sido apreendidos em busca e apreensão pelo Ministério Público não pode ser aceita, já que conforme registrado pelas autoridades fiscais no TVF, na terceira intimação enviada para a HMDC, ela sequer apresentou o requerimento que, na resposta a segunda intimação fiscal, afirmou ter protocolado no Ministério Público visando obter cópias de tais contratos. Quer dizer, se não fez tal requerimento era porque, provavelmente, sabia que tais contratos não existiam.

Noutro giro, a recorrente 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”.

Isso também não pode prosperar. Senão vejamos:

No presente caso, devido a apuração de que a RECORRENTE não atuava de fato como cooperativa de trabalho e de que existiam evidências de que a HMDC era usada para dissimular transferências de recursos para uma das pessoas apontadas como sua administradora de fato (Helton Marzo Dourado Casaes), observa-se que é totalmente legítima a exigência das autoridades fiscais de apresentação de outros elementos de prova que confirmassem a

efetividade da prestação de serviços registrada formalmente na contabilidade da Autuada e nas referidas notas fiscais.

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”.

Nesse caso, também não merece prosperar. O fato de ter ocorrido ou não a retenção de ISSQN nas referidas notas fiscais e o seu posterior recolhimento, ao contrário do que alega Helton Marzo Dourado Casaes, não tem o condão de demonstrar que os serviços registrados nelas (notas fiscais) realmente foram prestados, já que podem ter sido feitos apenas para tornar mais convincente o arcabouço formal criado para dissimular as transferências de recursos da Autuada para ele (Helton).

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 COOFAUDE”. Alega que “isso significa que não se trata de empresa criada com o fim de burlar a fiscalização tributária ou o pagamento de tributos”.

Veja que o fato de a HMDC ter sido constituída em 2004, ao contrário do que alega Helton Marzo Dourado Casaes, também não tem o condão de demonstrar que os serviços registrados nas referidas notas fiscais realmente foram prestados, pois ele, por si só, não impede que a HMDC tenha sido usada no ano de 2016 para dissimular transferências de recursos da Autuada para ele (Helton).

Assevera que o contrato apresentado pela HMDC às autoridades fiscais relativo à destinação de resíduos sólidos (p 57 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL nº 05.0.01.00-2018-00379-6) é “mais um elemento probatório da efetiva prestação de serviço pela HMDC”.

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”.

Frisa que “o descarte de lixo hospitalar de forma adequada por meio de empresa licenciada” é condição para que “a clínica ou hospital obtenha o alvará licenciamento sanitário”.

Nesse caso, a alegação de que o contrato relativo a destinação de resíduos sólidos apresentado pela HMDC às autoridades fiscais ajudaria a comprovar a efetividade da prestação de serviços para a Autuada, ao contrário do que entende Helton Marzo Dourado Casaes, não pode prosperar, visto que o fato da HMDC ter apresentado apenas ele quando intimada a apresentar contratos em que conste como tomadora de serviços, somado ao fato de ser de valor ínfimo (R\$ 42,00 por mês), apenas reforça a apuração de que a HMDC não tinha como ter prestado o volume de serviços registrados formalmente como prestados à Autuada contando apenas com o trabalho de Helton Marzo Dourado Casaes.

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”.

Observem que todas as alegações suscitadas pela recorrente não podem prosperar, já que o ônus de comprovar despesas deduzidas na apuração do lucro líquido é da recorrente.

Quer dizer, não são as autoridades fiscais que devem comprovar que tais despesas não ocorreram, mas sim o contribuinte comprovar que elas ocorreram, sob pena de vê-las adicionadas ao lucro real do período de apuração.

**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.**

Depreende-se do TVF, que Helton Marzo Dourado Casaes, além da HMDC, item 08.11, utilizada para transferências de recursos e ocultação patrimonial, também foi destinatário de recursos diretamente da COOFSAUDE.

Além dos cerca de 1,6 milhão de reais recebido por Helton da COOFSAUDE, através da HMDC, figura como suposto cooperado da COOFSAUDE, tendo recebido desta, entre 2015 e 2016, conforme declarado em GFIP, cerca de R\$ 716.082,77 (anexo 18.4). Além destes valores, recebeu ainda R\$ 654.908,35 (anexo 92), acima dos valores declarados em GFIP, conforme extratos bancários da COOFSAUDE, obtidos através de RMF. Helton beneficiou-se de recursos desviados da fiscalizada, entre 2015 e 2016, de cerca de 3 milhões de reais. Tais fatos evidenciam o conluio entre as partes (COOFSAUDE e HELTON), visando gerar despesas inexistentes, fraudulentamente em benefício de Helton Marzo.

Registra-se que, com base nos extratos bancários compartilhados por decisão judicial, foram identificados vultosos recursos financeiros depositados e transferidos da conta de HELTON, sem identificação dos depositários e beneficiários. (...)

(...)

Através de Termo de Interrogatório, anexo 18.3, prestado a Promotores vinculados ao GAECO-MP/Ba, Helton Marzo, confirma que assinou, em nome da COOFSAUDE, os contratos S120/2013, firmado com o Município de Capim Grosso, e o contrato 060/2011, com o Município de Feira de Santana, este último no valor de R\$41.113.495,44, evidenciando assim a sua atuação gerencial na COOFSAUDE. Confirmou que representava a COOFSAUDE em algumas licitações. Afirmou que recebia seus proventos através da HMDC, “para minorar o pagamento dos tributos”.

Com isso, reconhece a sua função gerencial na COOFSAUDE, além da participação direta no desvio de recursos, já que os valores transferidos para a HMDC, correspondem a desvios de recursos da COOFSAUDE, sem qualquer vinculação com atividade operacional ou qualquer evidência de prestação de serviços correspondentes, conforme evidenciado no item 08.11.

(...)

Através de Termo de interrogatório, cópia no anexo 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 era da “elite” e “sujeito de confiança”.

Deixa claro que Haroldo, Helton e Salomão eram os gestores da COOFSAUDE.

(...)

Que a decisão quanto a assumir novos contratos era centrada em Helton, o qual, apesar de nunca ter composto Diretoria da COOFSAUDE, tinha um papel fundamental na definição de rumo da instituição.

(...)

Restou exaustivamente provado, ao longo do presente termo, que Helton Marzo exerceu 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.

O recorrente alega que em momento algum participou do conselho administrativo ou diretivo da COOFSAUDE, 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.

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.

Vejamos o conjunto probatório colacionado. Neste sentido, constam declarações prestadas por João Urias e Lucas Moura; contratos assinados por Helton Marzo Dourado Casaes em nome da cooperativa e representá-la em licitações; beneficiário de recursos transferidos da cooperativa de forma dissimulada, por meio da contratação fictícia de empresas, ter apurado vultosos recursos financeiros que eram depositados e transferidos da conta de Helton sem a identificação dos depositários e beneficiários e procurações emitidas para Helton Marzo Dourado Casaes atuar em nome da cooperativa.

Todo esse conjunto evidencia e caracterizam a responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 124 do mesmo Código.

**AUSÊNCIA DE TIPICIDADE DE CONDUTA CRIMINOSA. IMPOSSIBILIDADE DE SE IMPUTAR O CRIME, POIS NÃO É SOLIDÁRIO E NÃO TEM INFRAÇÃO EM RELAÇÃO A ELE.**

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.

Quanto a este tópico, é cristalino que a recorrente e os responsáveis agiram com acerto ao efetuarem a qualificação da multa de ofício, visto que a Autuada, conforme exposto no

TVF, além de ter simulado na esfera formal que era uma cooperativa de trabalho, utilizou interpostas pessoas para constarem formalmente como suas administradoras/dirigentes e efetuou repasses de recursos de forma dissimulada a seus reais donos/administradores e outros beneficiários mediante a contratação simulada de empresas de fachada.

Tais fatos se enquadram as hipóteses previstas nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/1964, visto que:

a) ocorreu ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte dos auditores fiscais da RFB da ocorrência do fato gerador de tributos federais e das condições pessoais do contribuinte; b) ocorreu ação dolosa tendente a excluir as características essenciais dos fatos geradores de obrigações tributárias principais de modo a evitar o pagamento de tributos; c) ocorreu ajuste doloso entre a Autuada, seus reais donos/administradores e outros beneficiários dos valores transferidos da Autuada (titulares e sócios de empresas “de fachada”) visando, entre outros objetivos, a prática de sonegação e fraude.

Diante do exposto, portanto, deve ser declarada procedente a qualificação da multa de ofício aplicada.

No entanto, é sabido que a aplicação da qualificação da multa não se trata de opção facultada à autoridade tributária, mas de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o art. 142 do CTN.

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, cujo assunto tratado é a multa qualificada, limita seu percentual ao teto de 100%.

Assim, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN que determina que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”, deve o percentual da multa de ofício qualificada, se limitar a 100% em razão da retroatividade da legislação mais benéfica.

### **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.

De acordo com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) prescrevem que os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa tão somente a aplicação das sanções previstas em lei, nos moldes da legislação que as instituíram, não sendo possível, na jurisdição administrativa deste contencioso, perquirir possível afronta a referidos princípios.

A multa foi aplicada em conformidade com a legislação de regência, de forma que não há que se falar em inobservância a princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

Os princípios previstos na Constituição Federal são dirigidos ao legislador de forma a orientar a elaboração da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade aplicá-la. Afastar a multa prevista expressamente em diploma legal sob tais fundamentos implicaria declarar a inconstitucionalidade da lei que a instituiu.

Nesse sentido, cita-se a Súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” Em face do exposto, voto por rejeitar o argumento apresentado no sentido de violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

## **2. DAS PRELIMINARES E DO MÉRITO – RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES**

Nos aspectos inerentes ao responsável Haroldo Mardem Dourado Casaes, as preliminares e o mérito serão abordados, na medida em que não foram tratados nos itens acima. Desta forma, o entendimento manifestado previamente por essa relatoria, considerar-se-á válido também para esse responsável.

### **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, que se deu após a instauração do litígio. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

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

Sendo assim, depreende-se que as garantias da ampla defesa e do contraditório devem ser observadas, obrigatoriamente, somente após o lançamento tributário e a eventual imputação de responsabilidade solidária.

No presente caso, verifica-se que a Autuada, assim como todas as pessoas físicas apontadas como responsáveis solidários, teve assegurado o direito à ampla defesa e ao contraditório, inclusive em relação ao enquadramento da Autuada como sociedade empresária para fins de exigência de tributos, pois foram todos devidamente intimados dos lançamentos e das imputações de responsabilidade solidária, com abertura de prazo para apresentação de impugnação.

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 Autuada como sociedade empresária para fins de exigência de tributos só poderia ser tomada por “um órgão colegiado” em processo anterior aos lançamentos tributários.

Dessa forma, portanto, não há que se falar em desrespeito às garantias do contraditório e da ampla defesa e, conseqüentemente, do devido processo legal, pelo fato de “todos os atingidos pela decisão” não terem sido intimados, antes da lavratura dos autos de infração, para tomarem conhecimento dos elementos que embasaram o enquadramento da Autuada como sociedade empresária e para se manifestarem apresentando contraprovas.

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

Nesse tópico, ao compulsar os autos, 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.

Como se depreende do feito fiscal, todo arcabouço criado estava estruturalmente articulado, para a compreensão de que a Autuada era uma cooperativa de trabalho e, conseqüentemente, deixava de pagar tributos de forma devida.

Não obstante, os elementos fáticos evidenciavam o seu caráter simulatório, evidenciando que a cooperativa não atuava de fato, como uma cooperativa de trabalho, mas sim como uma empresa de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra, conforme podemos citar os argumentos e provas depreendidos do TVF:

a) o fato da Autuada, embora intimada diversas vezes, ter deixado de apresentar “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”, conforme registrado no item 2 do TVF (ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS); b) o fato do Sr. Pedro Lima de Carvalho, que consta como Presidente do Conselho Fiscal da Autuada 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” 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”, conforme registrado no item 2 do TVF (ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS); c) as constatações, embasadas em depoimentos de “cooperados”, registradas em Ação Civil Pública ajuizada pelo Ministério Público do Trabalho (ACP de nº 001776.2015.05.000-2, que teve origem no Inquérito Civil nº 000066.2009.05.006/3 e cuja sentença, proferida em 06/02/2019, reconheceu a prática de terceirização ilícita realizada pela Autuada), de que, conforme registrado no item 6.1 do TVF (AÇÃO CIVIL PÚBLICA MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO):

c.1) a Autuada não oferecia aos seus cooperados vantagens superiores em comparação ao trabalho autônomo, pois não prestava serviços/assistência a eles e não oferecia nenhum tipo de benefício; c.2) a quantidade imensa de tipos de ofício dos “cooperados”, incluindo inclusive atividades não relacionadas com a saúde humana, impossibilita a existência de affectio societatis entre eles e torna inverossímil a possibilidade de terem se disposto a “criar uma sociedade cooperativa, suportando todos os riscos de um negócio que não dominam”; c.3) não ocorria a adesão voluntária dos trabalhadores como “cooperados” à Autuada, já que vários deles relataram em depoimentos que esta adesão era requisito imposto por contratantes da Autuada para obterem ou manterem trabalho; c.4) não existia participação efetiva dos “cooperados” na Autuada, já que vários deles relataram em depoimentos que nunca foram chamados para participar de assembleia, reunião ou prestação de contas por parte da Autuada, que não tinham contato nenhum com ela, não conheciam os representantes dela e nunca estiveram nela; d) a constatação da fiscalização do trabalho, registrada em autos de infração, de que a Autuada “atua como uma verdadeira 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 pessoal diferenciada”; e) o fato de existirem diversos acordos realizados em ações trabalhistas onde a Autuada “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 pela Autuada cujas cópias constam no Anexo 9.1. do TVF; f) o fato de existirem diversas decisões da Justiça do Trabalho reconhecendo que a Autuada não atua de fato

como Cooperativa do Trabalho, com fundamento, conforme registrado no item 6.3 do TVF (DAS DECISÕES JUSTIÇA DO TRABALHO), nos seguintes fatos, elementos de prova e constatações:

f.1) a constatação de que não existia adesão voluntária à Autuada 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 trabalho 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 Autuada 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) e que existe depoimento de “cooperado” no sentido de que “Cooperativa jamais ministrou curso de qualificação profissional em favor” dele e nem “demonstrou qualquer benefício em prol dos associados”; f.3) a constatação de que os “cooperados” eram subordinados à Autuada, 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 Autuada não apresentou prova disso e que “cooperados” declararam que jamais receberam valores a este título; f.6) o fato do próprio Estatuto Social da Autuada demonstrar que ela 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 Autuada 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 Autuada pela prestação de serviço deles (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 Autuada, efetuada com base em declarações de “cooperados” e na falta de apresentações de provas em sentido contrário pela Autuada; 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 Autuada não atua realmente como uma cooperativa de trabalho, mas sim como “agência de fornecimento de mão de obra”, que foi realizada com supedâneo nos seguintes fatos, elementos de prova e constatações indicados 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 que prestam serviço à Prefeitura de Feira de Santana”, 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 Autuada 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 informado que respondem diretamente à Secretaria de Saúde do município de Feira de Santana/BA, de quem, segundo eles, recebem instruções e supervisão direta e a quem reportam qualquer questão relacionada à prestação de suas atividades; g.3) a constatação, efetuada por meio das referidas entrevistas, de que era a mencionada Prefeitura quem definia os valores de remuneração dos profissionais e de que Autuada, 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 Autuada, 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 Autuada não ter apresentado “qualquer documento firmado pelos representantes do Conselho Fiscal”; j) o fato da amplitude e da generalidade das atividades abrangidas no objeto da Autuada previsto em seu Estatuto Social demonstrar que não é viável uma unidade de interesses dos associados; k) o fato da Autuada, embora devidamente intimada pelas autoridades fiscais, não ter apresentado elementos capazes de demonstrar a efetiva prestação de assistência aos associados, conforme preconizado no artigo 4º, inciso X, da Lei nº 5.764/1971; l) a constatação de que o processo de escolha das coordenações para trabalhos realizados fora do estabelecimento da Autuada não respeitou o disposto no §6º do artigo 7º da lei nº 12.690/2012, conforme exposto no seguinte trecho do TVF:

Através de exigência contida no item 1 do TIF-02, a COOFSAUDE foi intimada a apresentar atas de reunião para eleição de coordenação de trabalhos realizados fora do estabelecimento da COOFSAUDE, nos termos do §6º do artigo 7º da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012. Através de resposta apresentada em 26/02/2019, apresentou cópia de atas contidas no anexo 71. Nos elementos apresentados em relação à eleição dos Coordenadores, alguns elementos chamam a atenção. No edital de Convocação para a eleição de Coordenadores vinculados aos contratos firmados com a Prefeitura de Feira de Santana, foram cientificados apenas representantes das Prefeituras. Constam como Vice-Presidente das Comissões dos respectivos coordenadores os Secretários de Saúde de Feira de Santana, Mundo Novo, Piritiba e Baixa Grande. Em relação a Mairi, o Superintendente de Saúde e Capim Grosso, a Assessora da Secretaria de Saúde, demonstrando a vinculação dos órgãos contratantes com a escolha dos respectivos coordenadores. Merece destaque o fato de que TODOS os coordenadores apresentados foram escolhidos por aclamação, indicando o direcionamento destas escolhas.

Considerando a previsão legal quanto ao prazo máximo de um ano, foi reiterada a exigência através de Termos subsequentes sem que tenha havido qualquer resposta.

Em alguns casos relacionados a seguir, a confusão entre estes profissionais indicados para o exercício da Coordenação e os Municípios contratantes chega ao ponto de que constam em folha de pagamento do próprio Município:

- 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, CPF – m) a constatação de que a Autuada não constituiu os fundos obrigatórios que são previstos no artigo 28 da Lei nº 5.764/19718 conforme exposto no seguinte trecho do TVF:

Em relação aos fundos de reserva estabelecidos pelo Art 28 da Lei nº 5.764/71, foi exigida através do TIF-02 e subsequentes a apresentação de demonstrativo de aporte a cada um destes fundos e o atendimento aos requisitos legais, especificando eventuais fundos estabelecidos através de Assembleia Geral, indicando os atos de instituição. A COOFSAUDE não atendeu ao exigido.

n) o fato de a Autuada não ter apresentado nenhuma prova de que efetuou distribuição das sobras líquidas aos seus “cooperados” ou ata de Assembleia Geral que tenha deliberado em contrário, na forma prevista no inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/1971 c/c artigo 11, parágrafo 1º, da Lei nº 12.690/2012, conforme exposto no seguinte excerto do TVF:

Através do item 2 do TIF-02, anexo 01.1, foi exigida a comprovação do retorno das sobras líquidas do exercício de 2015 e 2016 ou ata de Assembleia Geral que tenha deliberado em contrário, nos termos do inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, c/c artigo 11, parágrafo 1º, da Lei nº 12.690/2012. Tanto através da resposta ao TIF-02, quanto em relação aos Termos subsequentes, que reiteraram a exigência, a COOFSAUDE deixou de atender às intimações.

o) o fato de a Autuada ter destinado milionários recursos, por meio direto ou por 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.

p) a declaração de “cooperado” de que atuava na mediação de conflitos entre cooperados, visitando unidades, e que inclusive “buscou atender ao pleito dos cooperados para que tivessem repouso anual remunerado de 30 dias”.

Ou seja, existe um farto e articulado conjunto probatório que evidencia e robustece a acusação fiscal, não cabendo, portanto, nenhum reparo em relação ao enquadramento da Autuada como sociedade empresária para fins de exigência de tributos federais.

**SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO NÃO HÁ LUCRO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DE IRPJ E CSLL.**

A recorrente alega que “era organizada sob a forma de sociedade cooperativa, era gerida como cooperativa, efetuava sua escrituração contábil como sociedade cooperativa, praticava atos e celebrava negócios jurídicos como sociedade cooperativa, regularmente cumpria

obrigações tributárias acessórias e apurava seus tributos como sociedade cooperativa de trabalho”.

Aduz que “como as sociedades cooperativas são sociedades simples que não têm por objetivo auferir lucro”, inexistente 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”.

Como visto acima, a cooperativa era apenas formalmente constituída como tal, se revelando, de fato, 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, perfazendo, assim, atos definidos em lei, necessário e suficiente para a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

De toda sorte, os lançamentos efetuados, em síntese, são decorrentes da não comprovação de despesas da Autuada, as quais foram glosadas e serviram para a apuração direta dos valores tributáveis.

Cabe ressaltar, por fim, que as autoridades fiscais registram, ainda, que mesmo que se entendesse que não é possível o enquadramento da Autuada como sociedade empresária para fins de exigência de tributos, ainda assim seriam cabíveis os lançamentos hostilizados, já que se referem todos a atos que não podem ser enquadrados como cooperativos. Sendo assim, entendo que não assiste razão a recorrente.

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

O recorrente alega 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 COOFAÚDE COOPERATIVA DE TRABALHO (CNPJ/MF sob o n.º 07.747.357/0001-87) como sociedade cooperativa regular; (2) imputação da sujeição passiva tributária indireta a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, recorrente, 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 recorrente”.

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

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

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, no presente caso, se coaduna sob os mais diversos aspectos do lançamento, 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.

**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 E 2016, NO ÂMBITO DE LANÇAMENTO RESTRITO AO PERÍODO DE APURAÇÃO DE 2016.**

O Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, ao tratar das bases de cálculo dos lançamentos, aduz que a mesma despesa teria sido considerada duas vezes na apuração de IRPJ e de CSLL.

Afirma, genericamente, que “glosou-se o lançamento do pagamento feito às referidas pessoas jurídicas, assim como, também, se efetuou a glosa da correspondente nota fiscal”. Diz também, de forma genérica, que tal fato ocorreu em relação a valores pagos a pessoas jurídicas e na compra de combustível.

No intuito de demonstrar, o recorrente solicita a prova pericial.

Pois bem. A realização da prova pericial somente deve ser deferida quando explicitada e demonstrada a sua necessidade, como, por exemplo, quando o fato somente puder ser comprovado através de instrução que demande conhecimento técnico ou científico, ou quando o fato não puder ser provado através da juntada de documentos.

É prescindível, assim, a realização de tal prova quando os elementos probatórios puderem ser trazidos aos autos pela própria parte, ou mesmo quando os fatos já estejam suficientemente demonstrados.

Se, por um lado, é assegurado à parte o contraditório e a ampla defesa, por outro lado compete ao órgão de julgamento zelar pela rápida solução do litígio, de tal forma que a autoridade julgadora deverá indeferir, de ofício ou a requerimento da parte, a realização de perícias ou diligências desnecessárias à solução do caso controvertido.

Neste caso, Haroldo Mardem Dourado Casaes, além de não especificar as despesas que aduz terem sido consideradas de forma duplicada, também não apresentou nenhum elemento de prova capaz de comprovar tais alegações, sobretudo documentos que são emitidos pelo próprio contribuinte.

Diante do exposto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

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

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”.

Alega a recorrente, que HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES, além de cooperado fundador da COOFSÁUDE 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, sem mais qualquer outro elemento, conforme documento juntado:

Tais pontos evidenciados na peça recursal não merecem prosperar, senão vejamos:

Embora Haroldo Mardem Dourado Casaes tenha apresentado carta de renúncia do cargo de Diretor Vice-Presidente do Conselho de Administração da Autuada em 16/09/2015, não tem o condão de afastar a imputação de responsabilidade solidária a ele, já que continuou a ser um dos administradores de fato da Autuada após tal data (16/09/2015), conforme comprovam os elementos probatórios indicados e os cheques com datas posteriores a 16/09/2015, firmados por ele, atestados 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, o seu exercício, sobretudo no exercício dos poderes de administrador se perpetuaram após 16.09.2015.

Outro fato notório se deu em razão da infração à lei e ao estatuto da cooperativa, além da prática de atos com excesso de poderes, sobretudo nos aspectos formais de cooperativa de trabalho, mas com evidentes atos de prestadora de serviços. Constata-se, por meio do conjunto probatório e do próprio TVF, que o pagamento de despesas inexistentes a empresas e a pessoas físicas, sem qualquer vínculo com as atividades institucionais da cooperativa, foi autorizada pelos seus administradores, incluído nesse rol, o Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes.

Se ainda não bastasse, constam inúmeras declarações prestadas por pessoas físicas, em interrogatórios efetuados pelo Ministério Público (GAECO) e no procedimento fiscal, que conformaram que Haroldo Mardem Dourado Casaes era um dos verdadeiros proprietários e administrador da cooperativa.

Em outro ponto, consta aluguel de imóveis registrados em nome da MVD Participações Ltda para as empresas Abud e Cia Ltda, Clínica Médica Nascimento Cruz e ELS Locação de Automóveis Eireli, que, conforme está elencado no TVF, bem como nas provas juntadas, ocorreu o trânsito para pessoa jurídica da esposa e de filhos de Haroldo de recursos oriundos de empresas que foram utilizadas para repasses dissimulados de recursos 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 efetividade da prestação de serviços e que as autoridades lançadoras demonstraram que praticamente todo o valor desses repasses foram posteriormente repassados a Haroldo Mardem Dourado Cases.

Vale ressaltar, que é responsável pelo crédito tributário do sujeito passivo todo aquele que pratica diretamente atos ou negócios com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária ou com infração à lei; há fortes evidências nos autos que comprovam ações necessárias e suficientes dos recorrentes - para o cometimento de atos ilícitos dos quais resultaram fraude, sonegação e conluio para diminuir o ingresso de recursos tributários no tesouro e benefício comum dos envolvidos, é legítima, portanto, a sua inclusão no feito, na condição de responsáveis solidários.

Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, presumindo o dever de diligência do administrador, consoante o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

“Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.”(destaques acrescidos)

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.

Perceba que o caso em tela se adequa a norma em vigência, sobretudo com a participação, conhecimento e o poder de decisão, que foram em diversos momentos consagrados e demonstrados no curso do feito fiscal.

O princípio contábil da ENTIDADE significa que cada empresa possui patrimônio independente, mesmo se ambas têm o mesmo sócio, e quaisquer transações devem seguir os procedimentos entre empresas independentes, não sendo admissível realizarem, entre si, quando o objeto social da sociedade é desvirtuado e utilizado em diversas transações, o que indica confusão patrimonial e irregularidade.

Para elucidar a questão, reproduzo trecho da lição de NEDER sobre a expressão “interesse comum”, utilizada no art. 124, inciso I, do CTN:

“Solidariedade de Fato”

[...]

6.2. Conceito de interesse comum

[...] Alf Ross, com muita habilidade, faz a distinção entre os interesses comuns e coincidentes. Nos primeiros, as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas

formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que os une; enquanto, nos coincidentes, o vínculo visa apenas atender a uma necessidade específica (tarefa).

Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, por exemplo, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores. (...). O mesmo quando se trata envolvendo atos envolvendo cooperativas e terceiros não cooperados.

Não é outro entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que, nas ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se, e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

Também a esta conclusão chegou Hugo de Brito Machado: “O fato de serem partes em um contrato apenas significa que o legislador pode, por disposição expressa, instituir solidariedade entre elas (...). Uma coisa é duas ou mais pessoas terem interesse na situação. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim de interesses contrapostos”.

Conclui-se, portanto, 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 violação do seu objeto social, sobretudo no uso e desvirtuamento do seu propósito. Para corroborar esse entendimento, trago ensinamento de PAULSEN :

“Quanto à causa, a responsabilidade pode decorrer:

a) do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I); não se trata, aqui, de pluralidade de contribuintes, mas de responsabilização de um terceiro, como no caso da responsabilidade do comprador quando da aquisição de mercadoria mediante “meia nota”, evidenciando seu interesse comum ao do vendedor (contribuinte do ICMS) no subfaturamento com vista à evasão tributária, ou no caso de cometimento de ilícito pelo sócio, em que a responsabilidade seria sua pessoal, mas em que a operação foi feita em benefício da sociedade, atraindo a responsabilidade solidária desta;

[...]

O art. 135, III, do CTN estabelece a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, o crédito, abrangendo o tributo e a multa, seria devido pelo responsável exclusivamente.

### 73. Responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores

Contudo, tendo o ato sido praticado em benefício da empresa, incide o art. 124, I, do CTN, que estabelece a solidariedade em função do interesse comum, de modo que, embora pudesse a responsabilidade do sócio-gerente ser pessoal, passará a haver a responsabilidade solidária da própria empresa, sem benefício de ordem. (...)” [sublinhei].

Por conseguinte, deve ser verificada, no caso vertente, a presença dos elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135, quais sejam: o elemento fático e o elemento pessoal, uma vez que a responsabilidade tributária do art. 135, inciso III, atrai a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I.

Quanto ao elemento fático (“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”), as circunstâncias que envolveram, bem como os atos que evidenciaram a intenção ardilosa, com consequências no campo tributário e, eventualmente, na área penal, sobretudo quando praticados contra o seu próprio Estatuto. São ilícitos que envolvem as condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, ou seja, sonegação, fraude ou conluio, haja vista a qualificação da multa de ofício.

No presente caso, o elemento pessoal - a participação das pessoas descritas no inciso III do art. 135 do CTN em atos que infringiram a lei - restou caracterizado para todos os períodos autuados, haja vista a participação direta dos responsabilizados na relação negocial, infringindo o estatuto da cooperativa e o seu real propósito negocial, acentuado com atos cometidos pelo Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, já supramencionados.

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, do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 124 do mesmo Código, diante de diversas tipologias negociais perpetradas pelo recorrente.

**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.**

Quanto a esse ponto, a recorrente alega 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, no tocante a HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES”.

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 a aquela, ao menos, a prático ato culposo”.

Ademais, acrescenta “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”.

Não obstante, o TVF dispõe que HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES agiu 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.

Nesse caso, 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.

Os ensinamentos do professor Luís Eduardo Schoueri são bastante elucidativos sobre a 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 referem os dispositivos que o antecederam. A evidência de que o Código Tributário Nacional cogita de figuras distintas pode ser vista no seu 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 “ordem expressa emitida por quem de direito”. Age, em síntese, no seu interesse, contra as pessoas por quem responde, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores, contra, enfim, as 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 cogitar de se aplicar o artigo 137. Havendo infração à lei, será caso 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, tratam, portanto, 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.

O artigo 136 do CTN determina a responsabilidade objetiva do contribuinte, ou seja, independentemente de fatores subjetivos, relativos ao autor dos atos ou às consequências destes, enquanto o artigo 137 do CTN, determina a responsabilidade pessoal do agente quando a infração configurar crime ou for caracterizada com dolo específico do autor.

Em ambos os dispositivos, enquadra-se em 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 outros beneficiários mediante a contratação simulada de empresas de fachada, bem como propiciou o desvirtuamento do propósito comercial da cooperativa.

Diante do exposto, não paira qualquer dúvida quanto à manutenção da responsabilidade tributária do Sr. Haroldo Mardem Dourado Casaes, com fulcro no artigo 136 e 137, inciso I e III, c, do Código Tributário Nacional.

**IMPOSSIBILIDADE DE HAROLDO MARDEM DOURADO CASAES 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 COOFSAUDE, 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 com espeque no §1.º, 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.

De fato, analisando a petição reproduzida às fls. 4304 a 4306, o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 4300 e o Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fl. 4302, observa-se que houve resposta escrita, em 28/05/2019 ao Termo de Intimação Fiscal 04, sem que diversos esclarecimentos fossem prestados.

No entanto, 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 parcial da intimação, para fins de incidência de multa de ofício agravada.

Sendo assim, entendo que assiste razão a recorrente, no intuito de afastar a multa agravada.

**Das Preliminares e Mérito do Responsável Tributário Salomão Abud do Valle**

Inicialmente, a recorrente suscitou que “os autos de infração lavrados contra a COOFSAUDE - 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 ao contraditório”.

Ademais, “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 incontestada 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”.

Neste caso, tais alegações não merecem prosperar, tendo em vista que o recorrente, aqui como responsável, teve total condição de exercer tais garantias na sua impugnação administrativa, bem como em seu recurso voluntário pois, inclusive, foram juntadas ao presente processo cópias de peças e decisões judiciais.

Sucedo 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.

Isso porque as autuações hostilizadas foram lavradas devido ao descumprimento de obrigações tributárias pela Autuada e a configuração, em relação a determinadas pessoas físicas, da situação prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, enquanto a referida ação penal foi ajuizada porque o Ministério Público entendeu que o Sr. Salomão Abud do Valle, entre outras pessoas, deve ser punido pelos crimes de Organização Criminosa, Falsidade Ideológica e Lavagem de Dinheiro.

Por fim, a sumula CARF nº 162, sedimenta tal entendimento:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento, o que não prejudicou o seu direito de defesa, in totum.

Diante do exposto, resta evidente que a supracitada alegação, falece razão ao recorrente.

Na sequência, 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 atuada, a responsabilidade a si imputada no presente lançamento, seja a solidária, seja a subsidiária, não se presume, necessitando ser inequivocamente comprovada”.

Afirma que, por não ser sócio, “ele não figura entre as pessoas enumeradas nos artigos 134 e 135 do CTN, não sendo possível nem cabível dele exigir o dever de fiscalizar nem de recolher os tributos eventualmente devidos pela pessoa jurídica”.

Nesse caso, é evidente a participação do recorrente no exercício, de fato, da administração da cooperativa, agindo com excesso de poderes e infração à lei e ao estatuto da cooperativa, utilizando de interpostas pessoas para constarem formalmente como suas administradoras/dirigentes e ao efetuar a transferência de recursos da cooperativa para si e para outros beneficiários mediante a contratação simulada de empresas.

Tais elementos foram depreendidos do Termo de Verificação Fiscal, conforme transcrito na sequência:

“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 COOFAUDE estão indicados a seguir, Salomão é irmão de FAIRUZZI ABUD DO VALLE, item 13.6, presidente da COOFAUDE a partir de 08/03/2016.

Empresas das quais SALOMÃO é sócio ou titular, destinatárias de recursos da COOFAUDE 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 COOFAUDE:

- 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 COOFAUDE, 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 SALOMAO, 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 Coofsaude 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 Renata 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 GAECO-MP-Ba, Cleber 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 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 TDPF de diligência, 05.0.01.00-2019-0092-8, 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:

Merece 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”.

Diante do exposto, conclui-se que o Sr. Salomão era administrador de fato da cooperativa, sendo um dos seus gestores e, independentemente de ser sócia ou não, administra, de fato, a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social.

Alega ainda, que a aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional 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.

Aduz que como “a obrigação tributária decorre desta desconsideração da personalidade jurídica e do posterior enquadramento como empresa (ato ilegal), é forçoso concluir que melhor sorte não tem o lançamento nem os créditos dele decorrente, nulos desde a origem por violação da estrita legalidade (art. 142, CTN)”.

Nesse caso, a questão gravita, antes da análise de qualquer permissivo legal, em torno dos princípios do Direito, dentre os quais se destaca o da primazia da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual este se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, fato concreto, entendimento que está em consonância com o princípio da verdade material, que também integra o processo administrativo fiscal.

Tal prerrogativa encontra respaldo na legislação vigente, conforme demonstrado pelos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(...)

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Assim, há evidências que as alegações da cooperativa e de Salomão Abud do Valle, deveria observar o disposto no artigo 50 do Código Civil e nos artigos 133 a 137 (Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica) são totalmente improcedentes, já que como visto, ele ocorreu com base no poder-dever das autoridades fiscais, previsto em dispositivos do Código Tributário Nacional, de desconsiderar atos e negócios jurídicos para dar prevalência a substância sobre a forma.

Cabe ressaltar que o fato do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ser um dos dispositivos que confere esse poder-dever, não afeta em nada a validade do referido enquadramento, já que, trata-se de norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas.

Destaca-se, ainda, que ainda que compreendesse que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é ineficaz até a edição de lei ordinária, tal fato não deixaria sem fundamento legal o enquadramento da cooperativa como sociedade empresária para fins de

exigência de tributos, já que continuaria a ter base nos demais dispositivos do Código Tributário Nacional transcritos e, em especial, no inciso VII do artigo 149 deste Código.

Não obstante, ainda que se entendesse que não é possível o enquadramento da cooperativa como sociedade empresária para fins de exigência de tributos, ainda assim seriam cabíveis os lançamentos, já que se referem a atos que não podem ser enquadrados como cooperativos.

Desta forma, entendo que não assiste razão ao recorrente.

#### **DISPOSITIVO**

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, concedendo-lhe parcialmente o provimento, afastando a multa agravada e reduzindo a multa qualificada para o patamar de 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, tendo em vista a nova redação dada, pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Roney Sandro Freire Corrêa**

Conselheiro