



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.728573/2014-35
ACÓRDÃO	1301-008.143 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAPTAR COOPER COOPERATIVA DE TRABALHO DE MULTISERVICOS PROFISSIONAIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ISENÇÃO.

Evidenciada que a contratação de trabalho entre a cooperativa e o tomador dos serviços ofende primados cooperativistas, resultando no afloramento de relação empregatícia, os resultados da sociedade não são protegidos pela isenção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia efetuado sem preencher os requisitos obrigatórios.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação e fraude, como definido em lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRESIDENTE.

Atribui-se a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III do CTN, ao presidente, responsável pela administração e gerência, uma vez comprovado que este cometeu infração à lei, precisamente à Lei nº 5.764, de 1971, e ao estatuto social da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luiz Angelo carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recursos Voluntários interpostos em face de decisão de 1ª instância, que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 1357/1376), CSL (e-fls. 1339/1356), Contribuição ao PIS/Pasep (e-fls. 1377/1384) e Cofins (e-fls. 1331/1338), relativos ao ano-calendário de 2010, devido a glosas de despesas não necessárias e não comprovadas, bem

como por ausência de declaração do Imposto de Renda devido pelo regime do Lucro Real, tendo sido qualificada a multa. O Contribuinte e o Responsável solidário LAERTE Teixeira Vieira foram deles cientificados em 07/11/2014. A autuação foi assim sintetizada no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

Procedimento Fiscal

2.1. A fiscalização iniciou este procedimento por meio de diligência, em 10/07/2012, conforme Termo de Início de Diligência Fiscal (fls 0031 a 0033), concomitantemente, verificou que no ano-calendário de 2010 a pessoa jurídica apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) na condição de "Isenta do IRPJ" e "desobrigada da apuração da CSLL".

2.2. No decorrer do procedimento fiscal, de acordo "... com documentos obtidos pela fiscalização e depoimentos prestados por cooperados em atendimento as intimações realizadas, a presente fiscalização constatou que apesar da Captar atender as exigências legais de uma sociedade cooperativa, os serviços prestados por esta não eram atos cooperativos, mas sim o de intermediação de serviço de mão-de-obra para órgãos governamentais e, portanto, tributáveis, conforme legislação em vigor". Tal situação foi cientificada à contribuinte em 06/11/2013, mediante Termo de Ciência e Intimação Fiscal.

2.2.1. Assim, baseado no art. 246 do RIR/99, a apuração do resultado para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica deveria ser a do Lucro Real e, por não obedecer ao disposto no art. 182 do RIR/99 a pessoa jurídica deveria também apurar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidindo os dois tributos sobre a totalidade de suas operações.

2.2.2. Com vistas à apuração do Lucro Real a fiscalizada foi intimada a apresentar diversos documentos, livros e esclarecimentos, conforme termos de folhas 0012 a 0013, 0024 a 0025, 0049 a 0056, 0058 a 0059, 0067 a 0068, 0081 a 0083, 0234 a 0248, 0256 a 0259, 0262, 0263 a 0265, 0266 a 0271 e 0280 a 0281.

Diligências

2.3. A autoridade fiscal verificou, no andamento da ação fiscal, que vários cooperados impetraram ações na Justiça do Trabalho pedindo o reconhecimento de vínculo de emprego. Nesse sentido, "... diversas são as decisões, tanto de primeira quanto de segunda instância, acerca da relação entre a cooperativa e seus associados, a de patrão e empregado. De acordo com diversas dessas decisões, constata-se que houve intenção clara de se burlar as normas trabalhistas por meio de roupagem meramente simulatória da figura jurídica das cooperativas".

2.3.1. De tais decisões, a Fiscalização selecionou alguns fatores nelas relatadas que demonstram a completa desvirtuação da finalidade que deve nortear uma cooperativa:

- Processo nº 000117198.2010.5.01.0224RO ajuizado por Nívea Maria dos Santos Bento diz o seguinte: "Todo o acervo probatório é suficiente para demonstrar que a cooperativa, na realidade, porta-se como verdadeira intermediadora de mão-de-

obra. A constituição da cooperativa-reclamada está viciada, pois não se trata de uma união de pessoas para atingir um fim próprio e sim uma verdadeira empresa de fornecimento de mão de obra".

- Processo nº 000057583.2011.5.01.0223RO ajuizado por Eliana Braz da Silva diz o seguinte: "Provado que a cooperativa era, na verdade, empresa prestadora de serviços, tem-se que o reclamante, falsamente nominado 'cooperado, é seu verdadeiro empregado, sendo inaplicáveis os termos do art. 442 da CLT" e continua no seguinte sentido "... possui apenas o 'nome fantasia' de Cooperativa, sendo, na verdade, empresa prestadora de serviços, do que resulta que aqueles nominados seus 'cooperados' são verdadeiros empregados das empresas que se apropriam dos trabalhos prestados, como é o caso da recorrente".

2.3.2. Além disso, a fiscalização oficiou o Tribunal Regional do Trabalho 1ª Região a apresentar documentos relativos ao processo nº 0001810.28.2010.5.01.0221 RO, impetrado por Raquel da Silva Cerqueira Garcia, dos quais destaca-se o acórdão da 9ª Turma daquele tribunal: "Violou a legislação das cooperativas, bem como a CLT, ao dedicar-se à locação de mão de obra, desvirtuando, assim, o objetivo para o qual as cooperativas foram criadas. Daí o reconhecimento do vínculo empregatício entre as partes, decretando-se a nulidade dos atos fraudulentos aos direitos da Autora que a Acionada denominou indevidamente de 'cooperada'".

2.3.2.1. Ainda relativamente a este processo, o magistrado esclarece que: "O trabalho da Acionante foi prestado de forma pessoal, com habitualidade, mediante remuneração, com a presença da subordinação jurídica; sendo o referido labor necessário ao desenvolvimento da atividade social ofertada pelo tomador dos serviços, no caso, Município de Nova Iguaçu; tendo o ente público se valido de captação de mão-de-obra de forma irregular por intermédio de cooperativa. Obviamente o trabalho da obreira não era prestado em proveito da cooperativa, mas sim do tomador dos serviços, eis que a atividade da referida cooperativa limita-se ao fornecimento e colocação de mão-de-obra para laborar para terceiros. De toda sorte, a relação de emprego se forma com a cooperativa, uma vez que a mesma, na verdade, exercia o papel de empresa de intermediação de mão-de-obra; afastandose, portanto, a vedação legal acerca da possibilidade de reconhecimento do liame empregatício com a cooperativa, tendo em vista a fraude trabalhista detectada."

2.4. Diante de tais informações, a autoridade fiscal fez diligências junto a diversos cooperados, a fim de averiguar a real relação de trabalho entre estes e a interessada (vide folhas 0515, 0520, 0526, 0554, 0557, 0560, 0565, 0569, 0577, 0588, 0594, 0602, 0605, 0610, 0615, 0619, 0624, 0640, 0666, 0669, 0672, 0675, 0678, 0681, 0684, 0687, 0690, 0693, 0696, 0697, 0702, 0705, 0708, 0711, 0714, 0717, 0722, 0725, 0728, 0731, 0734, 0737, 0740, 0743, 0748, 0752, 0755, 0758, 0763, 0767, 0775, 0786, 0792, 0800, 0803, 0808, 0813, 0817, 0822, 0838, 0864, 0892 e 1021).

2.4.1. Tais diligências se deram por meio de intimações enviadas aos cooperados, selecionados por amostragem, dos quais treze compareceram à repartição e prestaram esclarecimentos resumidos abaixo:

- *“Todos os associados prestavam serviço para órgãos públicos”;*
- *“Seis associados informaram que não conheciam a Cooperativa Captar antes de participarem do processo de seleção para os cargos que estavam se candidatando. De acordo com os depoentes, os órgãos recrutadores informavam a necessidade do candidato se filiar à Cooperativa para serem admitidos. Os demais informaram que já trabalhavam como contratados ou como filiados de outra Cooperativa, quando foram informados de que deveriam se filiar a Captar para continuarem prestando serviço”;*
- *“Com exceção de um associado, todos declararam que após a filiação não frequentavam as dependências da Captar e que só entravam em contato com a Cooperativa quando havia atraso no pagamento. Afirmaram, ainda, que não conheciam os dirigentes e que não eram convocados para participar de Atos da Cooperativa, tais como Assembleia, reuniões e outros”;*
- *“A maioria declarou, ainda, nunca ter recebido sobra dos resultados financeiros da Cooperativa ou outra remuneração diversa do valor contratado, exceto três que informaram haver recebido a quota-parte de volta”;*
- *“Os depoentes informaram que se reportavam diretamente a seus supervisores nos estabelecimentos em que prestavam serviço e que alguns dos supervisores eram cooperados da Captar. A exceção dos plantonistas, os associados cumpriam diariamente uma carga horária estabelecida”;*
- *“Todos informaram que no momento da filiação foram informados pela direção da Captar de que estes estavam se filiando a um sistema cooperativado. A grande maioria relatou que participaram de reuniões introdutórias nas quais foram informados de que não teriam direito às Leis Trabalhistas”;*
- *“Dois cooperados informaram que foram notificados pelos órgãos nos quais prestavam serviço de que a partir do mês de julho de 2013 seriam ‘transferidos’ para outra Cooperativa”.*

2.4.2. Além disso, a autoridade fiscal intimou quatro dirigentes da cooperativa para prestação de esclarecimentos sobre o funcionamento da mesma, conforme abaixo:

- *“O atual Presidente da Cooperativa, Sr. Laerte Teixeira Vieira, CPF nº 100.090.357-53, ocupante do cargo desde 2008, informou que: a) a Cooperativa encaminha os Cooperados aos tomadores de serviços; b) os serviços prestados são 90% na área médica e 10% na área de serviços gerais, como faxina e vigilância; c) a Cooperativa recebe pelo contrato firmado um percentual de administração que é variável, além*

da produção que é repassada aos cooperados; d) a convocação para as Assembleias é realizada por diversos meios, como telegrama, afixação de edital nos locais de trabalho e publicação em jornais de grande circulação; e) a cota-parte paga pelos cooperados era devolvida após eles terem pago o montante integral. Geralmente os cooperados pedem o valor de volta quando se desligam da cooperativa; f) de acordo com Sr. Laerte Teixeira Vieira, os tomadores de serviços preferem contratar Cooperativa por baratearem seus custos; g) o depoente informou que a cooperativa tem um serviço odontológico próprio e que eventualmente oferece cursos aos associados, mas que estes não participam”.

- “A Diretora Financeira Cristina Florinda de Mello Monteiro CPF nº 788.352.75768, afirmou, em síntese, que: a) enviou currículo para trabalhar na área administrativa da Cooperativa em 2006 e que no ato da contratação assinou o termo de filiação; b) ganha por produção, tendo um salário fixo. Ela trabalha no escritório da Cooperativa, tendo que cumprir uma carga horária pré-determinada. Por ser cooperada ela não recebe benefícios trabalhistas, mas que ao ser ‘promovida’ para o cargo de Diretora Financeira, em 2009, sua remuneração foi aumentada; c) realiza trabalhos burocráticos, como: elaborar folha de pagamento dos associados, emitir Notas Fiscais, verificar se os tomadores de serviços efetuaram os pagamentos e outros. Ela informou que não toma decisões para decidir o rumo e administração da Cooperativa”.

- “O atual Diretor Administrativo, Thiago Paes Soares, CPF nº 106.098.60780, declarou, em síntese, que: a) trabalha na Cooperativa como técnico de informática, realizando trabalho de Help Desk desde 2005 e que é formado como técnico em processamento de dados; b) declarou que sua remuneração é corrigida de acordo com o salário mínimo e que durante o tempo que trabalha como cooperado recebeu em alguns anos sobra dos resultados; c) não participa da administração ou gerência da Cooperativa, e que estas funções são desempenhadas pelo Presidente Laerte Teixeira e Cristina Monteiro”.

- “O ex-cooperado e Diretor Administrativo, Marciano Lopes da Silva, CPF 009.066.09780, informou que: a) se candidatou para trabalhar na área administrativa da Captar, b) seu trabalho consistia em atender os demais associados: entregando contracheques, Informe de Rendimento, bem como realizando trabalhos de administração do escritório de Nova Iguaçu”.

2.4.3. Também foram intimados alguns clientes da interessada como a Prefeitura do Município de Mesquita, a Prefeitura Municipal de Itaguaí e a Prefeitura Municipal de Belford Roxo para que as mesmas apresentassem contratos e outros documentos.

2.4.3.1. Analisando os documentos encaminhados pelas prefeituras, a fiscalização constatou “... que a contratação da Captar se procedeu por processo licitatório ou contrato emergencial,

conforme Lei 8.666/93. A Captar além de prestar serviço na área médica e de serviços gerais, esta presta serviço fornecendo alimentação a pacientes, manutenção de equipamentos, lavagem de roupa e limpeza e conservação predial. Denota-se, do exame dos elementos apresentados, que todos os contratos foram assinados somente pelo Presidente Laerte Teixeira Vieira, e que a Cooperativa cobrou das Prefeituras Municipais de Belford Roxo e Itaguaí uma taxa de 30 (trinta) por cento a título de custeio administrativo e da Prefeitura Municipal de Mesquita, uma taxa de 20 (vinte) por cento”.

Atividades da Interessada

2.5. Da leitura dos artigos 79 e 86 da Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, “... depreende-se que o ato cooperativo deve atender aos objetivos sociais da sociedade e estar em conformidade com as leis que regem o sistema cooperativado”.

2.5.1. Entretanto, tendo em vista todos os “... fatos e provas trazidas ao presente procedimento fiscal, e relatadas abaixo, constata-se que a Captar praticou atos que não se coadunam com os princípios básicos do sistema cooperativado. Os profissionais se filiavam à cooperativa não por vislumbrarem um sistema que pudesse auxiliá-los em seu desenvolvimento profissional, mas sim por ser este o único meio no qual o profissional pudesse se empregar ou continuar no posto de trabalho que ocupava”.

2.5.2. Nesse sentido, a fiscalização destaca o seguinte:

- “Do exame do Estatuto da Cooperativa e Alterações, verifica-se que a Captar é uma cooperativa de trabalho multidisciplinar que congrega pessoas dos mais variados ofícios e profissões (profissionais da área da saúde; serviços gerais; administrativo, entre outros), ofícios que a princípio não estão interligados. Além disso, “... a entidade inclui como atividades em seu objeto social fornecimento e preparo de alimentação, manutenção e pequenos reparos em geral em logradouros e prédios públicos ou privados e limpeza de áreas verdes”.
- “Mediante a análise da documentação entregue pelo contribuinte, folha de pagamento e planilhas, constatou-se que no ano-fiscalizado a sociedade prestava 61 (sessenta e um) tipos de serviços, sendo que na sua grande maioria, 75% das profissões e ofícios prestados, eram técnico-profissionais nas áreas da saúde ou educação. Tais serviços “... necessitam para a sua execução supervisão, assiduidade e muitas vezes subordinação do tomador de serviço. Essa prática desrespeita a autonomia dos associados, infringindo a impessoalidade e a não habitualidade da prestação de serviços, que deve se dar pela cooperativa e não por cooperados especificadamente destinados a determinada empresa, princípios estes contidos no artigo 5º do Estatuto Social da Captar”.
- “Ao examinarmos o contrato celebrado entre a fiscalizada e a Prefeitura Municipal de Itaguaí -Contrato nº 81/2010, verificamos que a Captar se compromete a prestar serviços médicos, de lavanderia, limpeza e alimentação, conforme descrito na

cláusula primeira. Apesar das atividades contratadas constarem do Estatuto da Captar, o serviço de fornecimento de alimentos, não se enquadra no conceito de prestação de serviços, mas sim em operação comercial, já que a cooperativa não prepara as refeições, mas apenas as fornece”, não sendo caracterizado assim como ato cooperado. Da mesma forma, “Os serviços de lavanderia, também não são realizados pelos cooperados, mas pela empresa contratada Quality Clean Ltda. De acordo com o livro razão do contribuinte a cooperativas (sic) paga a Quality Clean Ltda para lavagem de roupa hospitalar. Mais uma vez o serviço prestado não é ato cooperado”.

- “Do exame dos demais contratos de prestação de serviço, constatamos que a Captar terceirizou os serviços de seus associados para a empresa Átrio Rio Service Tecnologia e Serviços Ltda (contratante). Conforme consta do contrato celebrado com a Átrio Rio Service Tecnologia e Serviços Ltda, os serviços prestados pelos cooperados da Captar seriam determinados e supervisionados pela contratante, ou seja, a cooperativa teve seu trabalho terceirizado sem autonomia de seus membros”. No referido contrato ficou estabelecido em sua cláusula primeira que: “constitui objeto do presente instrumento a produção de serviços pelos associados da contratada, nos locais determinados pela contratante, por ordens de serviços escritas previamente preenchidas, a serem desenvolvidas pelos sócios cooperados nas especialidades lançadas no Anexo Memorial Descritivo ...”, de acordo com o qual “... os serviços seriam prestados para a Fundação de Apoio à Escola Técnica – FAETEC, para produção de serviços técnicos, administrativos e execução de atividades de infraestrutura em diversas áreas. Analisando as cláusulas do contrato firmado e do memorial descritivo, verifica-se que a Captar se compromete a fornecer cooperados especializados nas seguintes atividades: instrutores, agente de biblioteca, monitor, técnico de informática, motorista, dentre outros. De acordo com a cláusula 1.12 o contratante indicaria, gestores ou administradores, que passariam a se relacionar diretamente, representando as partes na produção de cada serviço a ser implementado e em funcionamento”.

- “Analisando as características dos contratos firmados e os serviços prestados pelos associados da Captar, fica evidente a **descaracterização do conceito básico de cooperativa** que é o de congregar pessoas de determinado ofício ou profissão que juntas concretizam um objetivo comum, visando à melhoria das condições de trabalho e salário de seus associados, conforme disciplina o art.6º do Estatuto Social da Sociedade. O que se percebe é que várias atividades não eram desempenhadas pelos cooperados e muitas exigiam a supervisão e controle do contratante”.

- “De acordo com os depoimentos prestados pelos cooperados à presente fiscalização, e os testemunhos prestados na Justiça do Trabalho, os associados não escolhiam onde queriam trabalhar nem negociavam seus salários. Eles eram apenas

recrutados para determinado local e não havia rodízio entre os cooperados. Muitos, inclusive, já ocupavam os postos de trabalho e tiveram que se filiar a Captar para que pudessem continuar exercendo suas atribuições. Outros, assim que o contrato de prestação de serviço terminava, eram informados de que, se desejassem continuar trabalhando no mesmo local, deveriam se filiar a outra cooperativa”.

- *“O manual de cooperativas do Ministério do Trabalho registrou os tipos mais frequentes de fraudes que caracterizam as falsas cooperativas de trabalho: arregimentação de mão-de-obra para atender ao progressivo aumento de serviços; contratação de serviços por meio de cooperativas de ex-empregados recentemente dispensados ou demissionários; prestação de serviços ininterruptos pelos mesmos associados à determinada tomadora, simulando-se a eventualidade por meio de pactuação sucessiva com distintas sociedades cooperativas; prestação de serviços diversos dos contratados e celebração de contratos de prestação de serviços com cooperativas, seguidos invariavelmente da contratação, como empregados, de associados que tiveram desempenho diferenciado”.*

- *“Tais práticas, conforme relatado neste Termo, foram exercidas pela Captar. Mais uma vez, fica demonstrado que a cooperativa foi criada, não para prestar serviços aos associados, mas para locar mão de obra, desviando-se da sua finalidade, já que a cooperativa visa primordialmente o bem comum dos sócios-cooperados. Na prática os cooperados eram recrutados para executar determinado trabalho e assim que o serviço terminava, eles não eram assistidos pela Captar nem participavam da escolha dos associados a prestares serviços”.*

- *“Conforme depoimento dos associados à fiscalização, a relação entre eles e a Captar ficou restrita ao pagamento da remuneração. Muitos informaram que não foram convocados nem tomaram conhecimento da realização de Assembleias e que eles não conheciam os dirigentes da Cooperativa”.*

- *“Em contraponto aos depoimentos prestados pelos associados, a Captar apresentou cópias de páginas de jornais de grande circulação na cidade do Rio de Janeiro, nas quais foram publicadas as convocações para as Assembleias. Os dirigentes informaram que a cooperativa tem um serviço odontológico próprio e que, eventualmente, oferece em suas instalações cursos aos associados patrocinados pelas Confederações das Cooperativas”.*

- *“Apesar dos documentos trazidos pela Captar, esta não cumpriu seus objetivos estatutários, quais sejam: promover o desenvolvimento do conhecimento e das experiências de seus associados ou prestar serviço aos seus cooperados de forma a fortalecê-los diante do mercado (art.4º do Estatuto). Ou seja, a Captar demonstra apenas que procurava cumprir algumas formalidades exigidas pela Lei”;*

- “Conforme depoimento prestado pelo presidente da entidade Laerte Teixeira Vieira, CPF nº 100.090.357-53, os tomadores de serviços preferem contratar Cooperativa por baratearem seus custos, o que demonstra que o maior beneficiário da contratação de cooperativa é do tomador e não dos associados”.

2.5.3. De todo o exposto, a autoridade fiscal concluiu que “... é inquestionável que a Cooperativa Captar tem como objetivo intermediar o serviço de mão-de-obra para órgãos governamentais barateando os custos de tais tomadores em detrimento dos princípios básicos que regulam a operação de Cooperativas, ou seja, a roupagem de cooperativa serviu apenas para fraudar a legislação”.

Remuneração de Dirigentes

2.6. A contribuinte foi intimada, em duas oportunidades, a apresentar esclarecimentos sobre “... a que título os dirigentes recebiam as suas remunerações: produção ou salário e, de que forma era estabelecido e calculado o valor recebido mensalmente”. A resposta foi “... que os valores foram estabelecidos em Assembleia, não tendo apresentado documento que demonstrasse a informação prestada”.

2.6.1. Já os dirigentes Cristina Florinda de Mello Moreira e Marciano Lopes da Silva afirmaram em depoimento à fiscalização que “... o ingresso à cooperativa teve como motivação participar de um processo de seleção para trabalhar na área administrativa da cooperativa, e que sua remuneração foi reajustada conforme seu desempenho e cargo ocupado”. Dessa forma, constata-se que os mesmos “... são remunerados de acordo com as funções exercidas dentro da entidade e não por quota-parte, ou seja, eles se tornaram sócios-cotistas com a simples finalidade de atender ao disposto no artigo 33, alínea ‘a’ do Estatuto Social da CAPTAR”.

2.6.2. Com relação ao presidente da Captar, este “... vem ocupando cargos na diretoria da entidade por um longo período, mais de seis anos, não tendo desempenhado nenhuma atividade como cooperado”.

2.7. Diante disso, entendeu a fiscalização “... que os dirigentes da Captar, apesar de serem sócios, possuem uma relação de emprego com a cooperativa, infringindo desta forma o artigo 31 da Lei nº 5.764/71”, o qual diz o seguinte: “O associado que aceitar e estabelecer relação empregatícia com a cooperativa, perde o direito de votar e ser votado, até que sejam aprovadas as contas do exercício em que ele deixou o emprego”.

2.8. Relativamente ao IRPJ, as cooperativas serão isentas do referido imposto desde que atendam aos requisitos contidos no art. 182 e §1º do RIR/99: [...]

2.9. Assim, entendeu a autoridade fiscal “... que a Captar descumpriu a determinação do artigo 31 da legislação específica, uma vez que seus dirigentes são empregados da cooperativa, esta fica automaticamente excluída do benefício fiscal, sendo seus resultados tributados conforme determina o parágrafo 2º do mesmo artigo”, qual seja: a inobservância do disposto no parágrafo 1º importará tributação dos resultados, na forma prevista no Decreto nº 3.000 de 1999.

Lucro Real

2.10. Além do já exposto, a autoridade fiscal constatou que:

- “... diversas despesas escrituradas foram pagas tendo como histórico o nome do Presidente da Cooperativa. O contribuinte foi intimado a comprovar a real destinação das despesas incorridas, no entanto a documentação apresentada não atendia as exigências em Lei, não comprovando, portanto, a destinação dos gastos”.
- “Desta forma, não foi possível identificar se os gastos foram realizados com a Pessoa Jurídica ou em favor do sócio. Para fazer jus ao benefício da isenção fiscal, a cooperativa deve atender ao requisito contido no parágrafo 1º do artigo 182 do RIR/99, no sentido de que não podem distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, com exceção de eventuais valores distribuídos a título de remuneração do capital próprio”.
- “Portanto, com base no art. 246 do RIR/99, a apuração do resultado para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica será o Lucro Real”.

2.11. Assim, a fim de proceder a apuração do Lucro Real, a fiscalização intimou a interessada a:

Apresentar e transmitir a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, Exercício 2011, apurando o resultado pela sistemática do Lucro Real trimestral;

- Apresentar planilhas de cálculo demonstrando as contas contábeis e valores que compõem as linhas preenchidas da DIPJ/2011;
- Apresentar balancetes mensais e trimestrais;
- Apresentar planilha de apuração mensal do PIS/COFINS pelo regime Cumulativo, informado as contas de receitas e valores que deram origem à base de cálculo das contribuições;
- Apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), caso o contribuinte tivesse lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações) a fim de compor o Lucro Real do exercício.
- Informar qual o regime de escrituração utilizado para registrar as operações contábeis: caixa ou competência;

2.12. Como resposta a contribuinte informou que não possuía o LALUR, pois não auferiu resultado de atos não cooperados no ano-calendário fiscalizado. Apesar disso, “... este apresentou a presente fiscalização seu livro diário, devidamente registrado na Junta Comercial do Rio de Janeiro, bem como sua escrituração contábil em formato digital validada e autenticada pelo sistema validador SVA, disponível no site da Receita Federal do Brasil”.

2.13. Da análise da escrituração contábil da interessada, a autoridade fiscal constatou “... que os registros realizados estão de acordo com as normais (sic) contábeis e fiscal. Portanto, a presente fiscalização apurou o Lucro Real Trimestral da sociedade com base nas informações contidas no livro diário e balancetes trimestrais apurados com base nas informações contidas na escrituração digital apresentada”.

Glosa de Despesas

2.14. Tendo em vista o afastamento da isenção tributária e a consequente apuração do Lucro Real, a interessada foi intimada, em pelo menos três oportunidades, a comprovar os gastos lançados nas contas contábeis: dispêndios gerais da diretoria (510106610050211); doações (510106420050253), serviços prestados – PJ (510106110050161), lanches e refeições (510106320050182), honorários advogados (510106430050254), aluguéis e condomínios (510106010050151) e material de escritório (510106340050184).

2.15. Ao receber os documentos relativos às intimações, a fiscalização “... verificou que a maioria dos comprovantes de despesas apresentados não se reveste dos requisitos legais exigidos no âmbito da legislação do imposto de renda e, portanto, não são considerados como documentos comprobatórios de despesas e custos dedutíveis para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica”.

2.15.1. Com isso, “Do total de R\$ 61.709,24 de gastos intimados a comprovar, a presente fiscalização considerou como despesa dedutível e comprovada o montante de R\$ 15.738,82, por conseguinte, foi glosado o montante de R\$ 45.970,42 como despesa não comprovada”.

2.16. No decorrer do procedimento fiscal, a interessada foi instada a comprovar outras despesas, entretanto, não apresentou documentação que desse suporte à condição de dedutibilidade das mesmas na apuração do Lucro Real, seja por falta de comprovação, seja por falta de previsão legal que sustentasse sua dedução.

2.16.1. Dessa forma, a fiscalização glosou as seguintes despesas: [e-fls. 1736].

Infrações - IRPJ e CSLL

2.17. Com relação ao IRPJ e à CSLL, foram apuradas as seguintes infrações:

- “A primeira infração apurada foi insuficiência de recolhimento. Refere-se ao imposto que seria apurado com base no lucro auferido nos trimestres, compensando-se o prejuízo de períodos anteriores. A insuficiência se dá pela não declaração e recolhimento do imposto”.
- “A segunda e terceira infrações apuradas foram Despesas não Comprovadas e Despesas não Dedutíveis”, conforme tópico anterior.

Infrações - PIS e COFINS

2.18. Tendo em vista a adoção do Lucro Real por parte da autoridade fiscal, o regime a ser seguido para a apuração do PIS e da COFINS é o da não-cumulatividade.

2.19. Conforme já relatado, a contribuinte foi intimada “... a apresentar planilha de apuração mensal do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo, informado as contas de receitas e valores que deram origem à base de cálculo das contribuições, bem como planilha de apuração mensal dos créditos, passíveis de dedução da base de cálculo da apuração do PIS e COFINS não-cumulativo”. Como resposta a interessada informou que por ser uma cooperativa não reconhece o regime não-cumulativo.

2.20. Da mesma forma que ocorreu com o IRPJ e CSLL, a fiscalização utilizou-se da escrituração contábil para apurar “... mensalmente os valores a pagar do PIS e COFINS tendo por base os valores de receita escriturados no livro diário e informações contidas nos arquivos digitais contábeis entreques”.

2.21. Outrossim, levando em conta que a interessada “... não identificou os créditos passíveis de redução da base de cálculo da COFINS e PIS nem os escriturou de forma segregada...”, “... a fiscalização considerou como créditos passíveis de dedução da apuração das contribuições as despesas com energia elétrica e aluguéis...”.

Multa Qualificada

2.22. A autoridade fiscal argumenta que:

- “O contribuinte na busca pela redução dos custos dos serviços prestados (redução dos gastos com salários, encargos sociais e trabalhistas de seus empregados e redução dos tributos devidos) para obter maior competitividade e firmar o acordo basicamente com as prefeituras, utilizou-se de uma roupagem – constituição da cooperativa – para atingir tal fim”.
- “No caso, a cooperativa foi criada não para prestar serviços aos associados, mas sim para locar mão de obra de diversas matizes, havendo um desvio de finalidade, já que a cooperativa visa o bem comum dos sócios cooperados”.
- “Os ditos ‘associados’ na realidade eram empregados, tal qual disciplina o art. 3º da Consolidação das leis do Trabalho”.

2.23. Assim, segundo a fiscalização, “... houve uma violação indireta da lei, não segundo o seu conteúdo literal, mas segundo o seu espírito, frustrando a finalidade a que tendia a lei, caracterizando fraude à lei”. Dessa forma, a “... contribuinte intencionalmente suprimiu tributos os quais deveriam ser recolhidos à Fazenda Pública, cabendo, assim, a aplicação da multa qualificada sobre os tributos apurados conforme dispõe o artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e os artigos 71, inciso I, e 72, da Lei nº 4.502/64”.

Sujeição Passiva Solidária

2.24. Nesse sentido, a fiscalização assevera que:

- “... o sócio-presidente da sociedade Sr. Laerte Teixeira Vieira, CPF nº 100.090.357-53, ocupante do cargo desde 2008, é responsável por gerenciar a Cooperativa

*Captar. De acordo com os depoimentos prestados pelos demais dirigentes, o Presidente era **responsável por tomar as decisões** no que se refere à condução da sociedade. Nota-se que a fim de cumprir com o artigo 47 da Lei nº 5.764/71, houve renovação do Conselho de Administração, sendo que Sr. Laerte Teixeira Vieira continuou sendo o presidente da sociedade”.*

• *“Ao analisarmos os contratos de prestação de serviço firmados entre a sociedade e tomadores de serviço, constatamos que todos os contratos foram assinados somente pelo Presidente Sr. Laerte Teixeira Vieira”.*

• *“Considerando que a sociedade não é uma cooperativa de fato sendo sua intenção fraudar a lei, e considerando que o Presidente da sociedade é responsável e principal administrador da sociedade, fica caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso II e 135, inciso I da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) do sócio responsável à época da infração Laerte Teixeira Vieira, CPF nº 100.090.357-53”.*

Termo de Sujeição Passiva, Ciência e Impugnações

2.25. Em 07/11/2014, a pessoa jurídica foi cientificada, pessoalmente, do resultado da fiscalização (fls 1428 a 1429). Concomitantemente foi emitido o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls 1385 a 1391), em relação ao sócio-gerente Sr. Laerte Teixeira Vieira (CPF nº 100.090.357-53), no qual a fiscalização caracterizou sua sujeição passiva solidária, de acordo com os arts 124, inciso II, e 135, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966, cuja ciência foi realizada em 12/11/2014.

3. Irresignados, o Contribuinte e o Responsável solidário apresentaram Impugnações em 05/12/2014 e (e-fls. 1432 e 1470).

CONTRIBUINTE

Cooperativa/Cooperativismo

3.1. Alega a interessada que, segundo testemunhos de pessoas que compareceram à repartição fiscal, a auditora que conduziu o procedimento, o fez de uma forma que revelou um preconceito com a fiscalizada, pois, a mesma já estava com seu juízo formado em relação ao resultado do procedimento, o qual seria o de desqualificar a cooperativa e efetuar o lançamento tributário.

3.2. Com relação ao caso, afirma que é uma sociedade cooperativa, que “... promove o aperfeiçoamento de tais profissionais bem como atos que favoreçam sua defesa econômica e social...” e também “... funciona como aperfeiçoamento de mão de obra e fomento de atividades ligadas à prestação de serviços...”.

3.3. Entende que é simplório o entendimento da fiscalização, o qual foi baseado em depoimentos de ex-cooperados e em algumas decisões isoladas da Justiça do Trabalho, sem mencionar outras que reconheceram o bom proceder da cooperativa.

3.4. Explica ainda que nas cooperativas de trabalho não existe a figura do patrão, “... mas sim uma forma democrática de organização e deliberação dos objetivos a serem alcançados, certo é que um mínimo de organização deve haver, e isto está previsto na própria lei do cooperativismo ao estabelecer a necessidade de um conselho de administração fiscal, etc”. Assim, “... todas as decisões não são tomadas de forma individual, sendo deliberadas em assembleias, previamente convocadas para que dela participem todos os cooperativados...”.

3.4.1. Segundo a impugnante, seu estatuto e as atas das assembleias realizadas no ano de 2010 mostram que as receitas e as despesas relativas aos contratos celebrados pertencem aos cooperados, sendo distribuídos no patamar de 71%, referentes à proporção do trabalho de cada cooperado e não em função do capital aplicado.

3.4.2. Nesse sentido, a contribuinte assevera que “... todos os valores que ingressam na cooperativa têm sua destinação decidida em assembleia, bem como são repassados aos seus associados na proporção do trabalho de cada cooperado, ficando nesta apenas os valores necessários ao custeio próprio e aos fundos criados por deliberação assemblear”.

3.5. Outrossim, não há situação que impeça a cooperativa de negociar o preço final dos serviços com o tomador de serviços de seus associados.

3.6. Desse modo, conclui a impugnante que sua atividade é efetivamente “... uma cooperativa de trabalho, pois, por qualquer ângulo de argumentação, verifica-se que a mesma aloca seus cooperados no mercado de trabalho, seus associados contribuem exclusivamente com serviços laborativos ou profissionais, e, as sobras (resultados positivos) foram distribuídos na proporção de trabalho de cada cooperado – cerca de 71% (setenta e um por cento) da receita auferida no ano de 2010, tudo nos exatos termos elucidativos utilizados pelo artigo 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009...”.

Decisões judiciais reconhecedoras da Impugnante como Cooperativa

3.7. Sobre esse assunto, a interessada argumenta que a fiscalização, da pesquisa realizada na justiça do trabalho, teria “pinçado” apenas as decisões desfavoráveis à contribuinte. Por esse motivo, apresenta em sua impugnação uma relação com os números dos processos relativos às decisões judiciais favoráveis à fiscalizada (fls 1493 a 1498).

Legalidade dos contratos celebrados pela Impugnante

3.8. Inicialmente a interessada argumenta que a prestação de serviços para órgãos públicos é totalmente legal.

3.9. Com relação ao fornecimento de alimentos, previsto em alguns contratos e que segundo a fiscalização seria operação comercial e não um ato cooperativo, a contribuinte alega que tais serviços eram terceirizados e realizados para fornecer alimentação aos próprios cooperados.

3.10. Também, o termo “autonomia do cooperado prestador de serviço” deve ser entendido de forma “... coletiva e coordenada, uma vez que não há plena liberdade ao sócio, que

exercerá suas atividades de acordo com as regras de funcionamento da cooperativa. Além disso, forma de execução dos trabalhos é fixada coletivamente em Assembléia Geral, não podendo o associado agir livremente sem respeitar as regras decididas pela coletividade". Dessa forma, a impugnante entende que a obediência por parte dos cooperados a regras mínimas de organização decididas em assembleias e relativas a contratos de prestação de serviços não viola a autonomia de seus membros.

3.11. Especificamente sobre o contrato firmado com a pessoa jurídica Átrio Rio Service Tecnologia e Serviços Ltda, a fiscalizada argumenta que "... os serviços contratados foram prestados exclusivamente pelos cooperados da Impugnante dentro de uma forma mínima de organização" e não enxerga nenhuma irregularidade de ter sido "... contratada por uma empresa outra para disponibilização de serviços dos seus associados".

Ônus Probatório da Administração Pública

3.12. Assevera a impugnante que *"... o ônus de carrear a prova acerca de um fato é de quem alega sua existência, cabendo assim, ao órgão fiscal comprovar a realização das fraudes imputadas a Impugnante que justifiquem os lançamentos fiscais realizados no procedimento fiscal ora impugnado, sob pena de violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional"*.

Lançamento das Contribuições PIS/COFINS

3.13. Em relação aos lançamentos efetuados a título de PIS e COFINS, estes devem ser considerados prejudicados "... uma vez que a impugnante aderiu recentemente ao Programa de Refinanciamento de Débitos Fiscais (REFIS DA COPA) de modo que tais valores já se encontram em parcelamento, conforme comprovam os documentos em anexo".

Despesas e Pagamentos

3.14. Segundo seu entendimento, a mesma *"... não pode ser penalizada pela falta de emissão da nota fiscal por parte do prestador do serviço, sob pena de punição do usuário dos serviços por uma infração, em tese, cometida pela pessoa jurídica responsável pela emissão da nota fiscal"*, com isso caberia à autoridade fiscal a solicitação da *"... comprovação de tais gastos diretamente com a pessoa jurídica referenciada na ordem de pagamento de modo a dirimir maiores dúvidas"*. Informa que juntou ao processo os documentos que comprovam os pagamentos efetuados.

Remuneração dos Dirigentes

3.15. Argumenta a contribuinte que *"... não existe qualquer irregularidade e, muito menos, ilegalidade pelo fato do atual presidente da Impugnante ter sido eleito DEMOCRATICAMENTE por mais de uma vez"*.

3.16. Com relação à sua remuneração a pessoa jurídica afirma que *"... a Assembléia deliberou uma faixa de retirada diferenciada ao sócio que 'Presidente' (sic) durante seu mandato não havendo, portando qualquer ilegalidade, principalmente após a edição do artigo 14 da lei 12.690/2012"*.

Aplicação da multa qualificada

3.17. A contribuinte entende que a qualificação da multa não merece prosperar, pois a autoridade fiscal não juntou aos autos elementos que comprovassem que sua conduta poderia ser caracterizada como fraude.

Perícia

3.18. A impugnante formula seis quesitos para que seja realizada perícia relativa aos dados relativos aos autos de infração.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO – LAERTE TEIXEIRA VIEIRA**Inconsistência do Termo de Sujeição Passiva**

3.19. Sobre o tema, o interessado alega que:

- *“Comumente, nas atuações fiscais, quando o auditor fiscal almeja a responsabilização de terceiros pelos créditos tributários das pessoas jurídicas, lavra o denominados ‘Termos de Sujeição Passiva Solidária’, notificando-os. Não raro, há casos em que o termo simplesmente arrola o nome do sócio ou administrador e o cientificava da exigência tributária lançada contra a empresa, ‘para fins do disposto no art. 135 do CTN’”.*
- *“A justificativa usualmente apresentada é a de que, como o auto de infração foi lavrado com multa qualificada, ou seja, quando a fiscalização entendeu que houve fraude, devem ser formalizados, também, os termos de sujeição passiva solidária em face dos sócios responsáveis pela administração da empresa”.*
- *“... observa-se que a fundamentação lançada pela Auditora é simplória e equivocada e insuficiente”.*

3.19.1. A autoridade fiscal fundamentou a sujeição passiva no art. 135, I, do CTN, o qual faz referência ao art. 134, também do CTN.

3.19.2. Entretanto, segundo o interessado, este *“... não se insere em nenhuma das hipóteses elencadas nos incisos do art. 134 do Código Tributário Nacional, devendo o presente TERMO DE SUJEIÇÃO ser absolutamente desconsiderado em face da sua pessoa”.*

3.19.3. Mesmo se assim não fosse, argumenta o impugnante que *“... para que a cobrança do crédito da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados”.*

3.19.4. O interessado, no papel de presidente da cooperativa, teve a atuação em perfeita observância à lei do cooperativismo e ao estatuto social da pessoa jurídica e que o termo de sujeição passiva foi lavrado “... sem a devida comprovação da sua atuação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Essa arbitrariedade na lavratura de tais atos

administrativos acaba por mitigar, inclusive, o direito de defesa das referidas pessoas". Para corroborar com suas alegações, cita jurisprudência do STJ.

3.19.5. Interpretando a expressão "*infração à lei, contrato social ou estatutos*", o impugnante argumenta que a pessoa física nem sempre pode ter responsabilidade pelos débitos contraídos pela pessoa jurídica, conforme a Súmula 430 do STJ.

3.19.6. Por outro lado, é dever do fisco motivar claramente seus atos administrativos, o que não ocorreu no presente caso e, por esse motivo, deve-se declarar a nulidade do Termo de Sujeição Passiva por violar o direito à ampla defesa nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Questão Prejudicial

3.20. Considerando que a fiscalizada apresentou impugnação administrativa, "... Tal fato constitui-se verdadeira questão prejudicial, visto que, o resultado da impugnação apresentada pela cooperativa CAPTAR COOPER influenciará na análise e deslinde da presente defesa".

Ausência da comprovação de dolo específico para qualificação da multa

3.21. Com relação à qualificação da multa, fundamentada na acusação de fraude, e a consequente majoração da mesma ao patamar de 150%, o interessado alega que "*... para que a aplicação de tal multa se justificasse, seria necessário que a autoridade fiscal lograsse êxito em provar a conduta dolosa da fiscalizada, mais ainda, teria que deixar extreme de dúvida a existência de dolo específico, ou seja, o intuito específico da cooperativa fraudar o fisco*".

Natureza jurídica da multa qualificada

3.22. Conforme decorre dos autos, "*... resta plenamente claro que a MULTA QUALIFICADA possui nítida característica de sanção/pena pelo cometimento de infração à legislação fiscal*", chegando-se à constatação de que "*a multa tributária possuindo natureza jurídica de pena, atrai a aplicação do Princípio da Individualização da Pena...*" conforme o art. 5º, XLV, da Constituição da República. Assim, "*... a pena originariamente aplicada à cooperativa CAPTAR COOPER (pessoa jurídica), não poderá jamais ser atribuída a seu Presidente, ora impugnante (pessoa física)*".

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 06-053.217 - 1ª Turma da DRJ/CTA, proferido em sessão realizada em 7/08/2015 (e-fls. 1724/1767), de que se deu ciência ao Contribuinte e ao Responsável solidário em 29/08/2015 (e-fls. 1776), teve sua ementa vazada nestes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ISENÇÃO.

Evidenciada que a contratação de trabalho entre a cooperativa e o tomador dos serviços ofende primados cooperativistas, resultando no afloramento de relação empregatícia, os resultados da sociedade não são protegidos pela isenção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação e fraude, como definido em lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRESIDENTE.

Atribui-se a responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III do CTN, ao presidente, responsável pela administração e gerência, uma vez comprovado que este cometeu infração à lei, mais precisamente à Lei nº 5.764/71 e ao estatuto social da pessoa jurídica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia efetuado sem preencher os requisitos obrigatórios.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Irresignados, em 29/09/2015, Contribuinte e Responsável interpuseram Recurso Voluntário em conjunto (e-fls. 1780/1807) em que, sinteticamente, repisam as razões de Impugnação.

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O recurso é tempestivo (e-fls. 1776 e 1780), pelo que dele se conhece.

CONTRIBUINTE

MÉRITO

AUTUAÇÃO

7. Assim se pronunciou a DRJ:

112. Antes de adentrarmos ao mérito da questão, ressalte-se que, em relação aos lançamentos efetuados a título de PIS e COFINS, a impugnante informa que aderiu ao Programa de Refinanciamento de Débitos Fiscais (REFIS DA COPA) de modo que tais valores encontram-se parcelados (fl. 1486).

113. Entretanto, ao verificar os documentos trazidos pela pessoa jurídica (fls 1634 a 1665), constatei que os valores que foram parcelados referem-se aos que foram informados pela contribuinte através de DCTF, ou seja, os débitos relativos ao presente caso não constam do parcelamento mencionado.

114. Assim, entendo que os procedimentos de cobrança dos autos relativos a tais contribuições devem seguir seus procedimentos normais.

Descaracterização da Cooperativa

115. Da análise dos autos, verifico que a imputação fiscal que levou à exigência dos tributos foi a descaracterização da natureza jurídica de cooperativa da contribuinte. Assim foram tributadas todas as operações de venda de serviços praticadas pela autuada ao longo do exercício fiscalizado, já que se tomou como base de cálculo do tributo o resultado final apurado no final do exercício.

116. Antes de analisar o caso, entendo ser importante trazer algumas informações sobre o que seja ato cooperativo e não-cooperativo.

117. Nesse sentido, temos alguns artigos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas: [arts. 3º, 4º, 79, 83, 85 a 87, 111]

118. Como visto, as cooperativas são sociedades de pessoas constituídas para prestar serviços a seus associados (art. 4º), que são por elas representados quando da contratação com terceiros não associados, quais sejam, adquirentes, fornecedores ou usuários finais dos produtos e serviços entregues por seus cooperados.

119. Interpretando-se de forma integrada a definição de ato cooperativo constante do art. 79, bem como a de ato não-cooperativo constante dos art. 85 e 86, conclui-

se que **são atos cooperativos todos aqueles que englobam operações efetuadas com os cooperados ou desta resultem.**

120. Significa dizer, por outro lado, que caracterizam atos não-cooperativos as operações efetuadas com não associados, ainda que estas operações tenham sido realizadas para atender o objetivo social da cooperativa.

121. Assim, na cooperativa de produção o ato não cooperativo se dá quando da aquisição de produtos de não associados, enquanto na cooperativa de consumo o mesmo se observa quando da venda de bens a não associados e no caso da cooperativa de trabalho quando se depara com fornecimento de serviços prestados por não associados.

122. Consoante disposto nos artigos 85 e 86 as operações com não associados são legalmente permitidas, no entanto os resultados positivos obtidos com estas operações serão oferecidos à tributação, conforme dispõe o art. 111.

123. No presente caso, não há que se falar em separação entre atos cooperativos e atos não-cooperativos, eis que todos foram considerados não-cooperativos, tudo porque a descaracterização da autuada como sociedade cooperativa transmuda a condição de todos os prestadores, passando eles da qualidade de associados para obreiros.

124. Passo, então, à análise da exigência fiscal e provas carreadas ao processo.

125. Não há no ordenamento jurídico conceituação expressa das cooperativas de trabalho. Sirvo-me, assim, da dicção do artigo 24 do Decreto nº 22.239, de 19/12/32, que consolidou a regulamentação das cooperativas no Brasil, evidentemente como substrato para a compreensão do tema, já que revogada pelo Decreto-lei nº 59, de 21/11/66:

Art. 24. São cooperativas de trabalho aquelas que, constituídas entre operários de uma determinada profissão, ou de ofício, ou de ofícios vários de uma mesma classe, têm como finalidade primordial melhorar os salários e as condições de trabalho pessoal de seus associados, e, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, se propõem a contratar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns.

(...)

127. Já o Congresso do Centenário da Aliança Cooperativa Internacional (ACI), em 1995, Manchester – Inglaterra, consolidou princípios doutrinários do cooperativismo, entre eles o da Participação Econômica dos Sócios, segundo o qual os sócios contribuem de forma eqüitativa e controlam democraticamente o capital de suas cooperativas. Parte desse capital é propriedade comum dos cooperados. Usualmente os sócios recebem juros limitados sobre o capital, como condição de sociedade. Os sócios destinam as sobras aos seguintes propósitos: desenvolvimento

das cooperativas, possibilidade de formação de reservas, parte destas podendo ser indivisíveis, retorno aos sócios na proporção de suas transações com as cooperativas e apoio a outras atividades que forem aprovadas pelos sócios.

128. Este princípio consagra que as sobras deveriam sempre retornar aos cooperados na proporção de suas operações com a cooperativa, ficando, então, abolido o termo "lucro" no cooperativismo, passando a apuração de resultados a ser denominada "sobras e perdas" e adotada, contabilmente, por todas as cooperativas no mundo.

129. O exposto nos permite concluir que o associado de uma cooperativa de trabalho é proprietário do empreendimento cooperativo e autogestor dos negócios comuns, do que resulta a participação dos cooperados de forma democrática, isto é, todos participam e tem caráter decisivo e diretivo na cooperativa, não existindo hierarquia entre eles. Longe, portanto, a relação de subordinação.

130. A propósito, o próprio "Estatuto do Cooperativismo Nacional" (Lei nº 5.764, de 1971), dispõe em seus artigos 90 e 91 sobre as relações entre o sistema trabalhista e as cooperativas: [...]

131. Essa mesma lei reprisa, em seu artigo 31, que o associado que aceitar e estabelecer relação empregatícia com a cooperativa perde o direito de votar e ser votado, até a aprovação das contas do período em que foi empregado, tudo porque a condição de associado à cooperativa não se confunde com a situação de empregado, o que significa, em suma, a impossibilidade de concomitância entre as duas formas de vinculação (empregado e associado).

132. Assim, o vínculo de emprego resta afastado, por exemplo, quando a prestação de serviços por intermédio da sociedade cooperativa é de curta duração ou, quando esta for por prazo indeterminado, aflore o natural e normal rodízio dos associados nessa prestação.

Contratos de prestação de serviços

133. A fiscalização constatou que no ano-fiscalizado a sociedade prestava 61 tipos de serviços, sendo que na sua grande maioria, 75% das profissões e ofícios prestados, eram técnico-profissionais nas áreas da saúde ou educação, os quais necessitam supervisão, assiduidade e muitas vezes subordinação do tomador de serviço. Essa prática desrespeita a autonomia dos associados, infringindo a impessoalidade e a não habitualidade da prestação de serviços, que deve se dar pela cooperativa e não por cooperados especificadamente destinados a determinada empresa, princípios estes contidos no artigo 5º do Estatuto Social da Captar.

134. Nesse sentido, em relação ao contrato de prestação de serviços firmado entre a fiscalizada e a Prefeitura Municipal de Itaguaí, este apresenta como uma obrigação da cooperativa o seguinte: “h) manter no local do serviço preposto para prover o que disser respeito à regular execução dos serviços” (fl. 0908).

135. Desse modo, proprietário do negócio que é, na razão de sua quota-parte, não se concebe que um sócio-cooperado sujeite-se a um preposto que será responsável pela regular execução dos serviços.

136. Entendo que aqui há mais uma comprovação da existência de subordinação por parte dos cooperados.

137. Outrossim, acredito ser importante trazer a este julgamento o descrito no Manual de Cooperativas (fls 038 a 041 do referido documento), produzido pelo Ministério do Trabalho e Emprego e direcionado ao corpo fiscal daquele órgão, disponibilizado no sítio <http://portal.mte.gov.br/geral/manual-de-cooperativas.htm>, do qual transcrevo o seguinte:

“... se a cooperativa mostrar-se formalmente constituída, deverá o Agente observar os seguintes tópicos:

1) Se a cooperativa atende ao princípio da DUPLA QUALIDADE, que se extrai do art. 4º da multicitada Lei nº 5.764/71.

Segundo se depreende deste texto legal, a cooperativa somente se justifica enquanto associação de pessoas organizadas com o fito de ofertar aos associados a condição de cliente e fornecedor ao mesmo tempo. Noutras palavras, além de oferecer trabalho ao associado, deve oferecer também os serviços, benefícios, tais como de saúde, aquisição de equipamentos ou alimentos a baixo custo, etc., ou seja, o cooperado é sócio e destinatário dos serviços prestados pela cooperativa.

(...)

2) Se a cooperativa atende ao princípio da RETRIBUIÇÃO PESSOAL DIFERENCIADA, o que significa dizer que a cooperativa somente se justifica se oferecer aos seus associados a oportunidade de auferir ganho superior àquele que teria se ofertasse sua força de trabalho isoladamente.

Este princípio não será atendido se se verificar, apenas, um pequeno aumento no ganho individual do cooperado, insuficiente para compensar todos os direitos trabalhistas (incluídos os encargos sociais) que seriam devidos se ele ostentasse a condição de empregado. Isto porque tal situação configuraria um prejuízo para o trabalhador cooperado, que não se ajusta aos ideais cooperativistas de melhoria socioeconômica da classe operária.

Isto é o que distingue e caracteriza essa modalidade de sociedade de pessoas que, por não perseguir o lucro, busca apenas assegurar aos seus associados melhor remuneração e condições de trabalho.

3) Se a prestação de serviços dos cooperados à empresa tomadora não se realiza na forma do art. 3º da CLT, em especial, se não estão presentes a subordinação, pessoalidade e eventualidade.

3.1) SUBORDINAÇÃO: verificar se o cooperado adquiriu o status de empresário, tornando-se autogestionário de suas atividades. Para tanto, deve-se observar se o obreiro está em situação de receber ordens (de quem?), sujeito a horário de trabalho, a regulamentos da empresa tomadora, se já foi por ela advertido, etc.

Ressalte-se que a subordinação a ser perquirida é aquela quanto ao modo de realização da prestação do serviço. Isto é, se a relação se desenvolve em um plano horizontal, como acontece em toda relação entre sociedades, ou se se desenvolve no plano vertical, próprio da relação empregado/empregador.

3.2) PESSOALIDADE: verificar se o serviço pode ser prestado por qualquer cooperado (obviamente da mesma qualificação) ou se a empresa tomadora exige que seja realizado por determinados cooperados, em algumas hipóteses, seus ex-empregados.

A tomadora pode vetar por contrato ou na prática algum trabalhador? Isto já ocorreu?

3.3) EVENTUALIDADE: verificar se a atividade desempenhada é eventual, se surge em decorrência de circunstância excepcional (cessa definitivamente?) ou se está intrinsecamente relacionada à atividade principal da empresa tomadora.

4) Verificar se se faz presente entre os cooperados a identidade profissional ou econômica.

Como o próprio nome indica, a base de relação entre os associados da entidade em estudo é a cooperação. Para haver cooperação, é preciso haver identidade profissional entre os envolvidos ou, como citado alhures, mesmo ofício ou ofício da mesma classe, ou identidade econômica: fazendeiro coopera com fazendeiro, médico com médico, advogado com advogado, engenheiro com engenheiro, etc.

Neste sentido, convém observar se os dirigentes da cooperativa têm a mesma profissão dos demais cooperados. Para tanto, convém o Agente solicitar destes dirigentes a apresentação das respectivas Carteiras de Trabalho, a fim de verificar as ocupações anteriores (por exemplo, se, numa cooperativa de prestação de serviços de limpeza, os dirigentes já ocuparam funções pertinentes a esta atividade?)”.

138. Do que foi destacado acima, além da relação de subordinação já mencionada, entendo que a fiscalizada não comprovou o atendimento ao princípio da DUPLA QUALIDADE e nem do princípio da RETRIBUIÇÃO PESSOAL DIFERENCIADA.

139. Quanto ao princípio da dupla qualidade, não há nos autos nenhum documento que comprove a prestação de serviço odontológico e o oferecimento de cursos aos cooperados, conforme alega o Sr. Laerte Teixeira Vieira (fl. 1303).

140. Da mesma forma, alega o Sr. Laerte que os tomadores de serviço preferem contratar uma cooperativa pois assim barateiam os seus custos. Considerando essa afirmação, se os tomadores preferem uma cooperativa a contratar diretamente o profissional, isso significa que a contratação direta é mais cara, ou seja, a contratação de uma cooperativa de trabalho é mais vantajosa pois os cooperados não tem direito a férias, 13º salário e FGTS? Nessa circunstância, onde fica o princípio da retribuição pessoal diferenciada? Utilizando as palavras da autoridade fiscal: “Isso demonstra que o maior beneficiário da contratação da cooperativa foi o tomador e não os associados”.

141. Com relação ao descrito no inciso I, do art. 3º, da Lei 5.764/71, que diz respeito à adesão voluntária do cooperado, vejo que tal dispositivo legal não foi respeitado, pois, de acordo com depoimentos prestados pelos cooperados à autoridade fiscal e os testemunhos prestados na Justiça do Trabalho, os associados não escolhiam onde queriam trabalhar nem negociavam seus salários. Eles eram apenas recrutados para determinado local e não havia rodízio entre os cooperados (revelando também a pessoalidade com que eram indicados aos postos de trabalho). Muitos, inclusive, já ocupavam os postos de trabalho e tiveram que se filiar a Captar para que pudessem continuar exercendo suas atribuições. Outros, assim que o contrato de prestação de serviço terminava, eram informados de que, se desejassem continuar trabalhando no mesmo local, deveriam se filiar a outra cooperativa.

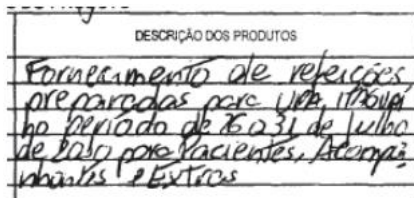
(...)

143. Voltando à análise do contrato celebrado entre a fiscalizada e a Prefeitura Municipal de Itaguaí, verificou-se que a interessada se compromete a prestar serviços médicos, de lavanderia, limpeza e alimentação. Apesar das atividades contratadas constarem do Estatuto da Captar, o serviço de fornecimento de alimentos, não se enquadra no conceito de prestação de serviços, mas sim em operação comercial, já que a cooperativa não prepara as refeições, mas apenas as fornece, não sendo caracterizado assim como ato cooperado. Da mesma forma, os serviços de lavanderia, também não são realizados pelos cooperados, mas por uma empresa contratada denominada Quality Clean Ltda. De acordo com o livro razão do contribuinte a cooperativa paga a Quality Clean Ltda para lavagem de roupa hospitalar. Mais uma vez o serviço prestado não é ato cooperado.

144. Relativamente ao fornecimento de alimentação a contribuinte alega que tais serviços eram terceirizados e realizados para fornecer refeições aos próprios cooperados.

145. Entretanto não é o que mostram as notas fiscais emitidas pela empresa Bem Nutritiva Comércio de Alimentos Ltda (fls 0297, 0298, 0299, 0309, 0310, 0324 e

0325). Em tais documentos vê-se claramente na descrição dos produtos que o fornecimento de refeições é destinado para pacientes, acompanhantes e extras, veja o exemplo abaixo:



146. Ademais, a cada nota fiscal há um relatório correspondente que detalham o destino e a quantidade de refeições.

147. Dessa forma, não resta dúvidas de que houve uma operação comercial e, conseqüentemente, um ato não-cooperativo.

148. Por fim, mais uma prova cabal de que a pessoa jurídica não pode ser considerada como uma cooperativa de trabalho é o contrato firmado com a empresa Átrio Rio Service Consultoria e Treinamento Ltda (fls 1280 a 1293).

149. Em consulta à internet, mais precisamente ao sítio <http://www.atriorio.com.br/>, mostra que o ramo de atividade da referida empresa é o de terceirização de mão-de-obra:

150. Assim, do exame do referido documento constatou-se que a interessada terceirizou os serviços de seus associados para a referida empresa, sendo os mesmos determinados e supervisionados pela contratante.

151. No referido contrato ficou estabelecido em sua cláusula primeira que: “constitui objeto do presente instrumento a produção de serviços pelos associados da contratada, nos locais determinados pela contratante, por ordens de serviços escritas previamente preenchidas, a serem desenvolvidas pelos sócios cooperados nas especialidades lançadas no Anexo I - Memorial Descritivo...”, de acordo com o qual os serviços seriam prestados para a Fundação de Apoio à Escola Técnica – FAETEC para produção de serviços técnicos, administrativos e execução de atividades de infraestrutura em diversas áreas.

152. Analizando as cláusulas do contrato firmado e do memorial descritivo, verifica-se que a Captar se compromete a fornecer cooperados especializados nas seguintes atividades: instrutores, agente de biblioteca, monitor, técnico de informática, dentre outros. De acordo com a cláusula 1.12 o contratante indicaria, gestores ou administradores, que passariam a se relacionar diretamente, representando as partes na produção de cada serviço a ser implementado e em funcionamento. Aqui, ressalte-se também, surge a delegação de poderes para que a tomadora dos serviços exerça o controle no cumprimento dos serviços. Lícito, então, questionar: concebe-se a existência de verdadeira cooperativa de trabalho, que tem por escopo a prestação de serviço não subordinado, nesse caso? Parece-me que não, por absoluta incompatibilidade aos preceitos cooperativistas.

153. Dessa forma, resta evidente que a Átrio Rio utilizou os cooperados da Captar para terceirizar serviços na FAETEC, configurando definitivamente a fiscalizada como uma locadora de mão-de-obra.

154. Por fim, sirvo-me da pacífica jurisprudência dos Tribunais acerca dessa específica matéria:

Cooperativa de Trabalhadores – Múltiplos – Sendo o trabalho executado de forma não eventual, com dependência e subordinação jurídica, não há como aplicar o disposto no parágrafo único do art. 442 da CLT, isoladamente, pois este colide frontalmente com os princípios constitucionais de proteção e valorização do trabalho humano, que assegura existência digna ao trabalhador. (TRT 15ª R – Proc. 1922/00 – Ac. 32427/01 – 1ª T – Rel. Juiz Lorival Ferreira dos Santos – DOESP 23.07.2001).

RELAÇÃO DE EMPREGO – COOPERATIVA - A formação de sociedades cooperativas tem apresentado resultados positivos em diversas áreas de prestação de serviços, como no caso de médicos, consultores, arquitetos, ou seja, trabalhadores que gozam de autonomia em razão da natureza de sua atividade. Elas devem ser criadas espontaneamente em torno de um objetivo comum, mas mantendo-se sempre a independência do cooperado na execução dos serviços. Fica descaracterizada a situação de cooperado se a hipótese versa sobre trabalhador rural que presta serviços, pessoalmente, a empregador na colheita do café mediante salário e sujeito à liderança do turmeiro, participando integrativamente desse processo produtivo empresarial, embora formalmente compusesse o quadro de uma cooperativa. (TRT/3ª Reg., RO3079/97, Redatora Juíza Alice Monteiro de Barros, 14.10.97).

Cooperativa de Serviços – Inexistência de affectio societatis – Contratação fraudulenta – Trabalhador empregado e não cooperado – Ainda que possa representar o cooperativismo forma salutar para o desenvolvimento social, e/ou solução viável à escassez de emprego, não pode o instituto render-se à utilização fraudulenta, constituindo-se sob integral ausência de affectio societatis. Se ao ser contratado, o trabalhador apenas tinha ciência de que participaria de uma cooperativa, com total desconhecimento do sistema cooperativo, tem-se que tão-só aderiu à prestação de serviços como empregado, e jamais cooperado. (TRT – 15ª Região – Seção Especializada; RO nº 00439-1999-011-15-00-8-Barretos-SP; ac. nº 019137/2002; Rel. Juíza Maria Cecília Fernandes Álvares Leite; j. 21/11/2001; v.u.)

Remuneração de dirigentes

155. Conforme declaração prestada pelos dirigentes Cristina Florinda de Mello Moreira e Marciano Lopes da Silva, o ingresso à cooperativa teve como motivação participar de um processo de seleção para trabalhar na área administrativa da cooperativa, e que sua remuneração foi reajustada conforme seu desempenho e cargo ocupado.

156. Assim, os dirigentes da contribuinte são remunerados de acordo com as funções exercidas dentro da entidade e não por quota-parte, ou seja, eles se tornaram sócios-cotistas com a simples finalidade de atender ao disposto no artigo 33, alínea "a" do Estatuto Social da CAPTAR. Ressalta a autoridade fiscal também que o presidente da Captar vem ocupando cargos na diretoria da entidade por um longo período, mais de seis anos, não tendo desempenhado nenhuma atividade como cooperado.

157. Diante desses fatos, concluiu a fiscalização que pelo menos dois dos dirigentes da Captar, apesar de serem sócios, possuem uma relação de empregado com a cooperativa, infringindo desta forma o artigo 31 da Lei nº 5.764/71 e, conseqüentemente, o art. 182 do RIR/99.

158. Em contra-partida a impugnante alega que não existe qualquer irregularidade ou ilegalidade no fato de o atual presidente ter sido eleito mais de uma vez. Com relação à contratação da Sra Cristina e do Sr. Marciano, a interessada não apresenta nenhuma argumentação.

159. No meu entendimento, vejo que não é a eleição, mais de uma vez, do Sr. Laerte como presidente o ponto principal. O que chama a atenção é o fato de o mesmo não ter desempenhado nenhuma atividade como cooperado. Ao que consta o Sr. Laerte ocupa a presidência da fiscalizada desde março de 2005. Como associado, o Sr. Laerte presta ou prestou serviços em qual atividade? Auxiliar administrativo, motorista, médico, enfermeiro, enfim, a interessada também não respondeu a essa questão.

Decisões judiciais

160. A autoridade fiscal também lançou mão de pesquisas e solicitação de documentos da justiça do trabalho a fim de demonstrar que vários ex-cooperados ajuizaram ações contra a cooperativa com o intuito de comprovar a relação de “patrão e empregado” que existia entre aqueles e a fiscalizada.

161. Nesse sentido, a fiscalização traz algumas decisões nas quais o judiciário considerou a interessada como “intermediadora de mão-de-obra” e os ex-cooperados como verdadeiros empregados da impugnante.

162. Em sua defesa a pessoa jurídica alega que a fiscalização trouxe aos autos apenas as decisões favoráveis ao seu entendimento, deixando de fora várias decisões, nas quais a justiça do trabalho não deu razão aos ex-cooperados.

163. Analisando esse tema, verifico que a impugnante relacionou, às folhas 1493 a 1498, a numeração de 112 processos contra a interessada, os quais a empresa considerou como favoráveis à mesma.

164. Entretanto, não trouxe o teor de nenhuma das decisões para confirmar suas alegações.

165. Outrossim, todas as ações trabalhistas trazidas ao feito, seja pela fiscalização, seja pela impugnante, mostram que é comum o entendimento ou o sentimento de muitos associados de que os mesmos são empregados e não cooperados.

(...)

Despesas e pagamentos

167. Com relação às glosas de despesas efetuadas pela fiscalização, por falta de comprovação ou por serem indedutíveis, a contribuinte alega apenas que a documentação apresentada é hábil para comprovar todas as despesas, que a mesma não pode ser penalizada pela falta de emissão de nota-fiscal por parte do prestador de serviços e que a própria autoridade poderia/deveria solicitar a comprovação desses gastos diretamente ao prestador de serviços.

168. Antes de mais nada, destaco que o quadro resumo da folha 1318 [do TVF] está com os títulos invertidos, ou seja, o que está descrito como despesas não dedutíveis, na realidade, trata-se de despesas não comprovadas e vice versa.

169. Assim, as despesas não comprovadas são as seguintes:

DESPESAS NÃO COMPROVADAS				
Conta	1º trim.	2º trim.	3º trim.	4º trim.
DOAÇÕES				
SERVICOS PRESTADOS - PJ	R\$ 22.370,00		R\$ 58.938,60	R\$ 88.427,24
DISPENDIOS GERAIS DA DIRETORIA	R\$ 12.359,19	R\$ 9.580,20	R\$ 33.116,84	R\$ 37.488,08
EVENTOS/PALESTRAS/OUTROS				

170. Apesar das alegações da empresa, não vejo discussão sobre as despesas glosadas por falta de comprovação, pois, à época do procedimento fiscal, e mesmo

agora na impugnação, a interessada não trouxe nenhum documento hábil e idôneo para comprovar os referidos gastos, que atendessem o disposto no [art. 61 d) a Lei nº 9.532/97: [...]

171. Já as despesas não dedutíveis são as seguintes:

DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS				
Conta	1º trim.	2º trim.	3º trim.	4º trim.
DOAÇÕES		R\$ 2.817,00		R\$ 3.000,00
SERVICOS PRESTADOS - PJ	R\$ 48.841,00			
DISPENSÍOS GERAIS DA DIRETORIA				
EVENTOS/PALESTRAS/OUTROS	R\$ 11.760,00		R\$ 3.250,00	R\$ 3.200,00

172. Tais despesas, consideradas indedutíveis pela fiscalização assim o foram pelo singelo motivo de as mesmas não estarem previstas como dedutíveis na apuração do lucro real.

173. Nesse sentido, detalhando a conta contábil “Doações”, temos o seguinte:

Data	Conta	D/C	Valor R\$	Histórico
3/5/2010	510106420050253	D	2.500,00	PAGO A I.C.S.A.B.C. P/CH REF. A DOAÇÃO DO MES 04/2010
21/5/2010	510106420050253	D	317,00	PAGO P/CH 14196 EF. A DOAÇÃO DE 01 BELICHE E 01 COLCHAO
2º trim			2.817,00	
1/12/2010	510106420050253	D	2.500,00	PAGO A I.C.S.A.B P/CH REF. A DOAÇÃO DO MES 11/2010
3/12/2010	510106420050253	D	500,00	PAGO A I.C.S.A.B P/CH 7 REF. A DOAÇÃO DO MES 12/2010
4º trim			3.000,00	

174. Segundo a fiscalização, tais doações não são dedutíveis por não se enquadrarem no dispositivo abaixo: [inc VI e § 2º, inc. III, ambos do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995]

175. Da mesma forma, temos as despesas contabilizadas nas contas “Serviços prestados – PJ” (gasto de R\$48.841,00 referente a pagamento para a Jerimum Produções e Promoções Ltda relativo à festa de Natal) e “Eventos/Palestras/Outros”, conforme quadro abaixo:

Conta: Eventos/Palestra/Outros				
Data	Cód.Conta	D/C	Valor R\$	Histórico
22/02/2010	510106930050243	D	11.760,00	PAGO AGENCIA DE VIAGENS E TURISMO VENDA DE PACOTE PARA O CARNAVAL
1º trim			11.760,00	
16/08/2010	510106930050243	D	600,00	PAGO A ELIANE PIRES P/CH 200455 REFA CONFRATERNIZAÇÃO DE FIM DE ANO
18/08/2010	510106930050243	D	1.800,00	PAGO A CHURRASCARIA GAUCHA 50% P/PRESERVA P/FESTA DE FIM DE ANO
09/09/2010	510106930050243	D	850,00	PAGO A FLASUFA ALVARENGAS ESPORTE LTDA REF.A NOTA FISCAL Nº 978
3º trim			3.250,00	
03/12/2010	510106930050243	D	1.400,00	PAGO A ELIANE PIRES FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FIM DE ANO
08/12/2010	510106930050243	D	1.800,00	PAGO A CHURRASCARIA GAUCHA FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FIM DE ANO
4º trim	510106930050243		3.200,00	

176. Entendo que todas estas despesas não podem ser consideradas necessárias à atividade da empresa por não se enquadrarem no art. 299 do RIR/1999: [...]

177. Assim, como a contribuinte não trouxe nenhuma argumentação ou base legal que modificasse os entendimentos expostos, é de se manter todas as glosas de despesas efetuadas pela fiscalização.

8. Quanto ao seu tópico “**COOPERATIVA – COOPERATIVISMO**”, em relação a razões não aventadas junto à DRJ, a Interessada aduz que (i) seria “*absolutamente ilegal e arbitrário o reconhecimento do suposto vínculo empregatício de forma genérica para todos os cooperados/associados da Recorrente*”; (ii) “*pelo que se vê do Estatuto da Recorrente, bem como das atas das assembleias referentes ao ano de 2010, as receitas e as despesas dos contratos celebrados pela recorrente pertencem aos cooperados de acordo com a sua produção, SENDO DISTRIBUÍDOS NO PATAMAR DE 73% (SETENTA E TRÊS POR CENTO), referentes à proporção do trabalho de cada cooperado [...]*”; (iii) que “*todos sabem que numa cooperativa, para exercício de qualquer atividade em âmbito coletivo, para o eficiente atendimento da demanda dos tomadores dos serviços contratantes da Recorrente, cabe a mesma, fazendo o seu mister do encontro entre a necessidade das partes, emprestar o serviço dos seus associados com uma forma mínima de organização. (Lei 12.620 [rectius, 12.690] — art.7º, parágrafo 6º)*”.

8.1. Primeiramente, não se atribuiu, por parte da Fiscalização e da DRJ, como visto, a atribuição de vínculo empregatício a todos os colaboradores. O que foi dito no TVF, em síntese, foi que “[d]iante dos fatos e provas trazidas ao presente procedimento fiscal, e relatadas abaixo [como] operação comercial terceirização de atividades, contratos indicando supervisão dos tomadores etc.], constata-se que a Captar praticou atos que não se coadunam com os princípios básicos do sistema cooperativado. Os profissionais se filiavam à cooperativa não por vislumbrarem um sistema que pudesse auxiliá-los em seu desenvolvimento profissional, mas sim por ser este o único meio no qual o profissional pudesse se empregar ou continuar no posto de trabalho que ocupava”.

8.2. Quanto ao percentual de distribuição de sobras apuradas para os cooperados, compulsando-se as atas de Assembleia e o Estatuto Social (e-fls. 1501/1604 e 1666/1710), não se vê tal definição em relação ao ano-calendário de 2010. Ademais, não há documentação alguma nos autos a apontar para isso.

8.3. Quanto ao § 6º do art. 7º da Lei nº 12.690, de 2012, este prescreve que as atividades de cooperativa de serviços de trabalho serão “[...] submetidas a uma coordenação com mandato nunca superior a 1 (um) ano ou ao prazo estipulado para a realização dessas atividades, eleita em reunião específica pelos sócios que se disponham a realizá-las, em que serão expostos os requisitos para sua consecução, os valores contratados e a retribuição pecuniária de cada sócio partícipe”, ou seja, a relação deve se dar entre (i) cooperados e (ii) por coordenação. Não é o que se vê em vários casos expostos, máxime em relação à Prefeitura de Itaguaí (e-fls. 908) e à empresa Atrio Rio (e-fls. 1281), em que se verifica que a relação se dá entre (i) tomadores e cooperados e (ii) por subordinação aos prepostos/administradores por aqueles escolhidos, contrariando o dispositivo legal invocado pela própria Interessada.

9. Quanto ao tópico “**DECISÕES JUDICIAIS RECONHECEDORAS DA RECORRENTE COMO COOPERATIVA**”, em relação a razões não aventadas junto à DRJ, diz que (i) “*oportunamente, apresentou a recorrente, inúmeras decisões do ‘Poder Judiciário’ que RECONHECEM a mesma como COOPERATIVA*” e “*a ilustre Auditora Fiscal baseou seu entendimento de que a recorrente ‘não é uma cooperativa de fato’, exclusivamente, com base nas informações prestadas por terceiros (ex cooperativados) e decisões judiciais de quantitativo irrisório*”.

9.1. Quanto às decisões judiciais, em sua Impugnação, a Interessada relacionou 112 processos (e-fls. 1494/1498), não trazendo aos autos nenhuma das decisões neles proferidas. Destes, 10 estavam com a numeração dos autos dos processos fora do padrão do Conselho Nacional de Justiça. Dos restantes, compulsaram-se 20, aleatoriamente. Dentre estes, só se conseguiu acessar 1 deles, pois a maioria se encontra disponível apenas no sistema “SAPWEB” do TRT1, que não permite acesso público às decisões. Esta única sentença que se pode compulsar, proferida em sede do processo nº 0010618-65-2013-5-01-0205, registrou o seguinte, no mesmo sentido da Fiscalização:

Sendo assim, em vista dos limites da lide, não há como reconhecer vínculo de emprego com a cooperativa, como quer ver a reclamante, pois, como fartamente visto, a trabalhadora era subordinada ao Município de Duque de Caxias, não restando qualquer ingerência à cooperativa no contrato de trabalho, que apenas figurava como mera intermediadora de mão de obra, tendo a relação se dado diretamente com o Município de Duque de Caxias.

9.2. Quanto às razões da autuação, é certo que as decisões judiciais e os depoimentos dos ex-cooperados serviram de indícios à Fiscalização. Todavia, outros indícios foram trazidos, como depoimentos dos próprios diretores e análise dos contratos de prestação de serviços.

10. Pelo exposto, em vistas das razões supra e de não terem sido carreadas provas ao processo, acede-se ao entendimento da DRJ e se nega provimento no ponto.

PEDIDO DE PERÍCIA

11. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou assim:

185. A contribuinte solicita a realização de perícia e formaliza seis quesitos para tanto.

186. Com relação a este assunto, o Decreto nº 70.235/1972 dispõe o seguinte em seu artigo 16 e 18: [ressalta os incisos III e IV e §§ 1º e 4º do art. 16; e *caput* do art. 18].

187. Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito

superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

188. Ademais, a adoção do procedimento de perícia ou diligência objetiva, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória.

189. Os elementos probatórios que a impugnante pretende que sejam produzidos por meio de perícia, deveriam ter sido apresentados por ocasião do procedimento fiscal ou, ainda, juntamente com a impugnação. Ressalte-se: **tais documentos e informações não necessitam de perícia para ser produzidos**, poderiam ter sido apresentados pela própria interessada.

190. Mesmo se assim não fosse, observe-se que na solicitação de perícia devem ser atendidos os requisitos previstos para sua formulação, sob pena de indeferimento, a teor do art. 16, inciso IV, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 [“nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”], transcrito anteriormente.

191. Nesse ponto, a empresa não nomeou perito e, muito menos, informou seu endereço e qualificação necessários ao atendimento do dispositivo legal mencionado.

192. Assim, indefiro o pedido de perícia.

12. Os quesitos foram elencados ao fim da Impugnação (e-fls. 1491/1492), sem as formalidades legais apontadas pela DRJ. Ademais, a discussão é inócua: a apresentação do recurso ocorreu há mais de uma década, nada mais sendo trazido aos autos.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

13. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou neste sentido, a que se anui, não tendo sido trazidos novos argumentos nem provas:

178. Sobre este assunto, faço a análise conjunta dos tópicos “DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA” (impugnação da fiscalizada) e “V – DA MULTA QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO” (impugnação do responsável solidário).

179. Dessa forma, analisando os procedimentos realizados pela fiscalização vejo que a multa de ofício foi qualificada, de 75% para 150%, com base no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c os arts 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõem: [...]

180. Diante dos fatos narrados no TVF, a fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, definido em lei e necessário à qualificação.

181. A convicção que se forma com a análise dos elementos dos autos, como um todo, é a de que as condutas adotadas pela contribuinte constituem sonegação e fraude e justificam a aplicação de multa qualificada.

182. Assim, considerando que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e que fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, entendo que tais definições se enquadram nos seguintes fatos apurados pela fiscalização:

- Apesar de a Captar ter sido legalmente constituída como Cooperativa e cumprir com as formalidades exigidas por leis específicas à atividade, na prática, o trabalho desenvolvido pela sociedade não pode ser caracterizado como ato cooperado.
- A contribuinte na busca pela redução dos custos dos serviços prestados (redução dos gastos com salários, encargos sociais e trabalhistas de seus empregados e redução dos tributos devidos) para obter maior competitividade e firmar o acordo basicamente com as prefeituras, utilizou-se de uma roupagem – constituição da cooperativa – para atingir tal fim.
- No caso, a cooperativa foi criada não para prestar serviços aos associados, mas sim para locar mão de obra de diversas matizes, havendo um desvio de finalidade, já que a cooperativa visa o bem comum dos sócios cooperados.
- A Captar ao celebrar novos contratos recrutava novos cooperados, muitas vezes no próprio local onde iria executar o trabalho, e após o término do contrato, vários associados eram transferidos para outras cooperativas ou eram admitidos nos órgãos públicos onde haviam trabalhado. Diversas atividades exercidas pelos cooperados exigiam uma supervisão e coordenação direta dos contratantes, tais como: médicos, enfermeiros e outros. Ficou evidente que no período em que estavam filiados os cooperados não eram treinados nem havia um plano de desenvolvimento profissional.
- Assim, a cooperativa, deixou de cumprir sua finalidade, para simplesmente arremeter pseudo-associados para prestação de serviços a terceiros transformando-se numa nítida locadora de mão de obra, divorciando-se da sua própria razão de existir (desvio de finalidade).

183. Tal *modus operandi* – distante de caracterizar erro – reflete a intenção da contribuinte de retardar o conhecimento e a ocorrência do fato gerador por parte

da autoridade administrativa federal, sendo inequívoca a subsunção aos tipos normativos de sonegação e fraude.

184. Desse modo, ao contrário do que argumenta a interessada, entendo que, por tudo que foi apresentado, o intuito de fraude está mais do que comprovado e, com isso, é perfeitamente cabível a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE LAERTE TEIXEIRA VIEIRA

14. A DRJ se manifestou nestes termos:

Da existência de questão prejudicial

193. O impugnante argumenta que a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN é pessoal e exclusiva, de modo que, ao ser invocado para justificar a exigência do crédito tributário perante terceiro, não poderia subsistir a exigência fiscal em face do contribuinte. Assim, o interessado entende que o fato de a fiscalizada ter apresentado impugnação constitui-se verdadeira questão prejudicial, visto que, o resultado de tal impugnação influenciará na análise e deslinde da presente defesa.

194. Tendo em vista que a análise da impugnação apresentada pela empresa, efetuada nos tópicos anteriores, manteve todo o auto de infração, entendo que não há questão prejudicial que impeça a análise da defesa do sr. Laerte Teixeira Vieira.

195. Dessa forma, sem razão de ser as alegações do interessado.

Preliminar de nulidade

196. Antes de analisar as considerações apresentadas pelo Sr. Laerte Teixeira Vieira em relação ao termo de responsabilidade solidária, entendo que deve ser enfrentada a preliminar de nulidade apresentada pelo mesmo da seguinte forma:

- *“Assim, o frontal descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização de terceiros sem prova contundente e cabal, importa na declaração de nulidade do referido Termo, por violar o lídimo Direito à Ampla Defesa nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72”.*

197. Sobre o tema, o[s arts. 59 e 60 do] Decreto nº 70.235/72, traz o seguinte: [...]

(...)

200. **Não se evidencia nos autos a ocorrência de quaisquer das hipóteses** mencionadas, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, bastando ler os históricos, os enquadramentos legais e as circunstâncias que ensejaram a caracterização a sujeição passiva solidária e a responsabilidade pessoal do Sr. Laerte Teixeira Vieira para se ter presente as circunstâncias que envolveram a lavratura do termo.

201. A própria análise da defesa acostada pelo recorrente atesta que ele compreendeu perfeitamente a sujeição passiva solidária e a responsabilidade pessoal a ele imputada, o que lhe permitiu defender-se em conjunto articulado de tópicos, com todos os pormenores e detalhes característicos de contraditórios elaborados por contribuintes conscientes da ação fiscal a eles imputada.

202. Portanto, não houve qualquer cerceamento de defesa do interessado, e não há como prosperar a veiculada tese de nulidade, uma vez que o termo foi lavrado por pessoa competente e está perfeito do ponto de vista formal, em consonância com a legislação de regência da matéria.

Do termo de sujeição passiva solidária

203. Conforme folhas 1385 a 1391, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária, em nome de Laerte Teixeira Vieira (CPF: 100.090.357-53), pois entendeu a autoridade fiscal que teria ficado caracterizada sua responsabilidade, nos termos do inciso II do art. 124 e do inciso I do art. 135 do CTN, os quais transcrevo a seguir: [...]

204. Por sua vez, o art. 134 do CTN dispõe o seguinte: [...]

205. Em sua defesa, o interessado alega que não se insere em nenhuma das hipóteses elencadas acima e, com isso, pleiteia a desconsideração do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

206. Ao mesmo tempo, o impugnante argumenta também que não foram observados os pressupostos legais relativos ao excesso de poder ou infração à lei nos atos praticados. Nesse sentido, passa a se defender do artigo 135, III, do CTN, afirmando que a conduta descrita em tal dispositivo é subjetiva, necessitando de prova idônea da ocorrência de infração à lei ou de prática de atos resultantes de excesso de poder.

207. Concordo em parte com o interessado, pois, entendo que o enquadramento relativo ao presente caso é o do inciso III, do art. 135, e não o do inciso I do referido artigo: [...]

208. Entretanto, discordo da argumentação de que não há provas sobre a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

209. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, estabelece a responsabilidade tributária aos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Deste dispositivo emergem duas questões que devem ser mais bem discutidas: a primeira relacionada à exclusividade da responsabilidade pessoal, e a segunda à correta exegese do que vem a ser “infração de lei”.

(...)

211. Não se pode negar, entretanto, que tal responsabilidade é subjetiva, sendo imprescindível que fique demonstrada o dolo daquele a quem ela é atribuída. Não se pode presumir o dolo daqueles discriminados no art. 135 do Código Tributário Nacional. Sem tal comprovação (que requer procedimento em que lhe seja garantido amplo direito de defesa, tal qual no presente caso), não pode o fisco expropriá-los de seu patrimônio, sob a alegação de que são responsáveis por créditos tributários da pessoa jurídica.

212. Delineadas tais observações, o que se deve perquirir, portanto, na apreciação da presente questão, são dois aspectos: a) a condição de Laerte Teixeira Vieira como presidente; e b) a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

213. Com relação ao primeiro aspecto, conforme consulta aos sistemas da RFB, a administração da sociedade cabia, ao longo do ano-calendário de 2010, ao Sr. LAERTE TEIXEIRA VIEIRA: [...]

214. Desse modo, verifico que não há dúvida da condição de Laerte Teixeira Vieira como presidente da pessoa jurídica com amplos poderes de gestão.

215. Fica claro também que o Sr. Laerte Teixeira Vieira cometeu infração à lei, mais precisamente à Lei nº 5.764/71 e ao estatuto social, art. 3º, alíneas “a” e “c”, ao dar uso à pessoa jurídica de forma diversa à qual foi constituída (formalmente uma cooperativa, mas que de fato era uma empresa locadora de mão-de-obra).

216. Nesse sentido, foram constatadas, pelo menos, as seguintes irregularidades: (i) os cooperados possuíam relação de empregado com a pessoa jurídica; (ii) a adesão dos associados não era espontânea e voluntária; (iii) a relação entre a pessoa jurídica e os associados não atendia aos princípios da dupla qualidade e nem da retribuição pessoal diferenciada; (iv) a pessoa jurídica realizava operações comerciais com terceiros travestida de ato cooperado.

217. Ressalto que tal relação é apenas exemplificativa, não exaustiva, pois, considerando que a irregularidade principal é o desvirtuamento da cooperativa para que a mesma operasse como uma empresa locadora de mão-de-obra, as demais irregularidades são decorrentes desta, sendo inviável relacionar todas elas.

218. Assim, entendo que a sujeição passiva solidária em relação a Laerte Teixeira Vieira deve ser mantida.

Da relação jurídica da multa qualificada

219. Alega o impugnante que a multa tributária possui natureza jurídica de pena e, assim, atrai a aplicação do Princípio da Individualização da Pena de acordo com o art. 5º, XLV, da Constituição da República: [...]

220. Nesse ponto, entendo que o impugnante faz **confusão** em relação aos conceitos de pena, contribuinte e responsável solidário.

221. Veja-se, em primeiro lugar, que a pena a qual se refere o dispositivo constitucional é a de privação de liberdade, a de restrição de direitos e a de multa (pena pecuniária), tendo nesta última a exceção de que nos termos da lei, a mesma será estendida aos sucessores, sendo executada até o limite do patrimônio transferido.

222. Importante salientar que o dispositivo constitucional invocado pelo interessado relaciona-se com sanções do âmbito penal criminal, do qual não faz parte o processo administrativo tributário.

223. Em segundo lugar, não há que se falar, no presente caso, em condenado e/ou sucessor, mas sim de contribuinte e responsável solidário.

224. Nesse sentido, a sujeição passiva da obrigação jurídica tributária pode recair sobre um contribuinte, um responsável ou sobre ambos. Será contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Por outro lado, será responsável pessoa diversa do contribuinte, ou seja, um terceiro que, de alguma forma, possua algum vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação, na forma do artigo. 128 do Código Tributário Nacional: [...]

225. No caso em análise, foi atribuída a responsabilidade solidária em função do descrito no art. 135, III, do CTN, conforme prevê o art. 128 acima transcrito, atribuindo ao Sr. Laerte Teixeira Vieira a responsabilidade supletiva para o cumprimento total da obrigação tributária.

226. Assim, não merecem prosperar as argumentações do impugnante.

15. Além de se concordar com a DRJ, registra-se que não pode ser acolhido o argumento de que o Termo de Sujeição Passiva Solidária “*não esmiúça os atos que teriam sido praticados com excesso de poderes, infração a lei, etc.*”: de sua leitura (e-fls. 1385/1392), infere-se que as razões fiscais, tanto para a autuação quanto para responsabilização, estão lá expostas.

CONCLUSÃO

16. Por todo o exposto, conheço o recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento. O percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros

