



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720411/2020-83
ACÓRDÃO	1302-007.498 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DOS CAFEICULTORES DE ITAMOGI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

COOPERATIVA. SIMULAÇÃO. FRAUDE. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PAGAMENTOS EM CHEQUE. REAL BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO.

O ato cooperativo, ainda que formalmente configurado, pode ser desconsiderado, acaso se demonstre a ocorrência de ato ilícito, contrário à legislação tributária.

Nesse caso, é permitido, nos termos do artigo 149, inciso VII, do CTN, adequar os fatos descobertos da fraude ou da simulação e verificar a ocorrência dos fatos geradores, tal como deveriam ter sido declarados.

No caso, constatada a fraude/simulação, o lançamento de IRRF por pagamento a beneficiários não identificados (*reais beneficiários* da operação simulada, formalmente escriturada) é adequado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE.

Tendo sido comprovada a fraude, no caso concreto, deve-se aplicar a multa de ofício qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO, COMPROVAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DO NEXO DE CAUSALIDADE DO ATO INDIVIDUAL DOLOSO E DA INFRAÇÃO.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários, as pessoas que comprovadamente cometeram ato doloso infracional, cuja identificação, comprovação e demonstração do nexo de causalidade entre o ato e a infração deve ser fundamentada pela autoridade fiscal, não bastando a fundamentação sobre ocorrência do ilícito ou sobre os poderes de administração.

No caso concreto, a autoridade fiscal não indica um ato sequer praticado pelos responsáveis que atraia a hipótese de responsabilização pessoal solidária do artigo 135, inciso II, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, acordam: (i) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte tão somente para reduzir o percentual de qualificação da multa ao patamar de 100%, nos termos do relatório e voto do relator; e, (ii) por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários para excluí-los da responsabilidade tributária a eles atribuída, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva que votou por manter a responsabilidade tributária.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedentes as impugnações dos sujeitos passivos.

Em face dos sujeitos passivos foi lavrado o **auto de infração de IRRF** (fls. 2 a 21), referentes aos anos-calendário de 2016, 2017, 2018 e 2019, por pagamento a beneficiário não identificado.

Foi imputada responsabilidade solidária às seguintes pessoas naturais: JOAO PERBONE DE SOUZA e EDMILSON GARCIA ROSA, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional, por serem membros do conselho de administração da cooperativa autuada.

Destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 29 a 39):

1. CONTEXTO:

Este procedimento fiscal é derivado da denominada “OPERAÇÃO GRÃO BROCADO”, originada na Equipe de Combate à Fraude da 6ª RF – EFRAU-06, deflagrada em junho de 2018 e realizada em conjunto pela Receita Federal do Brasil (RFB), Receita Estadual do Estado de Minas Gerais (SEFAZ – MF), Ministério Público Estadual de Minas Gerais (MPE – MG) e Polícia Civil do Estado de Minas Gerais (PC – MG). Os diversos elementos de prova utilizados nessa fiscalização foram devidamente compartilhados pela Justiça com a Receita Federal do Brasil (RFB). Os fatos expostos neste Termo de Verificação Fiscal (TVF) se referem exclusivamente aos aspectos tributários dos atos praticados – outros aspectos das condutas expostas neste TVF serão, por determinação judicial, compartilhados com os órgãos competentes.

A OPERAÇÃO GRÃO BROCADO teve a participação de 20 servidores da Receita Federal do Brasil, 14 membros do Ministério Público de Minas Gerais, 42 servidores da Receita Estadual de Minas Gerais e 72 Policiais Cíveis para o cumprimento de 18 mandados de busca e apreensão (MBA), 10 mandados de prisões, 32 quebras de sigilos bancário e fiscal de contribuintes domiciliados em Minas Gerais, Distrito Federal e Paraná.

O objetivo da operação foi desarticular uma rede de empresas que atuavam no mercado de café em grão, emitindo notas fiscais ideologicamente falsas que serviam a diversos propósitos: ocultar o real produtor rural, cobrir estoques de empresas que adquiriram mercadoria de produtores rurais sem notas fiscais e creditamento indevido de ICMS em operações interestaduais. O volume estimado de notas fiscais inidôneas emitidas por essas empresas e empresas correlatas durante o período de 2016 a 2018 chegou próximo a R\$ 2 bilhões.

COOPERATIVA REGIONAL DOS CAFEICULTORES DE ITAMOGI LTDA, CNPJ 06.277.535/0001-90 (ITACOOP), se vincula a esta operação pelo fato de ter adquirido notas fiscais de um falso produtor rural identificado em investigações anteriores à deflagração da OPERAÇÃO GRÃO BROCADO. O falso produtor rural é JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA, CPF XXX, que emitia notas fiscais de venda de café para a ITACOOP para que a ITACOOP acobertasse aquisições de café de produtores rurais verdadeiros sem nota fiscal. A seguir serão expostos os fatos nos quais se fundamenta a autuação.

2. VERIFICAÇÕES

2.1.RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA PARA ITACOOOP:

Entre 29/02/2016 e 30/05/2019 JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA emitiu 261 notas fiscais de venda de café para a ITACOOOP, as quais somaram o valor de R\$ 46.811.784,95. A relação de notas fiscais encontra-se no arquivo Excel “Relação de notas fiscais”.

2.2.CONFIRMAÇÃO DOS PAGAMENTO DAS NOTAS FISCAIS PELA ITACOOOP PARA JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA:

Regularmente intimada a apresentar a comprovação dos pagamentos a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA, a ITACOOOP apresentou uma relação das notas fiscais com o respectivo pagamento e cópia de cheques nominais a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA.

2.3.AUSÊNCIA DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA PARA JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA:

JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA não apresentou movimentação financeira em 2016 e 2017 (e-financeira). Em 2018 recebeu créditos no valor de R\$ 44.141,77 e em 2019 recebeu créditos no valor de R\$ 162.845,10.2

2.4.DECLARAÇÃO DE JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA ADMITINDO EMITIR NOTAS FISCAIS PARA ACOBERTAR MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ITACOOOP SEM NOTA FISCAL:

De acordo com declaração de JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA à fiscalização da RFB:

“Venho por meio desta, complementar a declaração prestada por mim em 18 de Março 2019 que as empresas: Coop. Reg. Dos Cafeicultores de Itamogi Ltda, CNPJ: 06.277.535/0001-90, M.P. Comércio Exportação de Café LTDA, CNPJ: 02.508.527/0001-57, Armazéns Gerais Itamogi Ltda, CNPJ: 02.508.528/0001-00, o qual emiti notas fiscais de produtor, a finalidade das notas fiscais emitidas eram para acobertar estoque das referidas empresas, como funciona: os produtores que não emitiram notas fiscais de venda eram acobertadas pelas minhas notas, sendo que eram também emitidos cheques nos valores das minhas notas, para que os mesmos fossem descontados na boca do caixa no banco, e alguns deles eram também depositados nas cotas dos produtores que não emitiam notas fiscais sendo que o dinheiro em espécie iam p/ as empresas como caixa dois [...]”

(...)

2.5.DECLARAÇÃO DE GERENTES DO BANCO AFIRMANDO QUE OS CHEQUES ERAM SACADOS POR FUNCIONÁRIO DA ITACOOOP ACOMPANHADO DE JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA:

No dia 04/02/2020 foi feita diligência na agência 3172 da Cooperativa Regional de Crédito de Livre Admissão do Sudoeste Mineira e Nordeste Paulista Ltda (SICOOB Nosso Crédito), e foram colhidas as seguintes afirmações:

(...)

3. DA AUTUAÇÃO:

O caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, instituiu a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados. Tal norma se justifica uma vez que, em razão do anonimato do beneficiário, o Fisco se vê impedido de alcançar de forma direta o beneficiário do rendimento.

(...)

Conforme demonstrado no item 2 deste Termo de Verificação Fiscal os pagamentos feitos pela ITACOOP e identificados para JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA eram uma simulação, que tinha como objetivo acobertar o estoque de café adquirido sem notas fiscais de produtores rurais. O efeito direto dessa prática implica a não identificação dos reais beneficiários desses pagamentos.

Ressalte-se que a própria ITACOOP apresentou os comprovantes de pagamento a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA.

4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150% (CENTO E CINQUENTA PORCENTO):

(...)

No caso em questão, todos os fatos descritos no item 2 deste TVF implicam uma conduta dolosa por parte da ITACOOP, inclusive o fato de todos os cheques serem nominais à interposta pessoa JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA demonstram a intenção dolosa de simular as operações se utilizando de uma aparência de licitude. Tais condutas se enquadram perfeitamente à descrição do caput do artigo 72 da Lei 4.502, pois ficou comprovada que a ITACOOP age, dolosamente, nº intuito de ocultar os reais beneficiários dos pagamentos.

5. RESPONSABILIDADE – SUJEIÇÃO PASSIVA

Conforme os fatos narrados no item 2 deste TVF, a ITACOOP se utilizou de notas fiscais ideologicamente falsas emitidas por JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA para cobrir parte de seu estoque que era adquirido sem nota fiscal. Apenas JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA emitiu R\$ 46.811.784,95 em notas fiscais para a ITACOOP, sendo que JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA foi o maior “vendedor” de café para a ITACOOP durante os anos de 2014 a 2018. Portanto, as “compras” de café de JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA deveriam ser do conhecimento da diretoria da ITACOOP.

O próprio ato da simulação do pagamento a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA teve a participação ativa do tesoureiro da ITACOOP, EDMILSON GARCIA ROSA, CPF 032.243.636-22, conforme item 2.5 deste TVF, o qual foi presidente da ITACOOP entre 12/09/2005 e 25/03/2010, quando assumiu o atual presidente JOAO

PERBONE DE SOUZA, CPF 364.392.236-15 É obrigação legal da fiscalização, ao lavrar um auto de infração, efetuar a correta identificação do sujeito passivo que será o contribuinte, como também daqueles que por expressa disposição legal sejam considerados responsáveis pelos fatos constatados.

Assim, tendo em vista que restou caracterizada a infração a lei na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, porquanto realizaram, em nome do fiscalizado, os atos que possibilitaram a ocorrência da infração tributária, conforme descrito neste TVF, ao autuarmos a ITACCOP atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo crédito tributário devido, com fundamento no art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) às seguintes pessoas:

- EDMILSON GARCIA ROSA, CPF 032.243.636-22, tesoureiro, responsável por efetuar os saques dos cheques nominais a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA.
- JOAO PERBONE DE SOUZA, CPF 364.392.236-15, presidente da ITACOOP durante os fatos.

A contribuinte ITACOOP impugnou o feito (fls. 528 a 552). Colaciono o relato do acórdão recorrido sobre as matérias de defesa:

5.1. Em preliminar, alegou a nulidade do lançamento por ausência de documentos mencionados no Termo de Verificação Fiscal-TVF, por configurar atropelo do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa. Aduziu, à título exemplificativo, que a relação de notas fiscais em arquivo Excel e relação dos cheques entregues a JOSÉ APARECIDO mencionados no TVF estão ausentes do processo. Citou o art. 5º, LV, da CF.

5.2. Alegou, também, em preliminar a nulidade do auto de infração por falta de fundamentação do ato administrativo. Declarou que não há um dado concreto sequer sobre investigação mínima realizada pela Fiscalização que seja sobre a entrega ou não de café pela pessoa de JOSÉ APARECIDO. Afirmou que a declaração da pessoa de JOSÉ APARECIDO, emissor das Notas Fiscais, passou a ter para a Fiscalização o caráter de verdade absoluta. Asseverou que os elementos-base para aplicação de penalidade à Impugnante, não estão somente contaminados pela presunção, mas também pela completa ausência de averiguação da verdade real que permeou a relação jurídica de JOSÉ APARECIDO com a ITACOOP.

5.3. Declarou que a documentação encartada demonstra que houve a entrega do produto, conforme se vê da nota fiscal, e do peso do café entregue, entre outros elementos que – translucidamente – dão conta de que houve a operação (por ato cooperativo) entre o associado e a cooperativa. Que tem a seu favor a pesagem do produto constante de cada nota fiscal emitida por José Aparecido, os motoristas que levaram a mercadoria até os armazéns da cooperativa, além de outros elementos de plena convicção da realidade fática efetivamente

desenvolvida entre cooperado e cooperativa. Que, no entanto, não houve tempo hábil para trazer neste momento impugnatório toda a gama documental que atesta a veracidade das operações entre cooperado e cooperativa. Asseverou que a Fiscalização, ao deixar de analisar os acontecimentos anteriores à emissão do cheque, simplesmente opta pelo caminho da presunção absoluta, conduta não admitida para prática dos atos administrativos pela Administração Pública.

5.4. Aduziu que não houve declaração de inidoneidade das notas fiscais emitidas por José Aparecido, e, que, por isso, não se pode anular as operações realizadas entre o cooperado e a cooperativa/impugnante. Que a Fiscalização não traz “certeza” quanto ao alegado no Termo de Verificação Fiscal de que as Notas Fiscais emitidas por José Aparecido somente o foram para acobertar estoque ou recebimento de mercadorias de outros produtores.

5.5. Declarou que não se extrai do auto de infração a necessária certeza da inexistente simulação apontada pela Fiscalização, sendo que a certeza da ocorrência do ilícito tributário é exigência do art. 9º do Decreto 70.235/72.

5.6. Asseverou que o Auditor Fiscal não afastou a condição da contribuinte ITACOOP como cooperativa, nem afastou a condição de cooperado da pessoa de JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA. Que, portanto, a entrega do café do Sr. JOSÉ APARECIDO à ITACOOP sendo um ato cooperado, definido no artigo 79 e seu parágrafo único da Lei 5.764/71, não se sujeita à tributação do imposto de renda.

5.7. Asseverou a existência dois equívocos pela fiscalização na aplicação da Lei 8.981/1995: a) o beneficiário está identificado e trata-se de José Aparecido Oliveira que manteve relação jurídica de entrega de café/recebimento em cheques com a ITACOOP/Impugnante; b) Existe legislação especial (LEI COOPERATIVISTA) que prevê a não incidência de tributos por atos cooperados praticados entre o associado e sua cooperativa.

5.8. Aduziu que o Sr. JOSÉ APARECIDO manteve negócios com a ITACOOP por longos anos, comercializando café comprado de pequenos produtores rurais. Que, porém, o Sr. JOSÉ APARECIDO modificou totalmente sua postura e veio a afirmar que jamais comercializou café, a partir da eclosão do procedimento investigatório. Que impedido de negociar café com a cooperativa, após iniciada a investigação tributária contra sua pessoa, guiou-se pelo caminho do crime. Que o Sr. JOSE APARECIDO é investigado pela Delegacia de Polícia Civil de Itamogi/MG pela prática de crime de furto, tendo sido decretada a sua prisão temporária pelo juiz da comarca. Declarou que o Sr. JOSE APARECIDO é “bandido”, e questionou se o trabalho da fiscalização pode se fiar totalmente na declaração falsa firmada por esta pessoa.

5.9. Declarou que a multa de ofício de 150% é indevida diante da inexistência de fraude e simulação argumentada pela Fiscalização entre o cooperado José Aparecido e a impugnante cooperativa. Aduziu que se houve a prática do ato cooperativo ente a pessoa do associado e sua cooperativa, razão inexistente para alegação de fraude, já que toda a operacionalização dos negócios foi edificada

dentro da legalidade. Asseverou que a multa de ofício de 150% é confisco de bens não permitido pela Constituição da República.

Quanto às impugnações dos responsáveis solidários (fls. 569 a 579; 586 a 595), foram apresentadas de forma individualizada, mas os argumentos de defesa são idênticos:

6.1. Aduziram que o argumento da Fiscalização para atribuição da responsabilidade solidária é a simulação na emissão de notas fiscais, que, porém, não houve a comprovação da simulação, e, que, portanto, a atribuição da responsabilidade solidária é indevida. Afirmaram que não pode o responsável solidário depender de presunções e ficções em relação à motivação de sua inclusão no pólo passivo da obrigação.

6.2. Declarou o impugnante Joao Perbone de Souza que pelo simples fato de ser presidente da Cooperativa dos Cafeicultores de Itamogi/MG, não pode responder por eventual passivo tributário devido pela entidade.

6.3. Argumentou o impugnante Edmilson Garcia Rosa que o fato de ter composto o Conselho Administrativo e ter sido o presidente da entidade há mais de uma década, por si só, não pode ser suficiente para que figure como responsável tributário em autos de infração. Que o fato de ter acompanhado, até a agência bancária, o Sr. José Aparecido de Oliveira, não autoriza tal conclusão. Que inexistente qualquer prova de que o impugnante tenha efetivamente embolsado qualquer quantia para si ou para a própria entidade.

6.4. Asseveraram que não consta os motivos de fato que ensejaram na lavratura do TSPS (Termo de Sujeição Passiva Solidária), e que apesar de o Termo de Sujeição Passiva Solidária estar dirigido aos Recorrentes, a situação está avaliada em relação as suas pessoas de forma genérica como se vê da conclusão da Fiscalização. Declararam que no procedimento fiscalizatório não há comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que são exigidos para aplicação da responsabilidade solidária pelo art. 135 do CTN.

6.5. Aduziram que o ato jurídico administrativo não aponta a situação de fato que leve a reconhecer o motivo para sua realização pela autoridade fiscal, e, por isso, deve ser tido como nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária.

A DRJ julgou pela improcedência das impugnações (fls. 658 a 678), em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INOCORRÊNCIA DA VIOLAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando ao contrário da alegação do contribuinte, o documento fiscal cumpre os requisitos previstos nos art. 9º e 10º do Decreto 70.235/1972 e não ocorre violação do devido processo legal e cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, conforme Súmula CARF nº 2.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR DE COOPERATIVA. FRAUDE. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III, DO CTN. ATRIBUIÇÃO.

Atribui-se a responsabilidade solidária ao presidente e tesoureiro de cooperativa por infração à lei, com fundamento no art. 135, III, do CTN, quando a participação em fraude de ocultamento dos verdadeiros beneficiários de pagamentos pela cooperativa é inequívoca diante do expressivo valor envolvido e prática reiterada.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. APLICAÇÃO.

Correta a tributação como pagamento a beneficiários não identificados, quando os verdadeiros beneficiários dos pagamentos não são identificados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A COOPERATIVA REGIONAL DOS CAFEICULTORES DE ITAMOGI LTDA, intimada em 21 de junho de 2024, apresentou Recurso Voluntário em 22 de julho de 2024 (fls. 689 a 708), sustentando: a regularidade das operações feitas com o José Aparecido de Oliveira, sendo um ato cooperativo; que a fiscalização presumiu a ocorrência de ilicitudes; analisa uma série de vendas a terceiros, a fim de comprovar a regularidade de suas operações e a efetiva compra de café de José Aparecido de Oliveira; refuta a qualificação da multa entendendo que não existiu ilícito tributário.

Os responsáveis Srs. Edmilson Garcia Rosa e João Perbone de Souza, intimados em 21 de junho de 2024, apresentaram Recursos Voluntários em 22 de julho de 2024 (fls. 863 a 874; 877 a 888), refutando a hipótese de responsabilização solidária e reafirmando as irresignações das impugnações. Com relação ao Sr. Edmilson Garcia Rosa, ainda aduz o interessado que à época dos fatos geradores lançados não era “*gerente, tesoureiro, representante legal, procurador, ou exerceu qualquer outra função que pudesse vinculá-lo a ITACOOP*”, bem como fora presidente da cooperativa até o ano de 2010 e depois não mais manteve cargo eletivo na cooperativa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

Os Recursos Voluntários da contribuinte e dos responsáveis solidários são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

Delimitação da controvérsia

A matéria sob litígio diz respeito à acusação de simulação relacionada à emissão das Notas Fiscais de compra e venda de café emitidas pelo Sr. José Aparecido de Oliveira e que resultaram no lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado.

Para isso, a fiscalização elencou uma série de provas indiciárias que confirmariam a hipótese de acusação fiscal, a saber: *(i)* a quantidade de notas fiscais emitidas pelo Sr. José Aparecido de Oliveira no período fiscalizado, no montante de R\$ 46.811.784,95; *(ii)* a confirmação dos pagamentos das Notas Fiscais por meio de cheques; *(iii)* a ausência de movimentação financeira do emissor das notas fiscais em 2016 e 2017, sendo que nos anos de 2018 e 2019 os créditos recebidos estão em descompasso com os valores das notas fiscais emitidas; *(iv)* declaração do Sr. José Aparecido de Oliveira informando a fraude que participara; e *(v)* a declaração dos gerentes do Banco afirmando que os cheques eram sacados por funcionário da contribuinte autuada.

Esclarece-se, portanto, que o cerne do objeto de julgamento são as operações consideradas simuladas pela autoridade fiscal. Isto é, a acusação fiscal é de que não há comprovação da idoneidade das operações para justificar os pagamentos por meio de cheques emitidos em favor do Sr. José Aparecido de Oliveira e, se desconsiderada a operação formalmente realizada, estar-se-á diante de pagamentos a beneficiários não identificados (os reais beneficiários, conforme sustenta a acusação).

Diante disso, saliento que as argumentações de mérito tecidas pela contribuinte relacionadas à comprovação de operações de compra e venda de café com terceiros são estranhas ao cerne do litígio, pois o crédito tributário foi constituído com base nos pagamentos feitos quando da operação considerada antijurídica.

Adicionalmente, foi questionada a responsabilização perpetrada pela autoridade fiscal.

Passo ao voto.

Considerações Iniciais

O recurso da contribuinte trouxe diversas argumentações de defesa que tangenciam o mérito do lançamento de ofício, mas a ele não se conectam.

Como já afirmado, os lançamentos de ofício partem da acusação de ilicitudes nas operações de compras e venda de café do Sr. José Aparecido de Oliveira, resultando no lançamento de ofício do IRRF por pagamento a beneficiários não identificados, já que os reais beneficiários dos pagamentos foram encobertos por tais notas fiscais.

A autoridade identificou indícios de ilicitude nas operações e os comprovou, questionando sua efetiva concretude e a causa dos valores pagos ao Sr. José Aparecido de Oliveira, que não tem patrimônio e nem declarava IRPF, mas movimentava volumosas quantidades de café vendidos à ITACOOP, com valores expressivos.

Assim, por exemplo, as alegações e a juntada de documentos que comprovam as operações da ITACOOP com terceiros estranhos ao objeto do litígio não têm o condão de infirmar as acusações fiscais.

O cenário se mostra claro: as provas que teriam o potencial de ilidir as acusações fiscais são os comprovantes das operações de compra e venda de café com o Sr. José Aparecido de Oliveira, não bastando as Notas Fiscais emitidas, porquanto a acusação indica a ocorrência de simulação e fraude. Poderia a contribuinte ter juntado os comprovantes de transporte das mercadorias, por exemplo – mas não o fez.

Dessa forma, ainda que formalmente as Notas Fiscais de “entrada” e de “saída” de café possam dar fundamento às suas escriturações contábeis de estoque (o que também não foi apresentado e nem questionado pela contribuinte), a contabilidade da cooperativa estava irregular.

Teço essas considerações iniciais, pois fatalmente influenciam no julgamento de mérito.

Preliminarmente

A contribuinte argui duas preliminares de nulidade: (i) ausência de documentos que são mencionados no TVF, em prejuízo ao contraditório e à ampla defesa; e (ii) a falta de fundamentação do ato administrativo.

A DRJ rechaçou a preliminar de nulidade por ausência de documentos, tal como abaixo evidenciado:

15. Verifica-se que ao contrário do que alega a contribuinte, a “relação de notas fiscais” mencionada pela autoridade fiscal de fls. 31 está devidamente juntada aos autos nas fls. 503 do presente processo na forma de arquivo Excell. Se a contribuinte está entendendo que a mencionada “relação de notas fiscais” deveria estar na forma de juntada de cada uma das notas fiscais da relação, ela está equivocada, pois relação de notas fiscais quer dizer uma lista de notas fiscais. Ademais, conforme se verifica do exame do arquivo Excell, as notas fiscais da relação são todas elas notas fiscais eletrônicas. Toma-se, como exemplo, as cinco primeiras notas fiscais da relação:

(...)

16. Sendo notas fiscais eletrônicas, são documentos de existência apenas digital, emitidos e armazenados eletronicamente. Não são documentos que existem na forma de papel como as tradicionais notas fiscais em papel.

17. Verifica-se que nesta relação de notas fiscais eletrônicas, a Fiscalização informou a chave de cada nota fiscal eletrônica, permitindo que a contribuinte consulte o inteiro teor de cada nota fiscal eletrônica. Dessa forma, alegação de violação do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa é improcedente.

18. Quanto à relação dos cheques entregues ao Sr. JOSÉ APARECIDO mencionado no TVF, da mesma, estão juntados ao processo conforme a relação de cheques de fls. 47/72, ao contrário da alegação da contribuinte. Veja-se o extrato da relação de cheques de fls. 47 em que estão sublinhados os cheques de nº 5708 e 5709:

(...)

19. Os cheques emitidos nominalmente ao Sr. JOSÉ APARECIDO estão juntados às fls. 78/502, toma-se como exemplo os cheques de nº 5708 e 5709, os quais estão na relação de cheques acima:

(...)

20. Assim, verifica-se que a alegação de ausência de relação dos cheques entregues a JOSÉ APARECIDO mencionados no TVF é improcedente.

21. Dessa forma, rejeitam-se as alegações de nulidade por ausência de documentos mencionados no Termo de Verificação Fiscal.

Da mesma forma, afastou a preliminar de nulidade por vício de fundamentação do auto de infração, veja:

26. A questão das provas é de mérito, e, dessa forma, quando da análise do mérito essa questão é examinada.

27. Ao contrário da alegação da impugnante, a fundamentação do lançamento está bem clara e objetiva, veja-se o excerto do Auto de Infração de fls. 5, bem como do Termo de Verificação de fls. 34:

(...)

28. Do exame do Auto de Infração e partes integrantes, verifica-se que o documento fiscal cumpre todos os requisitos exigidos nos art. 9º e 10º do Decreto 70.235/1972, inclusive a fundamentação do lançamento.

29. Dessa forma, rejeitam-se as alegações de nulidade por falta de fundamentação do ato administrativo.

As nulidades previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 são as seguintes:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

Ainda, podem ser invocadas nulidades *lato sensu* relacionadas aos requisitos obrigatórios do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Diante das disposições legais colacionadas e considerando as razões da decisão recorrida, entendo que não assiste razão às alegações recursais, tendo em vista que não há vícios nos lançamentos por ausência de provas referenciadas no auto de infração e fundamentação do ato administrativo do lançamento.

Nos termos do artigo 114, §12º, inciso I, do RICARF, manifesto que coaduno com as razões da decisão recorrida que afastaram a preliminar de nulidade por ausência de documentos, motivo pelo qual a rejeito.

Igualmente, está claro que a autoridade fiscal não cometeu nenhum deslize que atraia qualquer nulidade no lançamento de ofício quanto à sua fundamentação, sendo que a irresignação da contribuinte é matéria de mérito.

Rejeito ambas as preliminares arguidas.

MÉRITO

A regularidade das operações

A contribuinte sustenta a regularidade das operações feitas com o Sr. José Aparecido de Oliveira, sendo um ato cooperativo, e aduz que a fiscalização presumiu a ocorrência de ilicitudes. Além disso, sustenta que as notas fiscais não foram declaradas inidôneas, o que impediria o lançamento de tributos.

Colaciona uma série de vendas a terceiros, a fim de comprovar a regularidade de suas operações e a efetiva compra de café do Sr. José Aparecido de Oliveira, cujo mérito do argumento já foi afastado acima, porquanto não se questiona a ocorrência das *compras de café*, mas sim que os documentos que embasam as operações não refletem a realidade, que fora simulada.

Antes disso, porém, necessário analisar o arcabouço legislativo relacionado às particularidades tributárias do ato cooperativo.

O ato cooperativo e sua tributação

O cooperativismo surge mediante a necessidade do homem se associar com a finalidade de ajuda mútua. O objetivo das sociedades cooperativas é proporcionar vantagem para seus sócios, seja ela um preço maior de alienação de seus bens ou uma melhor condição de compra com a eliminação de um ou mais intermediários do processo produtivo, não sendo isso antieconômico.

No Brasil, o cooperativismo tem larga disciplina no texto constitucional e na denominada Lei nº 5.764/71 (“**Lei das Cooperativas**” ou “**Lei do Cooperativismo**”), o que demonstra o apreço do legislador constituinte a esse tipo de organização de pessoas.

A Lei das Cooperativas, que regulamenta as sociedades cooperativas no Brasil preceitua:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar

serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

Verifica-se que sobressaem as seguintes particularidades: (i) sociedade de pessoas; (ii) forma própria; (iii) com natureza jurídica própria; (iv) de natureza civil e não sujeitas à falência; e (v) com a finalidade de prestação de serviços aos seus associados.

Antes de se adentrar a cada um desses elementos, o conceito doutrinário também merece é relevante, haja vista sua importância para o estudo do tema. Nas palavras de Renato Lopes Becho¹, eis o conceito: *“As cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos”*.

As cooperativas são sociedades de pessoas, pois o capital é cedido em importância para os membros individualizados, não buscando estes na sociedade um melhor rendimento, mas sim vantagens para o seu próprio trabalho.

São dotadas de economicidade, pois não são sociedades beneficentes ou culturais; visam incrementos econômicos, vantagens econômicas para os seus associados e atuar num setor econômico é importante tanto para os seus associados, dentro das finalidades da cooperativa, quanto para a própria manutenção da cooperativa.

A ausência de sua finalidade lucrativa é também um traço marcante e definitivo. Não há de se confundir o lucro com o seu cunho econômico, haja vista que a ideia da cooperação não é ter um lucro da sociedade para depois distribuí-lo aos sócios, mas sim, que os sócios interajam com a cooperativa e que esta interação seja vantajosa a eles, bem como, após, tais vantagens econômicas sejam repassadas aos sócios por seu contato com a sociedade cooperativa – seja na relação individual ou com a distribuição das sobras líquidas.

Entender a ausência de finalidade lucrativa é de extrema importância para a compreensão da tributação que se impõe às cooperativas, haja vista que a essência do instituto do ato cooperativo e a sua não tributação se fundam exatamente nessa ideia de inexistência de lucro.

A tributação desse tipo de sociedade merece tratamento adequado em âmbito tributário, ante ao zelo do legislador constitucional, justamente por sua importância social e pela sua essência e vulnerabilidade como agente de comunhão de interesses de pessoas e de atuar, muitas vezes, em prol das finalidades do Estado. O Diploma Maior, conforme preceitua o artigo 146, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, estabelece:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

¹ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 109.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

A Lei das Cooperativas conceitua o ato cooperativo no artigo 79, positivando o mandamento constitucional. Veja:

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

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

Nota-se que o ato cooperativo é todo aquele que envolve as cooperativas e seus associados, desde que incluídos nos objetivos sociais das cooperativas. Assim, numa cooperativa de consumo agrícola, a comercialização de insumos entre a cooperativa e seus associados-produtores, é um ato cooperativo. Entretanto, a comercialização de um veículo para uso pessoal, por exemplo, não é, bem como a venda dos insumos excedentes a terceiros não cooperativados também não será albergada no conceito de ato cooperativo.

A definição legal dos efeitos tributários dos atos cooperativos é feita mediante a as regras previstas nos artigos 85 a 87 e 111 da Lei do Cooperativismo:

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

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

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

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

Conjugando-se os artigos 85 a 87 da Lei das Cooperativas com a interpretação do artigo 111 da mesma lei, pode-se interpretar que o ato cooperativo não sofrerá tributação, haja vista que não atua a cooperativa no mercado, não comercializa mercadoria, não aufera receita, renda, faturamento ou lucro; por outro lado, no ato não cooperativo, isto é, aqueles praticados com não associados, serão tributados, tal como se não cooperativa fosse, de acordo com os regimes de tributação e as especificidades de cada uma das cooperativas.

É por isso que contabilmente se exige que as cooperativas mantenham a segregação contábil do ato cooperativo e do ato não-cooperativo.

Feitas essas considerações, passo ao mérito do caso concreto.

A contribuinte alega que as operações realizadas com o Sr. José Aparecido de Oliveira eram ato cooperativo e efetivamente ocorreram, não devendo incidir tributação, bem como aduz que as acusações fiscais foram presumidas e não declararam a inidoneidade das notas fiscais.

A tese de defesa não merece acolhida. As irregularidades fáticas são insuperáveis no caso concreto e as provas obtidas pela fiscalização confirmam a acusação fiscal.

A fiscalização trouxe uma série de provas indiciárias que confirmam a acusação fiscal: (i) há a emissão de diversas notas fiscais que foram emitidas pelo Sr. José Aparecido de Oliveira no período fiscalizado, totalizando R\$ 46.811.784,95; (ii) os pagamentos das Notas Fiscais foram feitos por meio de cheques, fato incontroverso no processo; (iii) o Sr. José Aparecido de Oliveira apresenta movimentação financeira incompatível com os valores das Notas Fiscais emitidas entre os anos de 2016 a 2019; (iv) o próprio Sr. José Aparecido de Oliveira declara que participara da simulação ou fraude constatada pela fiscalização; e (v) os gerentes do Banco emissor dos cheques afirmaram que eram sacados por funcionário da contribuinte autuada.

Afilio-me à posição de que o julgador administrativo não deve fechar os olhos à realidade que se escancara: as provas contidas nesse processo são suficientes para demonstrar a inexistência das operações celebradas com o Sr. José Aparecido de Oliveira, que foram fraudadas e simuladas com o intuito de encobrir operações não acobertadas por notas fiscais.

Ainda, como sou o relator do processo nº 12963-720.025/2020-86, que trata da autuação do ano-calendário de 2015, a linha temporal da investigação fiscal fica mais clara, porquanto há verdadeiro concatenamento de fatos daquele processo e deste, que culminaram na operação da RFB, SEFAZ-MG, MPE-MG e PC-MG denominada “Grão Brocado”.

Não bastasse a estranheza relacionada às operações com o Sr. José Aparecido de Oliveira, cuja movimentação financeira é incompatível com os valores supostamente negociados, no processo nº 12963-720.025/2020-86, ficou comprovado que a maior parte dos cheques emitidos pela ITACOOOP em pagamento ao interessado foram endossados por Edmilson Garcia Rosa, funcionário do Armazéns Gerais de Itamogi Ltda e por Jairton dos Reis Silva, funcionário da ITACOOOP. Nestes autos, não se tem o mesmo aprofundamento das provas, se comparado àquele, mas é inquestionável que o mesmo *modus operandi* foi praticado, ante às declarações dos gerentes do banco emissor dos cheques.

Ainda naquele processo, a análise das “fitas de caixa” fornecida pelo Banco SICOOB à fiscalização identificou que cheques foram descontados na boca do caixa e/ou depositados para pagamentos diversos, sempre no interesse da cooperativa, sendo necessário o endosso dos funcionários da cooperativa. Aqui também não há essa mesma constatação, embora se saiba que

o Sr. José Aparecido de Oliveira sequer tinha movimentação financeira compatível com as notas fiscais por ele emitidas.

Como as acusações são de fraude, o arcabouço probatório analisado confirma a hipótese fiscal e somente as provas da efetiva comercialização de café com o Sr. José Aparecido de Oliveira ilidiriam o entendimento que embasou os lançamentos de ofício.

A cooperativa-autuada não apresentou nenhuma evidência que comprovasse a efetiva comercialização do café com o Sr. José Aparecido de Oliveira – o que atestaria a ocorrência de ato cooperativo e refutaria as hipóteses levantadas pela fiscalização.

Desvelando-se o que de fato ocorrera, os elementos formais do ato cooperativo até poderiam ter sido cumpridos, mas materialmente não são evidenciados: não obstante o Sr. José Aparecido de Oliveira fosse um cooperado e tenha emitido as Notas Fiscais de venda de café à cooperativa, a operação não ocorrera como formalmente constituída e não poderia estar tutelada pelo instituto do ato cooperativo, pois a bem da verdade serviu para encobertar operações feitas à margem da legislação tributária.

O resultado disso implica o afastamento do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo às operações e, portanto, se não são ato cooperados, pode a autoridade fiscal efetuar o lançamento dos tributos que entenda cabíveis.

Colaciono alguns trechos do acórdão recorrido que sustentam o mesmo entendimento:

34. Inicialmente analisa-se a questão de o Sr. JOSÉ APARECIDO ser ou não cooperado. Verifica-se que a fiscalizada ITACOOOP é contraditória, pois apesar de ressaltar que o mencionado senhor é cooperado da ITACOOOP, faz revelação de que não é verdadeiramente cooperado, pois em vez de entregar produção própria à cooperativa, entrega produtos comprados de outros produtores. E a condição para ser cooperado de uma cooperativa de produção é que seja um produtor. Abaixo os excerto da impugnação de fls. 547:

(...)

35. Na, verdade, o Sr. JOSÉ APARECIDO nada comercializou de café com a ITACOOOP conforme revelado por este senhor em sua declaração abaixo copiado:

(...)

37. As informações prestadas pelo Sr. JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA foram confirmadas pela Fiscalização em diligência realizada na Cooperativa Regional de Crédito de Livre Admissão do Sudoeste Mineira e Nordeste Paulista Ltda (SICOOB Nosso Crédito). Os gerentes do banco em declaração afirmaram que os cheques eram sacados por funcionário da ITACOOOP acompanhado de JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA. Abaixo a cópia da declaração dos gerentes:

(...)

38. As informações prestadas pelos gerentes do SICOOB Nosso Crédito confirmam a declaração do Sr. JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA, de que as notas fiscais de sua emissão eram para acobertar o estoque de café adquirido sem notas fiscais de produtores rurais pela ITACOOOP, e que cheques eram emitidos no valor destas notas fiscais, sendo que esses cheques eram descontados na boca do caixa, ou para pagar produtores que não emitiam notas fiscais ou para sacar dinheiro em espécie que iam para empresas como caixa dois. Dessa forma, a Fiscalização juntou robusta prova de simulação de operação de compra e venda de café envolvendo a ITACOOOP e o Sr. JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA, tendo como objetivo efetuar pagamentos a beneficiários não identificados.

39. A contribuinte na sua tentativa de desqualificar a declaração do Sr. JOSÉ APARECIDO, disse que o citado senhor é investigado pela Delegacia de Polícia Civil de Itamogi/MG pela prática de crime de furto, tendo sido decretada a sua prisão temporária pelo juiz da comarca; e disse ainda que este senhor é “bandido”, confirmam-se os extratos de fls. 548:

(...)

40. As informações desabonadoras trazidas pela impugnante a respeito do Sr. JOSÉ APARECIDO, em vez de fragilizar a declaração dele, só a robustece; pois confirma que a pessoa pratica atos contrários à lei, e, no presente caso, a emissão de notas fiscais para simular operação de venda de café.

41. Assim, diante das provas robustas, foi desnecessária a Fiscalização ter juntado mais provas para caracterizar a ocorrência de simulação de operação de venda de café. Está cabalmente comprovada a ocorrência da simulação, e não presunção da simulação como alega a impugnante.

42. Quanto à alegação da impugnante de que a Fiscalização não declarou a inidoneidade das notas fiscais emitidas por José Aparecido, esse procedimento formal suscitado pela impugnante de emissão de documento formal de declaração de inidoneidade é totalmente dispensável, pois em processo fiscal, não há previsão dessa exigência.

Rejeito as alegações de mérito referentes à regularidade das operações, ser ato cooperativo e relacionadas à não declaração de inidoneidade das notas fiscais, por entender que está caracterizada a simulação/fraude objeto da acusação fiscal.

Lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado

A contribuinte se insurge quanto ao lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, pois o beneficiário seria o Sr. José Aparecido de Oliveira e este promovera a venda e entrega de café à recorrente.

A DRJ, por sua vez, ao fundamentar sua decisão, assim concluiu:

43. Dessa forma, existindo o pagamento por meio de cheques, sendo que o reais beneficiários são pessoas não identificadas, foi correto o lançamento de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados, com fundamento no caput do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995

Quanto ao mérito do argumento entendo que não tem razão a recorrente.

O caminho percorrido pela autoridade fiscal, de fato, fora mais tortuoso do que poderia ter sido. A exemplo do que ocorrera no processo nº 12963-720.025/2020-86, que trata da autuação do ano-calendário de 2015, poderia ter a autoridade fiscal lançado o IRRF por pagamento sem causa comprovada, sobretudo porque está caracterizada a substituição tributária de IRRF da autuada, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.891/1995, não houve recolhimento de tributos pelo Sr. José Aparecido de Oliveira e porque o negócio jurídico entabulado não existiu.

Entretanto, o IRRF lançado nestes autos é distinto, pois a autoridade fiscal constatou a ocorrência de simulação/fraude e sustentou que os *reais beneficiários* teriam sido encobertos, o que justificou o lançamento na hipótese de pagamento a beneficiário não identificado – e não pagamento sem causa.

Não obstante as hipóteses legais sejam distintas, o lançamento aqui efetuado também está correto, porquanto a simulação e/ou fraude se configurou e, assim sendo, ao se vislumbrar o negócio jurídico que *realmente* ocorrera, os beneficiários dos pagamentos não são identificados.

A título de argumentação, o cenário poderia ser diferente acaso não tivesse sido comprovada a simulação e/ou fraude objeto da acusação, o que fatalmente encaminharia a conclusão de que o beneficiário dos pagamentos é identificado e resultaria no cancelamento do lançamento de ofício – ainda que a causa do negócio não tivesse sido comprovada.

Isto posto, entendo que não assiste razão à recorrente e rejeito os argumentos de mérito, negando provimento ao Recurso Voluntário.

Multa qualificada

A contribuinte se insurge contra a qualificação da multa por fraude, aplicada pela autoridade fiscal.

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

No caso concreto, a hipótese de caracterização da multa qualificada está presente. A autoridade fiscal entendeu que as operações engendradas pela contribuinte constituem fraude e atraem a aplicação da penalidade mais gravosa.

Coaduno com o entendimento exarado na decisão de piso e com as considerações da autoridade fiscal. Da análise do TVF, está claro que as operações engendradas pela contribuinte dolosamente tiveram o intuito de fraudar o fisco buscando omitir a ocorrência de fato gerador de ato não-cooperativo.

Todo o TVF identifica o real cenário da fraude e o revela minuciosamente, conectando cada um dos elementos: (i) há volumosa quantia de notas fiscais emitidas pelo Sr. José Aparecido de Oliveira no período fiscalizado, totalizando R\$ 46.811.784,95; (ii) os pagamentos das Notas Fiscais foram feitos por meio de cheques, fato incontroverso no processo; (iii) o Sr. José Aparecido de Oliveira apresenta movimentação financeira incompatível com os valores das Notas Fiscais emitidas entre os anos de 2016 a 2019; (iv) o próprio Sr. José Aparecido de Oliveira declara que participou da fraude constatada pela fiscalização; e (v) os gerentes do Banco emissor dos cheques afirmaram que eram sacados por funcionário da contribuinte atuada.

Isto posto, deve ser mantida a multa qualificada, porém, reduzida ao percentual de 100% em razão das alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023 cominada com a aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

Assim, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Responsabilidade Solidária

Os responsáveis solidários se insurgem quanto à sua responsabilização, aduzindo não ter sido devidamente fundamentado o tema no TVF e pelo fato de não poderem ser responsabilizados meramente por ocuparem cargo nos conselhos da cooperativa-atuada.

O TVF assim entendeu:

Conforme os fatos narrados no item 2 deste TVF, a ITACOOOP se utilizou de notas fiscais ideologicamente falsas emitidas por JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA para cobrir parte de seu estoque que era adquirido sem nota fiscal. Apenas JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA emitiu R\$ 46.811.784,95 em notas fiscais para a ITACOOOP, sendo que JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA foi o maior “vendedor” de

café para a ITACOOP durante os anos de 2014 a 2018. Portanto, as “compras” de café de JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA deveriam ser do conhecimento da diretoria da ITACOOP.

O próprio ato da simulação do pagamento a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA teve a participação ativa do tesoureiro da ITACOOP, EDMILSON GARCIA ROSA, CPF 032.243.636-22, conforme item 2.5 deste TVF, o qual foi presidente da ITACOOP entre 12/09/2005 e 25/03/2010, quando assumiu o atual presidente JOAO PERBONE DE SOUZA, CPF 364.392.236-15. É obrigação legal da fiscalização, ao lavrar um auto de infração, efetuar a correta identificação do sujeito passivo que será o contribuinte, como também daqueles que por expressa disposição legal sejam considerados responsáveis pelos fatos constatados.

Assim, tendo em vista que restou caracterizada a infração a lei na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, porquanto realizaram, em nome do fiscalizado, os atos que possibilitaram a ocorrência da infração tributária, conforme descrito neste TVF, ao autuarmos a ITACCOP atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo crédito tributário devido, com fundamento no art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) às seguintes pessoas:

- EDMILSON GARCIA ROSA, CPF 032.243.636-22, tesoureiro, responsável por efetuar os saques dos cheques nominais a JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA.
- JOAO PERBONE DE SOUZA, CPF 364.392.236-15, presidente da ITACOOP durante os fatos.

A DRJ chancelou o entendimento, sustentando:

57. Inicialmente quanto à alegação dos sujeitos passivos de que não consta os motivos de fato que ensejaram a responsabilização solidária deles no TSPS (Termo de Sujeição Passiva Solidária), como o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do Auto de Infração, e nesse documento consta a motivação, e como a totalidade dos documentos foram cientificados aos sujeitos passivos, a alegação de ausência de motivação no TSPS não procede.

58. Já foi analisado no tópico que tratou de pagamentos a beneficiários não identificados a simulação da operação de venda de café envolvendo a ITACOOP e o Sr. José Aparecido, em que o objetivo da fraude era de ocultar os verdadeiros beneficiários dos pagamentos efetuados pela ITACOOP.

59. A mencionada fraude perdurou entre 29/02/2016 e 30/05/2019, tendo JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA emitido 261 notas fiscais de venda de café para a ITACOOP, as quais somaram o valor de R\$ 46.811.784,95. Além disso, conforme Termo de Verificação Fiscal, o Sr. José Aparecido foi o maior “vendedor” de café para a ITACOOP durante os anos de 2014 a 2018.

60. Assim, a fraude foi uma prática reiterada por um longo período, e envolveu valores exorbitantes, de modo que impossível ter ocorrido sem o envolvimento do presidente da cooperativa Joao Perbone de Souza. Ademais, o responsável solidário Edmilson Garcia Rosa está diretamente envolvido com a fraude, pois é ele quem acompanhava o emissor de notas fiscais JOSÉ APARECIDO DE OLIVEIRA na agência bancária da SICOOB Nosso Crédito.

61. Dessa forma, por infração à lei por estar envolvido em fraude de ocultação de verdadeiros beneficiários de pagamentos da ITACOOB, a atribuição de responsabilidade solidária do Sr. Joao Perbone de Souza na condição de presidente da ITACOOB é inequívoca, incidindo no inciso III do art. 135 do CTN.

62. No caso do Sr. Edmilson Garcia Rosa, temos participação direta no esquema de fraude, e também responde como responsável solidário, pois na condição de tesoureiro da cooperativa, é um dos diretores da cooperativa, e cometeu infração à lei, incidindo, igualmente, no inciso III do art. 135 do CTN. Abaixo a transcrição do mencionado dispositivo:

(...)

63. Portanto, improcedentes as alegações dos impugnantes.

Teoricamente, os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros em relação à obrigação tributária dos contribuintes. Em regra, são dois os eventos que podem ensejar a responsabilização com base nos dois artigos. Com relação ao artigo 134, verifica-se que geralmente existe uma sucessão entre o contribuinte e o responsável, por exemplo, os pais pelos tributos devidos pelos seus filhos menores, ou os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Já no artigo 135, exige-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, geralmente, para se responsabilizar as pessoas físicas que atuam em nome de uma pessoa jurídica.

Seguem os excertos legais:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por ele, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A leitura detida dos incisos II e III, do artigo 135, do CTN, torna possível concluir que para responsabilização de mandatários, prepostos ou empregados, no caso do inciso II, e dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, prevista no inciso III, é necessário demonstrar a prática de atos com *excesso de poderes* ou *infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Reitero, a hipótese do diploma tributário é cristalina e mostra ser imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional, sob pena de se responsabilizar ilegalmente terceiros que não praticaram efetivamente nenhum ato contrário ao ordenamento jurídico, mas, por álea empresarial, viram-se numa situação de inadimplência fiscal. Não se trata de responsabilização por mero inadimplemento e nem da responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao fisco, somente por assumirem essa função.

Feitas essas considerações, passo a analisar as argumentações e a responsabilidade solidária imputada nos autos de infração.

Diante de todo o cenário, nota-se que o TVF entende que o próprio ato de simulação atrai a hipótese de responsabilidade atribuída, somando-se à acusação fiscal de que o Sr. Edmilson Garcia Rosa seria o tesoureiro da contribuinte autuada e o Sr. João Perbone de Souza seu Presidente.

A DRJ adicionou às acusações o entendimento de que a recorrência da simulação/fraude, que ocorreria por longo período, justificaria a responsabilidade solidária imputada.

Não obstante a autoridade fiscal tenha constatado a fraude e a tenha comprovado, não foi adequadamente fundamentada as razões para a responsabilização dos sujeitos passivos. Deveria ter sido *demonstrada* a prática dos *atos ilícitos* de cada um dos sujeitos passivos responsabilizados, mas, de maneira geral, apenas mencionou que o Sr. João Perbone de Souza fora o Presidente da cooperativa e que o Sr. Edmilson Garcia Rosa seria o tesoureiro no decorrer do período fiscalizado.

A leitura do TVF indica que, apesar de ser incontestável a fraude, não há uma única conduta indicada pela autoridade fiscal que atraia a responsabilização solidária dos recorrentes. Quanto ao Sr. Edmilson Garcia Rosa, não há comprovação de que este seria o tesoureiro da cooperativa e, quanto ao Sr. João Perbone de Souza, o artigo 135 do CTN não permite a responsabilização pessoal solidária com fundamento no simples fato de o sujeito passivo ser o Presidente da cooperativa atuada. Deve-se *identificar, comprovar e demonstrar o nexo de causalidade do ato doloso e da infração*.

Ao compulsar o TVF, friso, é inquestionável a ocorrência de fraude, mas a autoridade fiscal falha ao identificar os atos que ensejam a responsabilização solidária. Por exemplo, não houve a menção a um documento sequer que comprovasse o ato doloso e infracional.

Entendo que a investigação fiscal foi superficial, sobretudo, porque no processo nº 12963-720.025/2020-86, verificou-se que parte dos pagamentos beneficiavam o Presidente da cooperativa, o Sr. João Perbone de Souza, e que os cheques eram endossados pelo Sr. Edmilson Garcia Rosa. Nesses autos, porém, não há tal acusação e aparentemente sequer houve averiguação desses elementos.

Embora o julgador administrativo, mais uma vez, não deva fechar os olhos aos fatos que se apresentam, superar a parca fundamentação das hipóteses de responsabilidade implicaria avocar a competência da autoridade fiscal para o julgador administrativo, na tentativa de aprimorar o ato administrativo do lançamento de ofício – o que não se admite.

Esse entendimento é reforçado pelas próprias razões de decidir do acórdão da DRJ, já que para além da acusação quanto à responsabilidade solidária, ora afastada, mas lá mantida de forma genérica, foi necessário justificar que a fraude foi praticada reiteradamente por um longo tempo e envolveu valores exorbitantes. A reiteração da fraude é inegável e os valores envolvidos são realmente substanciais, porém, a meu ver, estariam mais bem alocados no tema da qualificação da multa, pois no que tange à hipótese de responsabilização pessoal solidária, exige-se a indicação do *ato ilícito* praticado pelos sujeitos a fim de subsumir os fatos à norma insculpida no artigo 135, inciso III, do CTN.

Diante do exposto, entendo que os Recursos Voluntários dos responsáveis merecem provimento para exonerar a sujeição passiva por responsabilidade tributária.

Conclusão

Ante ao exposto:

- (i) conheço dos Recursos Voluntários da contribuinte e dos responsáveis solidários;
- (ii) rejeito as preliminares arguidas;

- (iii) no mérito, dou parcial provimento aos Recursos Voluntários para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100% e para exonerar a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos Sr. Edmilson Garcia Rosa e João Perbone de Souza.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas