



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.720547/2015-24
ACÓRDÃO	1102-001.989 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE TRABALHO DAS AREAS DE PRESTACAO DE SERVICOS DE ASSEIO, LIMPEZA E CONSERVACAO PREDIAL - METROPOLITANA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVA DE TRABALHO. DESCARACTERIZAÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

Compete à administração tributária verificar o cumprimento das condições que habilitam a cooperativa ao tratamento tributário diferenciado, podendo descaracterizá-la para fins tributários quando constatado o descumprimento dos requisitos legais. O registro formal como cooperativa não é suficiente para afastar essa verificação.

DESCARACTERIZAÇÃO. REGIME GERAL.

Descaracterizada a atuação cooperativa, a entidade sujeita-se ao regime tributário das pessoas jurídicas em geral, não havendo espaço para a aplicação dos benefícios previstos para os atos cooperativos.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Os lançamentos reflexos seguem a mesma sorte do lançamento principal. Mantido o lançamento de IRPJ em razão da descaracterização da atuação cooperativa, devem ser igualmente mantidas as exigências de CSLL, PIS e COFINS, apuradas com os mesmos fundamentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

ART. 135, INCISO III, DO CTN. A responsabilidade tributária de diretores tem disciplina própria no Código Tributário Nacional, que prevalece sobre o regime de limitação de responsabilidade previsto na legislação cooperativista. A responsabilidade pessoal não decorre da mera condição

de dirigente, mas de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. O procedimento administrativo fiscal é via legítima e suficiente para sua apuração, independentemente de condenação judicial prévia.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO.

A Lei nº 14.689, de 2023, reduziu o patamar da multa qualificada de 150% para 100%, reservando 150% para casos de reincidência. Tratando-se de lei que comina penalidade menos severa, sua aplicação retroativa ao processo não definitivamente julgado é determinada pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, em consonância com a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 736.090 (Tema 863).

AGRAVAMENTO DA MULTA. AFASTAMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica o agravamento da multa de ofício quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica o agravamento quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas. Duplo aproveitamento da mesma circunstância fática vedado pelas Súmulas CARF nº 96 e nº 133, ambas vinculantes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. INCOMPETÊNCIA.

O arrolamento de bens e direitos é procedimento formalizado em processo autônomo que não compõe o processo de exigência de crédito tributário, não se inserindo no âmbito de competência dos órgãos de julgamento administrativo.

NULIDADE DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. REJEIÇÃO.

A alegação de nulidade da sujeição passiva solidária, fundada na ausência de requisitos legais para sua constituição, não tem objeto próprio distinto do mérito. O lançamento que inclui o responsável solidário não cria a responsabilidade; apenas a declara. A questão sobre a configuração dos pressupostos materiais da responsabilidade é matéria de mérito, não preliminar.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário apresentado por Olga Garcia de Lima, para, na parte

conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para, de ofício, reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, mediante aplicação de retroatividade benigna de lei, tudo nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Olga Garcia de Lima em face da decisão de primeira instância que julgou improcedentes as impugnações apresentadas aos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano-calendário de 2010. Os créditos tributários exigidos totalizam R\$ 6.966.322,45 para o IRPJ, R\$ 2.310.000,00 para a CSLL, R\$ 1.693.962,24 para a COFINS e R\$ 290.143,84 para o PIS., totalizando R\$ 11.250.428,53. A recorrente foi arrolada no polo passivo na condição de Diretora Administrativa da cooperativa autuada. Os demais sujeitos passivos não interpuseram Recurso Voluntário, tendo suas situações processuais se consolidado pela preclusão recursal.

A contribuinte principal é cooperativa de trabalho que declarou sujeição ao regime do Lucro Real e desenvolvia atividade de prestação de serviços de limpeza e conservação predial no ano-calendário de 2010.

Segundo o relatório fiscal, durante as diligências, a cooperativa não foi localizada em seu endereço cadastral. Foram expedidos Termos de Intimação Fiscal encaminhados ao endereço cadastral, todos sem atendimento, tendo as intimações subsequentes sido realizadas por Edital Eletrônico. Em razão da não localização da pessoa jurídica, os representantes legais foram também intimados pessoalmente para prestar esclarecimentos sobre a localização do escritório administrativo, a responsabilidade pela escrituração e a estrutura de administração da cooperativa.

O relatório aponta que a cooperativa havia apresentado sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano de 2010 com todos os campos zerados. A fiscalização, ao examinar extratos bancários obtidos por meio de Requisições de Movimentação Financeira junto a instituições financeiras, identificou movimentação financeira de aproximadamente R\$ 37 milhões no mesmo período. Como a cooperativa não apresentou informações na escrituração contábil ou fiscal, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro, apurando a receita bruta com base nas Notas Fiscais dos tomadores diligenciados e nas informações das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte, conferidas por amostragem com as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. O lançamento foi apurado pelo percentual de 38,4% sobre a receita bruta conhecida.

A multa de ofício de duzentos e vinte e cinco por cento sobre o tributo resultou da conjugação de dois mecanismos. A duplicação da multa ordinária de setenta e cinco por cento deveu-se à conclusão da fiscalização de que a cooperativa teria agido com dolo ao mascarar atividade de empresa prestadora de serviços de limpeza para deixar de recolher os tributos devidos. O agravamento de cinquenta por cento decorreu do não atendimento, mesmo após reiteradas intimações, ao dever de prestar esclarecimentos e apresentar documentação.

O Relatório Fiscal relacionou os motivos pelos quais a fiscalização concluiu que a cooperativa não atendia aos requisitos da Lei nº 5.764, de 1971. Segundo aquele documento, os contratos de prestação de serviços celebrados com as Diretorias de Ensino previam subordinação hierárquica, controle de frequência por registro em ponto, fornecimento de uniforme com identificação da cooperativa e pagamento de verbas trabalhistas típicas de relação de emprego, como férias, terço de férias, descanso semanal remunerado e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Os trabalhadores intimados por amostragem, segundo apurado pela fiscalização, teriam declarado desconhecer sua condição de cooperados, afirmado não participar de assembleias, não conhecer o endereço da sede da cooperativa e receber ordens de gestores. O Relatório Fiscal registrou ainda a identificação de reclamações trabalhistas e de uma Representação do Ministério Público Federal relacionada à atividade da cooperativa.

O Fisco apontou ainda infração ao art. 24 da Lei nº 5.764, de 1971, pela identificação de valores pagos aos diretores a título de previdência privada e de transferências para entidades cujos administradores possuíam vínculo com a diretora Mara Cristina.

Nesse contexto, consta dos autos a deliberação da Ata da Assembleia Geral Ordinária de 28/03/2009, que fixou remuneração mensal de R\$ 2.000,00 à Diretora Executiva e Administrativa e gratificação de 0,5% sobre o faturamento mensal pela manutenção dos contratos, aprovada por unanimidade pelos associados presentes.

Consta também a resposta do Bradesco Vida e Previdência, confirmando que o cheque emitido, no valor de R\$ 30.000,00, referiu-se à quitação de contribuições de plano VGBL para os seguintes beneficiários: Bruno O. Junqueira, R\$ 5.000,00; Victor H. Junqueira, R\$ 5.000,00;

Mara C. A. Junqueira, R\$ 5.000,00; e Olga G. Lima, R\$ 15.000,00. A fiscalização constatou que Victor e Bruno são filhos da diretora Mara Cristina de Almeida Junqueira e de Inácio Junqueira Moraes Junior, sem que tenha sido encontrado vínculo desses beneficiários com a cooperativa.

O Relatório Fiscal consignou ainda que, mesmo que se preservasse a personalidade jurídica cooperativa, toda a receita apurada decorreria de serviços prestados a tomadores não associados, o que configuraria atos não cooperativos tributáveis nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971, independentemente de qualquer descaracterização formal.

Mara Cristina de Almeida Junqueira, Diretora Executiva, e Olga Garcia de Lima, Diretora Administrativa, foram responsabilizadas solidariamente com fundamento nos arts. 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A motivação quanto a Olga assentou-se no exercício da Diretoria Administrativa, conforme registro na JUCESP, com movimentação financeira conjunta, assinatura de cheques e ordenação de despesas, bem como no recebimento de R\$ 15.000,00 em plano de previdência privada custeado com recursos da cooperativa. A cooperativa e Mara Cristina de Almeida Junqueira não apresentaram impugnação ao Auto de Infração, sendo lavrados os respectivos Termos de Revelia.

Olga Garcia de Lima apresentou impugnação em que sustentou, em síntese, as seguintes teses: (i) o único sujeito passivo da obrigação tributária seria a cooperativa, e que os dirigentes cooperados respondem solidariamente apenas até o total de suas cotas-partes integralizadas, com fundamento nos arts. 11 e 49 da Lei nº 5.764, de 1971, acrescentando que o reconhecimento de dolo somente poderia ocorrer após condenação judicial com trânsito em julgado; (ii) o IRPJ e a CSLL não seriam devidos por cooperativas que observam a legislação específica; (iii) a COFINS e o PIS já teriam sido retidos pelos tomadores nas notas fiscais, sendo descabida sua exigência diretamente em face da cooperativa; e (iv) impugnação ao Termo de Arrolamento de Bens e Direitos lavrado em processo autônomo.

A decisão de primeira instância julgou improcedentes as impugnações, mantendo integralmente o crédito tributário. O acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ARROLAMENTO DE BENS.

A apreciação do procedimento de arrolamento de bens efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA A matéria não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa.

SOCIEDADE COOPERATIVA. DESCARACTERIZAÇÃO.

A Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento pelas sociedades cooperativas das normas próprias, visando exclusivamente confirmar sua condição de beneficiária da modalidade beneficiada de tributação ou desclassificá-la perante tais benefício.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou ação com excesso de poderes, Infração à Lei, Contrato Social ou Estatuto, correto o arrolamento dos interessados como sujeitos passivos solidários.

CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

PIS - PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Aplicam-se aos lançamentos do PIS, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

Aplicam-se aos lançamentos da COFINS, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Aplicam-se aos lançamentos da COFINS, os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido” Quanto ao arrolamento de bens, declarou incompetência para apreciar a matéria, por se tratar de procedimento formalizado em processo autônomo que não compõe o processo de exigência de crédito tributário e não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento, nos termos do art. 233 da Portaria MF nº 203, de 2012.

Quanto à matéria não impugnada, observou que as impugnações nada disseram a respeito dos valores lançados em relação às bases de cálculo dos tributos, limitando-se a discutir questões de nulidade, descaracterização da cooperativa, exclusão do polo passivo e arrolamento de bens. Verificou que não se contestou especificamente o arbitramento do lucro nem as demais diferenças apuradas pela fiscalização. Com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerou definitivamente constituído o crédito tributário correspondente à matéria não especificamente contestada.

Quanto à descaracterização da cooperativa, consignou que compete obrigatoriamente à Receita Federal verificar o cumprimento das condições que habilitam a cooperativa ao tratamento tributário diferenciado. Registrou que a Receita Federal agiu corretamente ao avaliar a condição legal de funcionamento da entidade, verificando se os atos

praticados e as operações realizadas estavam sob o amparo da legislação tributária que permitiria a não tributação de seus resultados. Ponderou que, caso assim não fosse, estaria sendo suprimida a possibilidade de fiscalização de todo um segmento econômico visivelmente beneficiado tributariamente. Concluiu que a cooperativa, ao celebrar contratos para realizar serviços de limpeza executados por empregados assalariados, auferiu receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação, não havendo como justificar de outra forma senão que a entidade atuava como empresa prestadora de serviços, devendo ser tributada pela legislação aplicável às empresas em geral.

Quanto à tributação do IRPJ, reconheceu que, em abstrato, as teses da impugnante sobre a não incidência sobre cooperativas continham certa razão, tendo reproduzido os fundamentos legais invocados. Ponderou, contudo, que a motivação para a tributação advinha da descaracterização da atuação cooperativa, questão já resolvida em item específico, razão pela qual entendeu correta a exigência do tributo. Para CSLL, PIS e COFINS, aplicou os mesmos fundamentos adotados para o IRPJ, em face da similitude dos motivos de atuação e das razões de defesa.

Quanto à responsabilidade solidária de Olga Garcia de Lima, consignou que o Relatório Fiscal demonstrava a relação de interesse da responsabilizada com os atos da cooperativa, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, tendo ela inclusive se beneficiado de recursos da cooperativa. Acrescentou não ser factível que a Diretora Administrativa desconhecesse as operações da empresa e o interesse desta em apresentar-se como cooperativa com o único fim de se beneficiar das vantagens tributárias, concluindo pela correta responsabilização da diretoria da atuada, incluindo a reclamante, por utilização de atos vedados por lei para a obtenção dos benefícios, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Irresignada com a decisão, Olga Garcia de Lima interpôs recurso voluntário, reiterando as teses deduzidas na fase de impugnação e acrescentando novos argumentos.

(i) Quanto à nulidade da sujeição passiva solidária, sustentou que a competência para fiscalização e para decisão sobre determinados atos não pressupõe a capacidade de criar sujeição passiva solidária, por ausentes os requisitos legais para tanto.

(ii) Quanto à descaracterização da cooperativa, argumentou que a entidade encontrava respaldo legal na Lei nº 5.764, de 1971, estava regularmente registrada no órgão competente e que o ente público não poderia, de forma unilateral, desclassificar sua personalidade jurídica e imputar-lhe tributação diversa daquela em que se constituiu e habilitou. Invocou adicionalmente a Lei nº 12.690, de 2012, para sustentar que os direitos assegurados por aquela lei aos cooperados, como retiradas mínimas, duração do trabalho, repouso semanal remunerado, repouso anual remunerado e seguro de acidente de trabalho, não configurariam vínculo empregatício, mas obrigações próprias do regime cooperativo, de modo que sua presença nos contratos não poderia servir de fundamento para a descaracterização.

(iii) Quanto à responsabilidade solidária, reiterou que os sócios cooperados, ainda que dirigentes, respondem solidariamente apenas até o total de suas cotas-partes integralizadas, nos termos do art. 11 da Lei nº 5.764, de 1971, e que eventual dolo ou culpa somente poderia surtir efeitos punitivos após condenação em processo judicial com trânsito em julgado, com fundamento no art. 49 da mesma lei e no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

(iv) Quanto às exigências de CSLL, PIS e COFINS, controverteu-as por remissão aos mesmos argumentos deduzidos em relação ao IRPJ, sustentando que, sendo indevida a sujeição passiva solidária quanto ao imposto de renda, igualmente indevidas seriam as demais exigências.

Ao final, requereu a reforma da decisão de primeira instância, com a exclusão do polo passivo e o cancelamento do débito fiscal em seu desfavor.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário foi interposto por Olga Garcia de Lima dentro do prazo legal e com representação processual regular, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972. Presentes os requisitos de admissibilidade, voto pelo conhecimento do recurso.

Quanto ao pedido relativo ao Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, voto por declarar incompetência deste Colegiado para apreciá-lo. O arrolamento de bens é procedimento cautelar fiscal formalizado em processo autônomo que não integra o objeto do contencioso administrativo fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Preliminares

Nulidade da sujeição passiva solidária

A recorrente sustenta que a competência da Receita Federal para fiscalizar não pressupõe a capacidade de criar sujeição passiva solidária, por ausentes os requisitos legais para tanto.

A tese não tem objeto próprio distinto do mérito. A responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional é efeito direto da lei, verificado quando presentes os pressupostos nela descritos. O lançamento que inclui o responsável solidário não cria a responsabilidade; apenas a declara.

Questionar se os pressupostos materiais estão ou não configurados é, precisamente, o exame de mérito que se segue. Rejeita-se a preliminar.

Mérito

Registra-se, de início, que a recorrente não contestou especificamente o arbitramento do lucro, os percentuais aplicados nem os valores apurados, limitando-se a impugnar a sujeição passiva e a descaracterização.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, a matéria não expressamente contestada é reputada incontroversa, tendo o crédito correspondente sua constituição definitiva na esfera administrativa. O argumento de que a ausência de impugnação específica não criaria direitos à Fazenda se o tributo fosse indevido em sua origem não altera essa conclusão. Cada parcela do lançamento tem autonomia para fins de contestação, e a preclusão opera independentemente do resultado das demais teses.

Descaracterização da cooperativa

A recorrente sustenta que a cooperativa era entidade regularmente constituída e registrada, amparada pela Lei nº 5.764, de 1971, e que o ente público não poderia, de forma unilateral, desclassificar sua personalidade jurídica. Invoca ainda a Lei nº 12.690, de 2012, para argumentar que verbas como repouso semanal e retiradas mínimas não configuram vínculo empregatício.

O argumento não merece acolhida em nenhuma de suas vertentes.

Quanto à competência da Receita Federal, compete obrigatoriamente à administração tributária verificar o cumprimento das condições que habilitam a cooperativa ao tratamento tributário diferenciado. O registro formal como cooperativa não é suficiente para afastar essa verificação. O procedimento fiscal não desconstituiu a personalidade jurídica da entidade; verificou apenas se os pressupostos para o tratamento tributário benéfico estavam presentes.

Quanto à Lei nº 12.690, de 2012, a norma não é aplicável ao presente caso. Os fatos geradores são do ano-calendário de 2010, e a lei foi publicada em julho de 2012. O art. 144 do Código Tributário Nacional dispõe que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. A invocação de lei superveniente para afastar a descaracterização de fatos de 2010 não encontra respaldo legal.

Ainda que se admitisse, por hipótese, a aplicação da Lei nº 12.690, de 2012, o resultado seria o mesmo. O art. 7º assegura direitos mínimos aos cooperados, mas não afasta a descaracterização quando os demais elementos da relação jurídica evidenciam vínculo empregatício. No presente caso, a fiscalização demonstrou subordinação hierárquica, controle de frequência por registro em ponto, fornecimento de uniforme com identificação da cooperativa, declarações dos trabalhadores de que desconheciam sua condição de cooperados e não participavam de assembleias, além de reclamações trabalhistas e Representação do Ministério Público Federal. Esses elementos, tomados em conjunto, sustentam a descaracterização independentemente do que dispõe o art. 7º da Lei nº 12.690, de 2012.

O argumento alternativo da fiscalização, de que toda a receita apurada decorria de atos não cooperativos tributáveis nos termos do art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971, também não foi objeto de impugnação específica. A descaracterização deve ser mantida.

Tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS

A recorrente sustenta que cooperativas que observam a legislação específica não estariam sujeitas à incidência desses tributos. Como reconhecido pela própria decisão de primeira instância, a tese contém razão em abstrato.

Contudo, a tributação decorre da descaracterização da atuação cooperativa, já confirmada nos autos. Afastada a condição de cooperativa, a entidade sujeita-se ao regime tributário das pessoas jurídicas em geral, não havendo espaço para a aplicação dos benefícios previstos para os atos cooperativos. As exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devem ser mantidas.

Responsabilidade solidária de Olga Garcia de Lima

A recorrente sustenta que os dirigentes cooperados respondem solidariamente apenas até o total de suas cotas-partes integralizadas, com fundamento nos arts. 11 e 49 da Lei nº 5.764, de 1971. Sustenta ainda que eventual dolo ou culpa somente poderia surtir efeitos punitivos após condenação judicial com trânsito em julgado e que o reconhecimento de dolo sem processo judicial viola o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Nenhum desses argumentos prospera.

A responsabilidade tributária tem disciplina própria no Código Tributário Nacional, que prevalece sobre as normas da legislação cooperativista em matéria de obrigação tributária. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece responsabilidade pessoal dos diretores pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. Trata-se de responsabilidade de natureza tributária, não de responsabilidade civil pelos prejuízos da cooperativa, e por isso não se sujeita ao regime dos arts. 11 e 49 da Lei nº 5.764, de 1971.

O art. 11 da Lei nº 5.764, de 1971, limita a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade ao valor do capital subscrito. Essa norma regula a responsabilidade patrimonial do cooperado enquanto membro da cooperativa perante seus credores em geral, pressupondo que a responsabilidade decorra da condição de associado. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional não responsabiliza a recorrente por sua condição de associada, mas por atos concretos de gestão praticados com excesso de poderes ou infração de lei. São títulos jurídicos distintos, e a limitação do art. 11 não alcança responsabilidade que não deriva da condição de associada, mas de conduta ilícita específica.

O art. 49 da mesma lei, por sua vez, longe de amparar a tese da recorrente, revela precisamente o contrário. O dispositivo estabelece que os administradores não serão pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade, mas acrescenta que responderão solidariamente pelos prejuízos resultantes de seus atos se

procederem com culpa ou dolo. A própria norma invocada pela defesa admite, portanto, responsabilidade pessoal do administrador quando há dolo, que é exatamente o que os autos demonstram. A recorrente não pode invocar o art. 49 como escudo absoluto quando o próprio dispositivo prevê responsabilidade pessoal na hipótese de conduta dolosa.

A construção argumentativa da recorrente funde o requisito de dolo do art. 49 com a garantia do devido processo legal do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, para concluir que somente após sentença judicial transitada em julgado seria possível reconhecer o dolo e imputar responsabilidade. Essa leitura não encontra amparo no texto legal. O art. 49 não condiciona a responsabilidade do administrador à prévia condenação judicial. O que a Constituição assegura é o contraditório e a ampla defesa, garantias que foram plenamente observadas no presente caso, como confirma a Súmula CARF nº 162. A recorrente foi regularmente intimada do lançamento, apresentou impugnação tempestiva, obteve decisão fundamentada em primeira instância e exercita agora o direito ao recurso voluntário.

A responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional é de natureza tributária, verificada no próprio procedimento administrativo fiscal mediante a demonstração dos pressupostos legais, e não pressupõe condenação criminal nem guarda relação com a presunção de inocência do processo penal. O que a recorrente pretende é equiparar a responsabilização tributária por infração de lei à imputação de natureza penal, de modo a exigir condenação criminal transitada em julgado como condição prévia, equiparação que não encontra respaldo. O art. 142 do Código Tributário Nacional atribui à autoridade administrativa a competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, o que abrange a identificação do sujeito passivo responsável. O procedimento administrativo fiscal é, ele próprio, via legítima e suficiente para a apuração da responsabilidade tributária do dirigente, desde que observados o contraditório e a ampla defesa, garantias asseguradas pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal e plenamente observadas no presente caso, como confirma a Súmula CARF nº 162.

A responsabilização de Olga Garcia de Lima não decorre da mera condição de dirigente nem da descaracterização da cooperativa, mas de atos concretos e individualizados descritos nos autos. Ela exerceu a Diretoria Administrativa de janeiro de 2005 a maio de 2011, conforme registro na JUCESP, sendo responsável pela movimentação financeira conjuntamente com a Diretora Executiva, assinando cheques e ordenando despesas.

Foi também beneficiária de depósito de R\$ 15.000,00 em plano de previdência privada custeado com recursos da cooperativa. A fiscalização demonstrou que a Assembleia Geral Ordinária de 2009 deliberou pagamentos em proveito dos diretores em infração ao art. 24 da Lei nº 5.764, de 1971, que veda à cooperativa distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer vantagens ou privilégios financeiros em favor de quaisquer associados ou terceiros.

Tais elementos descrevem atos concretos de gestão com benefício patrimonial próprio, que ultrapassam os limites legais e estatutários, sendo suficientes para sustentar a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, independentemente da tese defensiva fundada no regime de responsabilidade limitada das cooperativas. A responsabilidade solidária deve ser mantida.

Multa qualificada

A qualificação da multa exige, nos termos das Súmulas CARF nº 14 e nº 25, ambas vinculantes, a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Essa exigência foi atendida. A fiscalização demonstrou, além da omissão de receitas, condutas concretas indicativas de dolo: apresentação de DIPJ zerada a despeito de movimentação financeira de aproximadamente R\$ 37 milhões, utilização da forma cooperativa para mascarar atividade de prestação de serviços com empregados assalariados, pagamento de previdência privada com recursos da entidade em proveito dos dirigentes e Representação do Ministério Público Federal relacionada à atividade da cooperativa. A qualificação deve ser mantida.

Contudo, o percentual aplicado merece revisão de ofício. A Lei nº 14.689, de 2023, reduziu o patamar da multa qualificada de 150% para 100%, reservando 150% para os casos de reincidência definida no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Tratando-se de lei que comina penalidade menos severa, sua aplicação retroativa ao presente processo, ainda não definitivamente julgado, é determinada pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, em consonância com a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 736.090 (Tema 863), julgado em 03/10/2024. Não há reincidência demonstrada nos autos. A multa qualificada deve ser reduzida para 100%.

Agravamento da multa

O agravamento de 50% da multa de ofício foi aplicado com fundamento no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão do não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos.

A Súmula CARF nº 96, vinculante, dispõe que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

A Súmula CARF nº 133, vinculante, dispõe que a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Ambas as súmulas se aplicam diretamente ao presente caso. A não apresentação da escrituração contábil e fiscal e o não atendimento às reiteradas intimações foram exatamente as condutas que autorizaram o arbitramento do lucro e a apuração da receita bruta por fontes indiretas, constituindo o próprio suporte fático do lançamento. Utilizar essas mesmas condutas

para, adicionalmente, agravar a multa configura duplo aproveitamento da mesma circunstância fática, vedado pelas súmulas vinculantes. O agravamento deve ser afastado.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, declarar a incompetência deste Colegiado para apreciar a matéria relativa ao arrolamento de bens e direitos, rejeitar a preliminar de nulidade da sujeição passiva solidária e dar parcial provimento ao recurso no mérito, para afastar o agravamento de 50% da multa de ofício e para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, mantendo o crédito tributário no mais.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho