



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10783.720026/2006-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1002-004.073 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DEVEDOR PRINCIPAL. FALTA DE LEGITIMIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 172, a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO ARBITRADA. AUSÊNCIA DE LIVROS E INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.

É plenamente possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo agente fazendário competente sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os esclarecimentos e as declarações prestadas pelo contribuinte.

LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS PELA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.

As pessoas jurídicas tributadas pelas regras do lucro arbitrado ficam impossibilitadas de apurar o PIS e a Cofins pelo regime da não cumulatividade, ficando sujeitas à apuração pela sistemática cumulativa.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PODER DE GESTÃO E INTERESSE COMUM.

Sempre que restar demonstrado o interesse comum de terceiro na realização do fato gerador e sempre que restar comprovada a atuação do gestor de forma contrária aos interesses do contribuinte haverá caracterização da responsabilidade solidária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E AGRAVADA. APLICAÇÃO DO ART. 14 DA LEI Nº 14.689/2023. FIXAÇÃO EM 100%.

Correta a aplicação da qualificação da multa pela presença de dolo consubstanciado na constituição de empresa por interposta pessoa e o agravamento pela ausência de apresentação de documentos e informações, situação que prejudicou o trabalho fiscal. Por força do art. 14 da Lei nº 14.689/23 o somatório da multa de ofício não pode ultrapassar o percentual de 100%.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. REFLEXOS NO LANÇAMENTO.

O julgador não é obrigado a acolher pedido de prova pericial quando entender haver nos autos elementos suficientes para formação da sua convicção. O pedido de perícia para obter informações que, por integrarem a escrituração, poderiam ter sido apresentadas por iniciativa do sujeito deve ser negado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso do contribuinte, deixando de conhecer do tema “responsabilidade solidária”, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso dos solidários, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Bicalho, para excluí-las do polo passivo da relação jurídica tributária, e, por voto de qualidade, em manter a responsabilidade solidária de Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto; por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos do contribuinte e solidários Wandercharles Antônio Brito Faria, Rogério Luiz Bicalho e Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço para limitar o percentual da multa de ofício em 100%, nos termos do art. 14 da Lei 14.689/2023, vencido o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista, que reduzia a multa qualificada e agravada para 150%. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista. Designado para redigir o voto vencedor quanto à manutenção da responsabilidade solidária de Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, o conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

*Assinado Digitalmente*

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Pezzuto Rufino** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Aílton Neves da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Adotando o Relatório do acórdão recorrido, esclareço que contra a contribuinte foram lavrados os **Autos de Infração de fls. 1810 a 1851 (volume X), referentes ao IRPJ, à CSLL, PIS e Cofins**, tendo sido imposta multa majorada de 225%. Nos termos do Relatório Fiscal, foram feitas as seguintes imputações:

"Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, **efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999)**, tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2002 06/2002 09/2002 12/2002  
03/2003 06/2003 09/2003 12/2003 03/2004 06/2004 09/2004 12/2004

**Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em razão dos motivos abaixo descritos:**

- ausência de escrituração do livro de Apuração do Lucro Real;
- ausência de escrituração do livro de Registro de Inventário;
- ausência de escrituração da movimentação bancária no Banco Safra S/A;
- impossibilidade de identificação pelo contribuinte dos valores lançados a débito e a crédito em sua conta-corrente no Banco Bradesco S/A;
- lançamentos contábeis não comprovados — passivo fictício.

Enquadramento Legal: A partir de 01/04/1999 Art. 530, inciso II, do RIR/99

**001 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)**

**VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA: Valor apurado conforme Demonstrativo Sintético da Receita Bruta Apurada — nos anos de 2002 a 2004.**

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 532 do RIR/99."

**Os Autos de Infração de PIS/Pasep e de Cofins foram lavrados em decorrência da omissão de receita apontada acima.**

Com **fulcro nos arts. 124, I, e 135 do Código Tributário Nacional (CTN) foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária de n.s 1 a 6 (fls. 2376 a 2387)**, que arrolam como responsáveis, solidária e pessoalmente, pelo crédito tributário lançado de ofício as seguintes pessoas: Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho; Evandro Gabriel de Faria; Wandercharles Antônio Brito Faria; Rogério Luiz Bicalho.

Cientificados do lançamento e da responsabilização, a empresa autuada e os responsabilizados, exceto o Sr. Evandro Gabriel de Faria, apresentaram impugnações constantes dos volumes XIII a XV, às fls. 2408 a 2444, 2446 a 2719 e 2722 a 2972, nas quais, após aduzirem seus argumentos, ao final pedem a exclusão de suas responsabilidades tributárias ou a anulação dos autos de infração, bem como a juntada de novos documentos e aditamentos às impugnações.

Por meio do **acórdão nº 09-16.934, a 1ª Turma da DRJ/JFA julgou as impugnações improcedentes**, mantendo o lançamento e a imputação da responsabilidade solidária. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO. CRITÉRIO.

Enseja o arbitramento do lucro, que deve ter por critério preferencial a receita bruta, quando esta é conhecida, o fato de o contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar documentos fiscais e contábeis, ao ser regularmente intimado por diversas vezes, bem como o de sua escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tomem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE PESSOAL

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A constituição e o uso de pessoas jurídicas para ocultar valores tributáveis, com prática de simulação e utilização de pessoas interpostas, denotam que o não recolhimento de tributos resultou de ação dolosa, caracterizando, assim, o elemento fático ("atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos") para a responsabilização pessoal versada no art. 135 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, no caso PIS/Pasep, CSLL e Cofins quanto à mesma matéria fática.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência.

Lançamento Procedente

Intimados do acórdão as partes apresentaram tempestivamente – conforme certificação de despacho de fls. 3391 – seus respectivos Recursos Voluntários.

**O recurso do contribuinte foi juntado às fls. 3176.** Em síntese são apresentados os seguintes argumentos de defesa:

- Ausência de Solidariedade: não há no presente caso formação de grupo econômico. *Ad argumentandum tantum*, mesmo se houvesse, tal fato não ensejaria a responsabilidade solidária pelo débito tributário ora rechaçado, por quanto ausente, *in casu*, o interesse comum a que alude o artigo 124 do CTN. Mesmo que a Recorrente pertencesse ao mesmo grupo econômico das demais pessoas tidas como co-obrigadas pela SRFB, tal fato não bastaria à constatação do interesse comum necessário à caracterização da solidariedade tributária.
- totalmente improcedente as alegações fiscais acerca da existência do chamado "Grupo Del Rey", bem como o lançamento efetuado em relação às pessoas físicas de Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Roseana Bicalho e Maria Torres de Freitas Bicalho, pelo que as mesmas devem ser excluídas do presente Auto de Infração.
- Mérito: À fiscalização cabe provar a ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que imputa ao sujeito passivo. Deve a autoridade lançadora procurar evitar interpretações de cunho meramente axiológico, bem assim, cuidar para que não haja manipulação da prova (através de influências de caráter pessoal, ideológico, funcional etc.) com vista à exigência tributária ou exoneração favorável ao sujeito passivo, posto que tal fato iria de encontro à necessária imparcialidade que é exigida do Fisco. Deverá, sempre, prevalecer o entendimento de que, se houve a ocorrência do fato jurídico tributário, o tributo é devido, mas, se inexistiu o fato jurídico tributário, não deverá ser efetuado o lançamento.
- Não houve omissão completa nos lançamentos que levassem a imprestabilidade da escrita contábil, todos os lançamentos estavam

corretamente lançados, havia, apenas atraso na escrituração do livro comercial obrigatório, sendo que tal fato não autoriza o arbitramento.

- A existência de passivo fictício, embora não se admita que tal fato tenha ocorrido, na medida em que todas as contas de passivo em aberto se encontravam registrada na contabilidade, inclusive com a indicação dos credores, não leva ao arbitramento. A omissão de lançamentos de depósitos bancários é fator articular de presunção legal relativa de que houve omissão de receita, que deveria ser tributada, mediante o confronto entre as receitas (entradas bancárias) menos as despesas (saídas bancárias), mas não se poderia impor o arbitramento. A não escrituração de livro de registro de inventário (esse não obrigatório) e identificação de lançamentos a conta de débito e crédito no Banco Bradesco, que se encontravam discriminados no livro diário entregue a fiscalização (fls.) não é motivo para justificar o arbitramento. A omissão de receita não implica em arbitramento do lucro, mas na apuração do Imposto de Renda segundo as regras a que estiver sujeita a pessoa jurídica, no caso dos autos ao Lucro Real.
- Fiscalização, em virtude do arbitramento efetuado, desconsiderou o regime de tributação da não-cumulatividade relativo às contribuições sociais previdenciárias, aplicando o regime da tributação cumulativa. Não seria crível nem razoável que cinco anos após a eleição de um regime de tributação com recolhimento dos valores devidos calculados com base no regime da não-cumulatividade, todos os valores fossem desconsiderados com mudança da forma de cálculo dos tributos em face de posterior ato da administração.
- Multa: caráter confiscatório — impossibilidade de majoração da multa para 225% - inexistência de prejuízo ao procedimento fiscal — não ocorrência de simulação ou fraude.
- O indeferimento da produção de prova pericial contábil mostra-se inconstitucional, vez que cerceia o direito de defesa da Recorrente, malferindo o princípio da ampla defesa (art. 5º, LV, da CR/88).
- Ao final requer: a reforma do acórdão com a anulação do Auto de Infração ou redução das multas aplicadas; e, na remota hipótese de o lançamento ser julgado consistente, seja deferida a produção de prova pericial contábil.

**O recurso do solidário WANDERCHARLES ANTÔNIO BRITO FARIA foi juntado às fls. 3256.** Em síntese são apresentados os seguintes argumentos de defesa:

- Da inexistência de responsabilidade do sócio-gerente à luz do art. 135,III, do CTN e da atualizada jurisprudência do STJ.

- Não é a mera qualidade de gerente ou administrador que engendra a responsabilidade pessoal nem, tampouco, a simples falta de recolhimento do tributo devido pela sociedade. A responsabilidade tributária do terceiro (sócio gerente) funciona, na hipótese do art. 135 do Estatuto Tributário, como uma verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, praticado com ofensa aos poderes disponíveis, à lei ou ao contrato. Somente quem tenha sido o autor do ato abusivo é que será pessoalmente responsabilizado.
- Exige-se dolo na conduta do gerente para a configuração da responsabilidade do sócio pelos débitos da empresa.
- Em momento algum, restou comprovado que o recorrente agiu em desconformidade à lei ou ao contrato social. O simples fato de pretensamente ter ocorrido a ausência no recolhimento de tributos, se é que ocorreu, decorre do fato de que as empresas administradas pelo Recorrente tiveram um crescimento desordenado e, devido à desorganização na contabilidade das empresas, muitas vezes pode ter ocorrido a ausência no recolhimento de tributos.
- Multa: apresenta os mesmos argumentos do Contribuinte no sentido do caráter confiscatório — impossibilidade de majoração da multa para 225% - inexistência de prejuízo ao procedimento fiscal — não ocorrência de simulação ou fraude.
- Pedido: requer a reforma do acórdão com a anulação do Auto de Infração ou redução das multas aplicadas; e, na remota hipótese de o lançamento ser julgado consistente, seja deferida a produção de prova pericial contábil.

**O recurso dos solidários ROGÉRIO LUIZ BICALHO, ROSEANA DE FÁTIMA BICALHO LOURENÇO, ROSILENE BICALHO e MARIA TORRES DE FREITAS BICALHO foi juntado às fls. 3290.** Em síntese são apresentados os mesmos argumentos do recurso do Contribuinte:

- Não há no presente caso formação de grupo econômico. *Ad argumentandum tantum*, mesmo se houvesse, tal fato não ensejaria a responsabilidade solidária pelo débito tributário ora rechaçado, por quanto ausente, *in casu*, o interesse comum a que alude o artigo 124 do CTN. A mera caracterização de grupo econômico não bastaria à constatação do interesse comum necessário à caracterização da solidariedade tributária.
- A motivação do lançamento se baseia em distorções da realidade fática, e, ainda que assim não o fosse, não valem como provas para a tentativa de imputação de responsabilidade tributária (art. 124, 1, do CTN — dispositivo esse que, diga-se, desde logo, não se presta a interpretação conferida pela fiscalização) porquanto não provam o fato, a teor do artigo 219, parágrafo único do Código Civil c/c art. 368, parágrafo único do Código de Processo

Civil, diplomas que regulam a validade das provas e extensão e efeitos destas no ordenamento jurídico pátrio.

- A prova emprestada coletada mediante cópia de depoimentos proferidos no curso de processos trabalhistas não pode ser utilizada para a imputação de responsabilidade tributária a terceiros, nem mesmo como fundamento da ocorrência de simulação, porquanto, além de ser inadmissível o lançamento e a imputação com base em prova emprestada, esta se mostra contraditória com a prova direta produzida com a defesa, além de ser contrária às próprias declarações prestadas pelas testemunhas e partes em cartório, sob fé pública.
- No ordenamento jurídico vigente vigora o princípio constitucional da presunção de inocência, o que, no Código Tributário Nacional, dá ensejo ao princípio do *in dúbio pro contribuinte*: *havendo provas contraditórias, a par da imprestabilidade da prova emprestada, em face do princípio do in dúbio pro contribuinte, merece ser totalmente anulado o auto de infração.*
- Da inexistência de responsabilidade do sócio-gerente à luz do art. 135,III, do CTN e da atualizada jurisprudência do STJ.
- Não é a mera qualidade de gerente ou administrador que engendra a responsabilidade pessoal nem, tampouco, a simples falta de recolhimento do tributo devido pela sociedade. A responsabilidade tributária do terceiro (sócio gerente) funciona, na hipótese do art. 135 do Estatuto Tributário, como uma verdadeira sanção aplicada ao ato abusivo, praticado com ofensa aos poderes disponíveis, à lei ou ao contrato. Somente quem tenha sido o autor do ato abusivo é que será pessoalmente responsabilizado.
- O fiscal afirma que são proprietários de fato da Belo Horizonte Refrigerantes, Distribuidora Pequi e Maxdrink Empreendimentos: Sr. Rogério Luiz Bicalho, Sra. Roseana Bicalho, Sra. Rosilene Bicalho e Sra. Maria Torres Bicalho, afirmando haver comunhão de interesses entre os sócios de direito das empresas e a família "Bicalho", o que implicaria em responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I, respondendo pelos créditos tributários por serem os efetivos titulares das empresas, invocando o art. 135 para dar suporte a tal responsabilidade. Erra o fiscal na leitura do texto legal e na sua interpretação.
- Em nenhum momento restou comprovado (porque é impossível comprovar o que não é real) que qualquer das pessoas físicas apontadas como responsável seria administradora de fato da pessoa jurídica autuada, ao contrário, as contra-declarações provam exatamente o contrário, nenhuma das pessoas apontadas como solidárias administravam a empresa autuada.

- Multa: apresenta os mesmos argumentos do Contribuinte no sentido do caráter confiscatório — impossibilidade de majoração da multa para 225% - inexistência de prejuízo ao procedimento fiscal — não ocorrência de simulação ou fraude.
- Pedido: requer a reforma do acórdão com a anulação do Auto de Infração ou redução das multas aplicadas; e, na remota hipótese de o lançamento ser julgado consistente, seja deferida a produção de prova pericial contábil.

Não foram juntados documentos com os recursos.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

### 1) Da Admissibilidade:

Os recursos voluntários são tempestivos. Entretanto devem ser analisados outros requisitos para delimitação do seu conhecimento. Considerando a semelhança de fundamentação, os recursos podem ser julgados conjuntamente. Vejamos:

### 2) Do Mérito: do uso do arbitramento.

Como exposto, trata-se de exigência de IRPJ, CSLL e Pis/Cofins apurada pelo método do arbitramento haja vista entendimento da autoridade fiscal pela imprestabilidade das informações contábeis da contribuinte.

Vale pontuar que o recurso não traz elementos capazes de afastar a presunção de omissão de receitas, restou comprovado e não contraditado a movimentação em conta bancária que se quer era declarada pelo Contribuinte, da mesma forma o contribuinte entregou quando do procedimento de fiscalização as notas fiscais que serviram de base para o arbitramento da base de cálculo, arbitramento este que foi justificado da seguinte forma pelo acórdão recorrido:

Por sua vez, a fiscalização justificou o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL em vista dos seguintes fatos e dispositivos legais (TVF — fls. 1925/1934):

- ausência de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (art. 530, I, do RIR/99);
- ausência de escrituração do Livro de Registro de Inventário (art. 530, I, do RIR/99);

- ausência de escrituração da movimentação bancária no Banco Safra S/A (art. 530, II, "a", do RIR/99);
- impossibilidade de identificação pelo contribuinte dos valores lançados a débito e a crédito em sua conta-corrente no Banco Bradesco S/A;
- lançamentos contábeis não comprovados — passivo fictício (art. 40 da Lei n.º 9.430/96).

No caso concreto a fiscalização imputa a realização de operações que levaram o não oferecimento da totalidade da receita obtida pelo contribuinte, tendo os valores sido apurados a partir das notas fiscais emitidas pelo contribuinte em confronto com as informações constantes das respectivas declarações.

Ora, temos no presente caso um lançamento baseado em critério excepcional de apuração de base de cálculo. O art. 148 do CTN é norma geral que permite a utilização do arbitramento, entretanto tal dispositivo é expresso ao condicionar sua aplicação à comprovação da ocorrência dos requisitos autorizativos, quais sejam: deixar o contribuinte de apresentar declarações ou esclarecimentos, deixar de expedir documentos obrigatórios ou, uma vez apresentados os documentos, declarações e esclarecimentos, esses não mereçam fé. Vejamos o teor do dispositivo citado:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Não se discute que se revela plenamente possível o arbitramento da base de cálculo do imposto pelo agente fazendário competente sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os esclarecimentos, as declarações, os documentos ou os recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, mediante procedimento regular, por meio do qual arbitrará o valor na forma e nas condições regulamentares, entretanto, tais condições demonstram que se trata de metodologia cuja aplicação é excepcional.

O próprio princípio da verdade material inerente às demandas administrativas nos impõe concluir que o procedimento de arbitramento é realmente a última solução para o cálculo de um tributo, devendo ser adotado apenas depois de esgotados todos os outros meios de prova, quando não é possível, de maneira alguma, conhecer, ao menos aproximadamente, a efetiva realidade arbitrada.

Maria Rita Ferragut, em sua obra intitulada Presunções no Direito Tributário, ao definir o arbitramento nos traz exatamente esses esclarecimentos:

Já a segunda hipótese de significado diz respeito à base de cálculo originalmente substitutiva. A substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação - correspondente à perspectiva mensurável do critério material da regra-matriz de incidência construído a partir do texto constitucional - por outra subsidiária, dá-se em virtude da inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade dos mesmos fornecerem critérios seguros para mensuração do fato, casos em que a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

...

Diante dessas características, verifica-se, primeiramente, que o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Neste sentido, sendo o arbitramento um procedimento de aplicação condicionada, entendo ser imprescindível para validade do lançamento que a autoridade fiscal aponte e descreva os fundamentos legais, comprovando ainda os elementos ensejadores da sua aplicação e, **no caso concreto, tais requisitos foram comprovados. Consta do item 3. do Termo de Verificação Fiscal:**

O contribuinte apresentou as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relativas aos anos-calendário: 2002, 2003 e 2004, na modalidade de Lucro Real. As DIPJ apresentadas pelo fiscalizado registram em todos aqueles anos, prejuízo operacional e fiscal, com os valores de custos e despesas superiores às respectivas receitas ali informadas.

...

Na auditoria levada a efeito no contribuinte verificamos que o mesmo incorreu em várias situações que desqualificam a sua contabilidade, o que nos levou ao arbitramento do lucro. Notam-se a partir das considerações abaixo, evidentes indícios de simulações, vícios, erros, deficiências e a ausência de livros de escrituração obrigatória que tornam a sua contabilidade imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária e financeira, a correta apuração do lucro real e o valor patrimonial da empresa.

Os motivos que nos levaram a proceder à apuração do IRPJ com base no lucro arbitrado foram:

- ausência de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real;
- ausência de escrituração do Livro de Registro de Inventário;
- ausência de escrituração da movimentação bancária no Banco Safra S/A;
- impossibilidade de identificação pelo contribuinte dos valores lançados a débito e a crédito em sua conta-corrente no Banco Bradesco S/A;

- lançamentos contábeis não comprovados — passivo fictício.

Assim sendo, passamos a discorrer sobre cada um dos motivos que levaram esta Fiscalização a arbitrar o lucro do contribuinte:

...

Em sua resposta ao Termo de Intimação nº 01/2005, datada de 16/11/2005, o **contribuinte informou que não possui, entre os vários documentos solicitados, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para os períodos de 2002 a 2004.** A ausência da apuração do lucro real por meio da escrituração do LALUR invalida a sua opção pelo regime tributário. Ao contribuinte optante pelo LUCRO REAL não é dada a faculdade de escriturar ou não o LALUR, é uma imposição legal que se rege pelos artigos 260, 262 e 275 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99). O LALUR possui a função de ajustar o lucro líquido contábil a fim de estabelecer o lucro fiscal tributável, por meio da adição e exclusão de valores que, por força de lei, devem compor ou não a sua base tributável.

...

Em resposta datada de 16/11/2005 ao Termo de Intimação nº 01/2005, o **contribuinte é enfático em declarar que não possui os livros de Registro de Inventário e o de Registro de Controle da Produção e do Estoque (ou documento equivalente).** (...)

...

Não obstante a ausência do livro de Inventário, **os valores de estoques informados nas DIPJ, relativas aos anos-calendário de 2002 e 2004, diferem dos escriturados em seus livros Razão para esses anos.**

...

Insistimos com o contribuinte para que entregasse os extratos do Banco Safra (intimações nºs 17/2006; 19/2006; 20/2006; 21/2006 e 24/2006), sem que obtivéssemos resposta. Apesar da negativa do contribuinte em atender aos termos fiscais, mas de posse dos extratos bancários enviados pelo Banco Safra S/A, constata-se que **não existe nos livros contábeis da empresa qualquer registro referente às movimentações financeiras operadas naquele Banco.** Conforme os planos de contas extraídos dos Livros Diários, fls. 1882 a1884, apuramos que **não há escrituração da conta-corrente mantida no Banco Safra,** somente constando a movimentação financeira relativa à conta-corrente junto ao Banco Bradesco S/A.

...

Na amostragem realizada, verificamos existir relação entre valores movimentados na conta 7.395-4 do Bradesco e os escriturados na conta contábil "Bancos Conta Movimento", porém, os simples lançamentos não são suficientes à validação dos procedimentos contábeis. Nos Termos de Intimação 03 e 04/2006, verificamos

que milhões de reais foram movimentados a débito e a crédito na conta-corrente mantida junto ao Banco Bradesco. Em relação a essas operações, **o contribuinte pronunciou-se apenas no sentido de declarar que não possui os documentos que fundamentam a origem ou destino dos recursos ali movimentados.**

...

Assim, restou comprovado que o contribuinte escriturou valores de empréstimos e financiamentos sem lastro documental, simulando capitalizações financeiras obtidas de empresas e/ou de sócios, criando, por consequência, passivo fictício com o propósito de acobertar a realidade contábil da mesma.

...

### 3.1.6— Arbitramento do Lucro

Demonstrado que o contribuinte encontra-se inadimplente com suas obrigações fiscais e considerando que **desde o início deste procedimento fiscal lhe foram concedidos prazos mais que suficientes para resolução das pendências das quais foi intimado por diversas vezes e, não tendo atendido ou sequer se manifestado**, em vários termos, sobre a impossibilidade de fazê-lo, ou mesmo diligenciado no sentido de sanar tais pendências, **elaboramos com base no acervo de suas notas fiscais de saída emitidas nos anos de 2002 a 2004, digitadas por esta Fiscalização, o "Demonstrativo Analítico da Receita Bruta Apurada - anos de 2002 a 2004", que se encontra no Anexo 1 do Auto de Infração do IRPJ.** Esse relatório analítico arrola cada nota fiscal emitida pelo fiscalizado, demonstrando por item a sua receita bruta. O relatório analítico encontra-se resumido no "Demonstrativo Sintético Receita Bruta Apurada - anos de 2002 a 2004", juntado às fls. 1860 a 1862, **que totaliza a receita bruta auferida mensalmente pela empresa e que serviu de base para o arbitramento do lucro.**

Ao longo do recurso voluntário o Contribuinte ratifica os argumentos da peça de impugnação, alegando – sem trazer quaisquer novas provas capazes de contrapor a fundamentação do acórdão recorrido – que quanto ao passivo fictício todas as contas em aberto estavam registradas na contabilidade, que o fato de não haver lançamentos relacionados a conta bancária mantida no Banco Safra autoriza apenas a exigência do imposto pela omissão, não justificando o arbitramento, defende que o Inventário não é livro fiscal obrigatório para fins de imposto de renda.

Até se pode admitir que omissões e irregularidades isoladas não justificam a aplicação do arbitramento, entretanto quando o descumprimento de obrigação acessória é somado ao conjunto analisado pela autoridade fiscal, o qual levou a imputação de inúmeras irregularidades, com a acusação de esquema fraudulento com formação de grupo econômico e uso de interposta pessoa, parece razoável a aplicação do art. 148 do CTN.

A utilização dessa regra excepcional de apuração da base de cálculo pelo Fisco não impede a apresentação de provas por parte do Contribuinte, não havendo que se falar em

violação a verdade material. A adoção da base arbitrada, que tem relação com as denominadas presunções legais relativas tem, o condão de transferir o ônus da prova da ocorrência de um dos elementos do fato gerador da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida ou o erro no *quantum* apurado.

Vale destacar ainda a redação da **Sumula CARF nº 59**, perfeitamente aplicável ao caso:

Súmula CARF nº 59

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 198-00.028, de 16/09/2008 Acórdão nº 108-09.668, de 13/08/2008

Acórdão nº 105-16.815, de 06/12/2007 Acórdão nº 101-96.319, de 13/09/2007

Acórdão nº 101-96.212, de 14/06/2007 Acórdão nº 101-96.093, de 30/03/2007

Acórdão nº 101-96.039, de 02/03/2007 Acórdão nº 108-08.919, de 26/07/2006

Acórdão nº 103-22.032, de 07/07/2005

Assim, não há que se falar em violação ao princípio da verdade material, o arbitramento poderia ter sido afastado caso o contribuinte tivesse apresentado tempestivamente provas robustas de erro no uso do instituto. Vale reiterar, nenhum documento foi juntado neste sentido, o laudo pericial trazido junto com peça de impugnação não ataca as razões para o uso do arbitramento, se limitando a questionar a exigência do IPI, o qual não é objeto do presente litígio.

### 3) Da Tributação do PIS e da Cofins

Segundo apontado no recurso voluntário é “totalmente equivocada a forma de tributação estabelecida. Isto porque a Lei 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentam o regime da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e para a COFINS, respectivamente. (...) quando ambas as normas estabelecem a obrigatoriedade do regime cumulativo das contribuições para as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido ou arbitrado, está tratando do regime de tributação optado pelo contribuinte, ou seja, se o contribuinte optar por ser tributado pelo regime do lucro presumido ou se optar pelo regime do lucro arbitrado ele terá de se sujeitar ao regime cumulativo do PIS/COFINS. Não trata a regra de imposição do lucro arbitrado pela administração tributária, pois isso seria impossível”.

Ora, a redação do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 e do art. 8º da Lei nº 10.637/2002 é clara quanto a tributação pelo regime cumulativo para “as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado” e não há qualquer espaço para o debate acerca da aplicação facultativa do Lucro Arbitrado: o art. 529 e 530 do então vigente RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, **impõe a aplicação** do Lucro Arbitrado nas hipóteses ali mencionadas.

No mesmo sentido:

**Ementa:** Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2006 LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. Não se aplicam as regras da incidência não-cumulativa na apuração da contribuição devida pelas pessoas jurídicas cujo lucro foi arbitrado. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2006 LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. Não se aplicam as regras da incidência não-cumulativa na apuração da contribuição devida pelas pessoas jurídicas cujo lucro foi arbitrado.

**Número da decisão: 1302-003.583**

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO. É cabível o arbitramento do lucro quando o sujeito passivo, optante pela tributação com base no lucro presumido, não escritura a movimentação bancária no livro Caixa. CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA Aplica-se ao lançamento da contribuição social sobre o lucro o decidido em relação ao IRPJ lançado a partir da mesma matéria fática. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. À pessoa jurídica que teve o imposto de renda apurado com base no lucro arbitrado não se aplicam as regras da incidência não cumulativa, que são restritas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO EXCLUSIVAMENTE PELO DEVEDOR PRINCIPAL. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal que aborda questão de solidariedade passiva em nome de terceiro que, embora devedor solidário, não figura como recorrente ou sobre o qual não se instaurou o litígio.

**Número da decisão: 1402-005.647**

Neste sentido, mantida a tributação com base no lucro arbitrado, correta a exigência de Pis/COFINS segundo regime cumulativo.

#### 4) Da Responsabilidade Solidária:

No que tange ao debate acerca da inexistência de elementos capazes de sustentar a imputação de responsabilidade solidária, é essencial descrever a fundamentação legal adotada pelo lançamento (fls. 2096 – fls. 128 TVF):

Por todos os fatos expostos, constatamos que os proprietários de fato da BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA, DISTRIBUIDORA PEQUI LTDA E MAXDRINK EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA são: **Sr. Rogério Luiz Bicalho, Sra. Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Sra. Rosilene Bicalho e Sra. Maria Torres de Freitas Bicalho**, tendo permanecido a elas vinculados de forma irregular, tudo efetuado em conluio com os sócios de direito do fiscalizado: **Sr. Evandro Gabriel de Faria e Sr. Wandercharles Antônio de Brito Faria**. Provada de forma irrefutável a comunhão de interesses dos efetivos proprietários do grupo econômico "DEL REY", torna-os responsáveis solidariamente pelo crédito tributário, pois onde existe a comunhão de interesses, há comunhão de deveres.

Desse modo, **todas as pessoas naturais acima nominadas são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos na empresa: BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA, nos termos da legislação de regência, mormente o artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), in verbis:**

(...)

Por derradeiro, comprovado o inadimplemento das obrigações tributárias, que não se encontram confessadas em DCTF e são ora lançadas, e, considerando os instrumentos contratuais inverídicos que objetivam impedir a satisfação do crédito tributário, **os efetivos titulares da BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA respondem pelos créditos tributários, conforme mandamento contido no artigo 135, incisos II e III do CTN:**

O lançamento imputa a responsabilidade de todas as pessoas físicas com base no art. 124, I do CTN, por haver suposto interesse comum nos fatos, e ainda no art. 135, II e III do mesmo diploma legal, afirmando que os sócios de fato e de direito agiram com excesso de poderes.

Inicialmente entendo pela impossibilidade da análise dos argumentos trazidos pelo contribuinte quanto a este ponto em sua peça recursal, pois ao caso se aplica a inteligência da **Súmula CARF nº 172**: “A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”.

Pois bem, considerando as questões de conhecimento acima expostas, a análise da responsabilidade solidária será feita com base nos argumentos apresentados no Recurso Voluntário pelos solidários **Rogério Luiz Bicalho, Wandercharles Antônio Brito Faria, Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Bicalho**. E neste ponto, no entendimento desta Relatora, não há fundamentos no lançamento para manutenção da Sras.

Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Bicalho no polo passivo.

Tomando como base o período de apuração **03/2002 a 12/2004**, a redação dos artigos 124 e 135 do CTN e ainda a delimitação das empresas que compõe o grupo econômico neste presente lançamento, não há evidências de que Rosilene Bicalho, Maria Torres de Bicalho e Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço possuíam poderes de gestão quando da ocorrência dos fatos geradores e nem mesmo interesse comum neles. No respectivo recurso voluntário há quadro ilustrativo quanto a estrutura adotada pelo trabalho fiscal:

Rogério Luiz Bicalho e Rosena Bicalho – Seriam sócios da Reizinho Consultoria
Reizinho Consultoria – seria sócia da RV Participações
RV Participações – é sócia da Belo Horizonte Refrigerantes (empresa Autuada – e que seria solidariamente responsável pelos débitos de Maxdrink e de Pequi por serem Grupo Econômico)
De outra ponta. Tem-se:
Maria Torres Bicalho e Rosilene Bicalho – que seriam beneficiárias econômicas (sic) da Maxdrink (Grupo Econômico – Belo Horizonte e Pequi) sem ser sócias de fato ou de direito

Em relação a **Sra. Rosilene Bicalho** o fiscal defende a existência de obtenção de vantagem econômica em razão da terem sido apuradas na contabilidade da Maxdrink “*despesas de viagem a Paris, França, e hospedagem no Hotel "Royal St Honoré", Paris, categoria cinco estrelas*”. Quanto a **Sra. Maria Torres Bicalho** foi imputado interesse em razão dela ser a proprietária do imóvel ocupado pela autuada, figurar como fiadora em contratos firmados pelas demais empresas investigadas e ter sido favorecida com um automóvel e seguro. Vejamos os trechos do acórdão:

Em resposta informou que, "analisando perfunctoriamente o contrato ora coligido, verifica-se que a empresa está isenta do pagamento de aluguéis no período de 2002 a 2004, tendo em vista que foram realizadas diversas obras civis de infra-estrutura no imóvel que passaram a integrar o mesmo, motivo pelo qual a Sra. Maria Torres de Freitas Bicalho nada recebeu no citado período." (sic) Em consulta à contabilidade da empresa Belo Horizonte Refrigerantes, não foi encontrado nenhum lançamento a título de despesa com aluguel (nem da matriz, nem da filial). Observou a fiscalização que o contrato de locação, de 01/05/2002, apresentado pela Sra. Maria Torres é diferente daquele apresentado pela Belo Horizonte Refrigerantes, firmado em 01/08/1997, este não contém cláusula relativa ao valor do aluguel mensal.

Foi ressaltado que a proprietária do imóvel foi sócia de direito da Belo Horizonte Refrigerantes no período de 10/02/1998 a 15/04/1999 e continua sendo sócia de fato dessa empresa, apesar de formalmente ter se retirado. É mãe dos sócios de

direito: Rogério Bicalho e Roseana Bicalho e da sócia de fato: Sra. Rosilene Bicalho. É inventariante dos bens de seu marido: João Luiz Bicalho.

A Sra. Maria Torres de Freitas Bicalho é ainda fiadora dos contratos de locação da Distribuidora Pequi (filial), firmado em 03/04/2001, e também do contrato firmado entre a Evaristo Comolatti S.A. Participações e a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., em 27/06/2002, relativo à locação do imóvel ocupado pela Maxdrink, na avenida Colúmbia, 900, Contagem/MG.

...

parcela paga, no valor de R\$100.000,00, referente a veículo Pajero GLS 3.2, faturado em nome de Maria Aparecida Torres Lacerda, para quitação de empréstimo contraído pelo Sr. Rogério Bicalho;

Dos trechos acima é forçoso concluir pela inexistência de elementos capazes de caracterizar interesse comum – se quer havia pagamento de aluguéis e o fato de haver pagamento a terceiro de despesa alheia a atividade da empresa não é suficiente para justificar a imputação do art. 124, I do CTN. No mais, ao longo de todo o relatório fiscal inexistem outros argumentos e comprovação de que ambas possuíam poderes de gestão na empresa autuada ou mesmo nas demais empresas do “grupo econômico” o que afasta o art. 135 do CTN.

No que tange à solidária **Roseana de Fátima Bicalho Lourenço** o fiscal afirma ser essa sócia de fato da empresa autuada, tendo recebido procuração para gerenciar a autuada. Entretanto, quanto a este ponto é necessário traçar uma linha do tempo.

A Belo Horizonte Refrigerantes (empresa autuada) foi criada em 01/08/1997, tendo como sócia a Sra. Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, exercendo neste período a gestão da empresa. Em **1999 ela se retira** da sociedade transferindo suas cotas para a RV Participações LTDA e **Rogério Bicalho, ele passa a exercer – com exclusividade – a administração da empresa** (fls. 1983 – fls. 17/135 do TVF). A sucessão de fatos segue no tempo, sendo destacado pelo TVF:

**Em 07/12/2000, foi outorgada à Sra. Roseana de Fátima Bicalho Lourenço procuração que lhe conferiu plenos poderes para administrar a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.** Esta foi representada pela RV Participações Ltda, que, por sua vez, foi representada pelo Sr. Rogério Luiz Bicalho (fls.384 a 385).

**Em 30/04/2002, consoante a 8ª alteração contratual (registro JUCEMG 2837407, de 22/10/2002), foi alterada a gerência da empresa exercida até então pelo Sr. Rogério Bicalho e passou, a partir de 30/04/2002, a ser desempenhada exclusivamente pelo Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria, CPF 556.867.456-68, sócio majoritário da sócia majoritária (RV Participações).** O Sr. Wandercharles é filho do outro sócio: Sr. Evandro Gabriel de Faria.

...

**A 11ª alteração contratual de 30/06/2004** foi registrada na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (JUCEES) sob o nº 040597881, em 15/07/04, e trata da cisão parcial do fiscalizado, com versão de parte do patrimônio

para a sociedade empresarial — Ribeirão das Neves Indústria de Bebidas Ltda, com sede na rua Ida Jubeline, nº 158, bairro Florença, Ribeirão das Neves/MG11, CNPJ 06.219.008/0001-20. O **sócio Evandro Gabriel de Faria retirou-se da sociedade**. O capital social da Belo Horizonte Refrigerantes passou para o montante de R\$89.000,00, distribuídos exclusivamente à única sócia remanescente: a RV Participações. **A gerência continuou sob o comando exclusivo do sócio de direito, Sr. Wandercharles Faria.**

Pela descrição acima, ao contrário do argumentado pela autoridade fiscal, a Sra. Roseana Bicalho não possuía mais procuração da RV Participações para exercer poder de administração/gestão no período de 03/2002 a 12/2004. A administração passou a ser exercida em 04/2002, exclusivamente ,pelo Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria.

Afastado o fundamento de imputação da responsabilidade da Sra. Roseana Bicalho por ausência de instrumento jurídico válido concedendo-lhe poderes para administrar a autuada, não há outros elementos nos autos para justificar a aplicação do art. 124 ou art. 135 do CTN. Vejamos:

Quanto aos depoimentos relacionados às ações trabalhistas onde há menção que a Sra. “Ana/Aninha” (e também a Sra. Rosilene Bicalho) seria proprietária da empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. temos que destacar que a maior parte das ações se referem a eventos trabalhistas ocorridos em anos anteriores ao período do lançamento (fls. 1240 e seguintes), o que afasta o nex temporal necessário para comprovação do poder de gestão – especialmente se consideramos a informação acima no sentido de tal gestão ser, desde 04/2002 exercida pelo Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria.

Também o Termo de Constatação Fiscal 02/2005 (fls. 75), usado pelo lançamento, foi lavrado em 10/08/2005, data posterior ao período do lançamento. Nesta condição não há como certificar que a condição atestada pelo funcionário da autuada (afirmação do porteiro que Roseana e Rogério possuíam sala no empreendimento) existia quando da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, considerando as exigências legais para caracterização da responsabilidade solidária com base nos art. 124, I e art. 135, II e III do CTN, diante da ausência de provas, deve-se excluir do polo passivo as Senhoras **Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Bicalho.**

Quanto a responsabilização dos solidários, **Srs. Rogério Luiz Bicalho e Wandercharles Antônio Brito Faria**, estas devem ser mantidas haja vista a constatação da participação do primeiro como gestor do Grupo Econômico – Del Rey Refrigerantes e no caso do segundo sua vinculação formal à empresa segundo o contrato social.

As informações disponíveis no Relatório Fiscal permite concluir que o Sr. Rogério Luiz Bicalho exerceu, de forma efetiva e continuada, a gestão e o controle das empresas analisadas, em especial da Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, ainda que não figurasse

formalmente como sócio ou administrador após 2002. A relação entre o Sr. Rogério Bicalho e o Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria (formalmente apontado como sócio majoritário e administrador) evidencia uma manobra societária cuidadosamente estruturada para dissimular a verdadeira propriedade e administração da empresa autuada, caracterizando o Sr. Wandercharles como uma pessoa interposta a serviço do grupo.

A origem dessa relação remonta à constituição da RV Participações Ltda, em 1º de fevereiro de 1999, quando Rogério Luiz Bicalho e Valter Barbosa Maciel figuravam como sócios. Rogério Bicalho detinha 99% das cotas e os poderes exclusivos de gerência, exercendo de forma plena o controle da sociedade. No entanto, em 30 de abril de 2002, Rogério promoveu uma alteração significativa na estrutura societária das empresas. Na Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, ele cedeu e transferiu 45.000 cotas ao Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria, o que foi formalizado em alteração contratual registrada em 24 de junho de 2002. Na mesma data, Rogério também vendeu 99% das cotas da RV Participações Ltda, equivalentes a R\$ 99.000,00 do capital social, para Wandercharles e Evandro Gabriel de Faria. A partir dessas operações, Wandercharles passou a figurar como sócio majoritário da RV Participações, controladora da Belo Horizonte Refrigerantes.

Contudo, a análise das provas demonstra que tais transferências foram meramente formais e desprovidas de substância econômica, indicando a intenção de ocultar a continuidade do controle exercido por Rogério Luiz Bicalho. Diversos elementos reforçam essa conclusão. Wandercharles declarou jamais ter estado na sede da RV Participações e ter residido em endereço distinto do informado nos contratos sociais, além de não ter comunicado à Receita Federal a sua mudança de domicílio. Mais grave ainda, sua declaração de imposto de renda referente ao ano-calendário de 2002 não registrava qualquer bem ou patrimônio compatível com o investimento declarado nas cotas sociais, tampouco havia comprovação da origem dos recursos utilizados na aquisição das quotas de Rogério Bicalho. A própria fiscalização constatou que os rendimentos declarados por Wandercharles eram insuficientes para arcar com o valor do negócio, o que reforça a tese de que a operação foi apenas simulada.

Além disso, em diversos processos trabalhistas e fiscais, foi reconhecido que a utilização de interpostas pessoas era uma prática recorrente do grupo empresarial liderado por Rogério Bicalho, permitindo que o controle real das empresas permanecesse sob sua responsabilidade, mesmo após sucessivas alterações contratuais.

Portanto, há robusta fundamentação para caracterizar o Sr. Rogério Luiz Bicalho como o gestor efetivo e real proprietário da Belo Horizonte Refrigerantes Ltda e das demais empresas vinculadas ao Grupo Del Rey, sendo a utilização de interpostas pessoas, como o Sr. Wandercharles Antônio Brito Faria, parte de uma estratégia de dissimulação societária voltada à ocultação de patrimônio, à fraude fiscal e à evasão de responsabilidade tributária.

**5) Da multa aplica: caráter confiscatório — impossibilidade de majoração da multa para 225% - inexistência de prejuízo ao procedimento fiscal — não ocorrência de simulação ou fraude.**

No que tange à **qualificação da multa essa deve ser mantida**. Conforme apontado acima, há evidente conduta dolosa a qual pode ser resumida por meio de uma única passagem do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2070):

Pelo exposto, a operação de encomenda de refrigerantes é fictícia, foi realizada para ludibriar a fiscalização, dando aparência de que os impostos estariam suspensos, fazendo circular várias notas fiscais para a mesma operação, no intuito de dificultar os procedimentos fiscais e justificar a condição de "encomendante" da Distribuidora Pequi. Apesar de os estabelecimentos da empresa Pequi - matriz e filial - estarem sediados nos endereços constantes do contrato social e alterações, a única atividade realizada naqueles estabelecimentos é a emissão de notas fiscais (apenas para substituição), conforme diligências efetuadas nos referidos estabelecimentos. A simulação foi realizada com a intenção de a fabricante de refrigerantes: a BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA aparentar-se como prestadora de serviços, com o objetivo de desvincular-se do pagamento de tributos que, em decorrência de suas atividades operacionais seriam de sua responsabilidade. Na prática, a estratégia visou a criar aparência de que o IPI estaria suspenso (mesmo a lei proibindo, nesse caso) e a diminuir a base de cálculo dos impostos e contribuições ali gerados, uma vez que o faturamento estaria dividido entre ela, a Maxdrink e a Pequi. Estas duas últimas não possuem bens para garantir a execução dos créditos tributários. É na fábrica de refrigerantes que estão os ativos do "Grupo Dei Rey". Contudo, verificamos que muitos veículos, antes em nome da BELO HORIZONTE REFRIGERANTES (2003), encontram-se hoje em nome das empresas Ribeirão das Neves Indústria e Comércio Ltda e Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda (itens 2.1 e 2.3). Vale lembrar o item 4.2, no qual constam documentos em que o Banco Volkswagen informou que a empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda adquiriu caminhões por meio de operações Finame e, posteriormente, transferiu a propriedade e as obrigações financeiras decorrentes das operações de Finame para a empresa Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda, que, em 23/03/2005, transferiu suas obrigações para a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, que, por sua vez, em 24/03/2005, transferiu a propriedade e as obrigações financeiras para a Ribeirão das Neves Distribuidora de Bebidas Ltda.

No que tange ao **agravamento da multa** é relevante destacar a existência de duas Súmulas aprovadas pelo Pleno deste Conselho Administrativo de Recurso Fiscal, são elas as Súmulas 96 e 133:

**Súmula CARF nº 96 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)**

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. Acórdãos

Precedentes: Acórdão nº 9101-001.468, de 16/08/2012; Acórdão nº 9101000.766, de 13/12/2010; Acórdão nº 101-97.110, de 04/02/2009; Acórdão nº 10707.922, de 27/01/2005; Acórdão nº 1202-000.990, de 12/06/2013; Acórdão nº 1301001.202, de 07/05/2013; Acórdão nº 1301-001.233, de 12/06/2013; Acórdão nº 1302000.993, de 03/10/2012; Acórdão nº 1302-000.393, de 10/11/2010; Acórdão nº 1401000.788, de 09/05/2012; Acórdão nº 1402-001.416, de 10/07/2013; Acórdão nº 10323.005, de 26/04/2007; Acórdão nº 107-08.642, de 26/7/2006; Acórdão nº 101-95.544, de 24/05/2006; Acórdão nº 101-94.147, de 19/3/2003

**Súmula CARF nº 133 (Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019)**

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

A partir da análise dos acórdãos precedentes é possível compreender que a razão da pena prevista no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 decorre do dever de colaboração do contribuinte com a Administração Pública, é dever desse colaborar com as investigações, o embaraço ao procedimento de fiscalização ou a ausência de fornecimento de esclarecimento pode levar ao agravamento da multa.

Fala-se em “poder dever”, pois conforme também consta dos precedentes para justificar o agravamento é essencial que haja a total omissão do contribuinte ou que a conduta tenha trazido um prejuízo efetivo à fiscalização, retardando ou impedindo a conclusão do lançamento. Assim, no caso concreto deve ser verificado se a conduta do contribuinte impediu, dificultou o trâmite normal do procedimento e a conclusão dos trabalhos fiscais ou se foi necessário um esforço maior da fiscalização, com intimação de terceiros para obter as informações necessárias para o lançamento.

E foi exatamente isso que ocorreu no presente lançamento. Há demonstração de que diante das omissões e insuficiência de esclarecimentos a autoridade fiscal procedeu com obtenção de provas junto a Justiça do Trabalho, emitiu Requisições de Movimentações Financeiras junto aos bancos e ouviu diversos fornecedores e testemunhas.

Assim deve-se reconhecer a existência de elementos que justifiquem a qualificação e agravamento da multa de ofício. Entretanto, aplicando-se **ao caso o art. 150, inciso IV da Constituição Federal e o art. 14 da Lei nº 14.689/2023** deve a totalidade da **multa de ofício** exigida ser reduzida a 100%:

### Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

### Lei nº 14.689/2023

Art. 14. **Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado**, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

§ 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte.”

Neste sentido dou provimento parcial aos recursos para reduzir a multa ao patamar de 100% (cem por cento).

### 6) Da produção posterior de provas, inclusive pericial:

Por fim, muito embora tenha a Recorrente pugnado pela produção de prova pericial contábil, apresentando quesitos e assistente técnico juntamente com a Impugnação, deve-se destacar que a autoridade julgadora não é obrigada a acolher o pedido, notadamente quando há nos autos elemento bastantes à formação da sua convicção.

É importante lembrar que restou comprovado nos autos que o sujeito passivo não mantinha em boa ordem suas informações fiscais e contábeis, tampouco apresentou, mesmo após regularmente intimado, os livros fiscais necessários à verificação das operações. Assim, o pedido de perícia técnica, formulado com o intuito de obter informações que deveriam constar da escrituração do próprio contribuinte, revela-se inadequado e desnecessário.

Diante disso, e considerando que a falta de documentação fiscal decorre de conduta imputável exclusivamente ao contribuinte, não há fundamento para a realização de prova pericial. A autoridade julgadora, de posse dos elementos já constantes dos autos, tinha condições suficientes para a formação de sua convicção, mesma situação presente neste momento processual.

Assim deve ser indeferido mais uma vez o pedido de produção de perícias contábil.

### **7) Conclusão:**

Diante do exposto, conheço em parte do recurso do contribuinte, deixando de conhecer do tema “responsabilidade solidária”. Quanto ao mérito, dou provimento ao recurso dos solidários Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Bicalho, para excluí-las do polo passivo, e dou provimento parcial aos recursos do contribuinte e solidários Wandercharles Antônio Brito Faria e Rogério Luiz Bicalho para limitar o percentual da multa de ofício em 100%, nos termos do art. 14 da Lei 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino, redator designado

Peço vênia para divergir do voto da ilustre Relatora, que afastou a responsabilidade solidária de Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço relativamente ao lançamento em exame.

Entendo que o conjunto probatório constante dos autos conduz a conclusão diversa, no sentido de que restou caracterizado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

É incontroverso que este Conselho possui entendimento consolidado no sentido de que a mera transferência de numerário, a fruição de benefícios pontuais ou a simples condição de parente do proprietário de fato não são suficientes para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no artigo 124 do CTN.

Nesse sentido, o Acórdão nº 9101-004.522 – CSRF / 1ª Turma, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, firmou orientação segundo a qual a solidariedade exige participação efetiva e direta na situação que deu origem ao fato gerador, não se presumindo a partir de vínculos familiares ou patrimoniais isolados. Assim consta em sua ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. BENEFÍCIO FINANCEIRO DISSOCIADO DE PROVA DE ATUAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício financeiro auferido mediante transferências bancárias provenientes de conta de titularidade da pessoa jurídica, ainda que sem causa negocial e em valores significativos, é insuficiente para caracterização de interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, mormente se as transferências são feitas pelo pai, sócio de fato a auçada, em favor de seus filhos. É indispensável a prova da intervenção dos demais responsabilizados na condução das atividades da pessoa jurídica.

Todavia, o caso ora em julgamento não se amolda a essa hipótese restritiva, uma vez que os autos revelam atuação concreta, continuada e relevante de Roseana de Fátima Bicalho Lourenço na condução do grupo econômico e na estrutura empresarial utilizada para a supressão de tributos.

O Grupo Del Rey, tradicional fabricante de refrigerantes na região metropolitana de Belo Horizonte, estruturou-se, a partir da década de 1990, mediante a criação sucessiva de diversas pessoas jurídicas, muitas delas em nome de interpostas pessoas, com clara finalidade de fragmentar operações, realizar industrialização por encomenda, triangulação de mercadorias e distribuição sem o correspondente recolhimento de tributos.

Tal estrutura resultou na utilização e posterior abandono de empresas, substituídas por outras com idêntica função operacional, evidenciando um planejamento tributário abusivo, sustentado por uma administração centralizada de fato.

A empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, ora fiscalizada, foi constituída em 1997, tendo Roseana como sócia majoritária e administradora até 1999. Embora tenha ocorrido sua retirada formal do quadro societário, com a transferência de cotas à empresa RV Participações Ltda, restou comprovado que não houve afastamento real da gestão.

Com efeito, em 07/12/2000, foi outorgada a Roseana procuração com amplos poderes de administração, assinada pelo administrador formal da empresa, seu irmão Rogério Luiz Bicalho, conforme documentos de fls. 387 e 388. Tal circunstância demonstra que Roseana continuou praticando atos de gestão, inclusive durante parte do período fiscalizado (2002 a 2004).

Em 30/04/2002, já no curso do período fiscalizado, ocorreu cisão parcial da Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, com transferência de máquinas, equipamentos e caminhões para a empresa Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda.

A Reizinho foi constituída em 01/02/2002, tendo como sócios fundadores e administradores Roseana e seu irmão Rogério, evidenciando o controle familiar direto da empresa que passou a concentrar ativos essenciais à operação do grupo.

Além disso, a Reizinho figurou como titular de diversos registros de marcas de refrigerantes junto ao INPI, todos relacionados às marcas efetivamente exploradas pelo Grupo Del Rey durante o período fiscalizado, o que demonstra sua atuação estratégica na atividade-fim do grupo.

Os depoimentos colhidos pela fiscalização são convergentes no sentido de que Roseana era reconhecida, no ambiente empresarial, como uma das donas de fato da fábrica de refrigerantes, ao lado de seu irmão. Funcionários das empresas Distribuidora Pequi Ltda e Maxdrink relataram que os verdadeiros proprietários do grupo eram “Rogério, Aninha e Rose”, sendo “Aninha” a própria Roseana.

Somam-se a tais elementos indícios de confusão patrimonial, como pagamentos de seguros de veículos e aquisição de bem de alto valor em nome de seu cônjuge, custeados com recursos do grupo econômico.

Diante de todo o exposto, entendo que os autos demonstram, de forma clara e suficiente, que Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço atuou como proprietária e gestora de fato do grupo econômico, participando diretamente da estruturação empresarial que deu causa à ocorrência dos fatos geradores.

Não se trata, portanto, de responsabilização fundada em vínculo familiar ou em benefícios indiretos, mas de participação efetiva na condução dos negócios e na prática das operações tributadas, o que caracteriza o interesse comum exigido pelo art. 124, inciso I, do CTN.

### **Dispositivo**

Assim, dirijo do voto da Relatora para manter a responsabilidade tributária solidária de Roseana de Fátima Bicalho Freitas Lourenço relativamente ao lançamento em questão, dando provimento parcial ao seu recurso voluntário para limitar o percentual da multa de ofício em 100%, nos termos do art. 14 da Lei 14.689/2023.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Pezzuto Rufino**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista

Em que pese os bens articulados voto da Ilma. Relatora e do Ilmo. Redator do voto vencedor, irei discordar em relação à multa de aplicada.

A Relatora, em seu voto, reduziu a multa qualificada e agravada de 225% para 100% com base no art. 14 da Lei 14.689/2023.

A Lei. 14.689/2023 alterou de forma substancial a aplicação de multa qualificada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Porém, além disso, assim previu no seu art. 14:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, **referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal**, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. *(grifo próprio)*

Este artigo foi vetado pelo Presidente da República em exercício em setembro de 2023, sendo o veto derrubado pelo Congresso Nacional em dezembro do mesmo ano.

Mas qual eram as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) até então que limitavam em 100% as multas exigidas? São duas as decisões balizadoras, tomadas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 551/DF e 1.075/DF-MC.

A ADI 551/DF foi impetrada contra os § 2º e 5º das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que assim previa:

Artigo 057 – (...)

§ 2º - As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado **não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.**

§ 3º - As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais **não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.** *(grifo próprio)*

Esta ADI foi julgada em 2002, com a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente.

Já a ADI 1.075/DF-MC foi impetrada contra o art. 3º da Lei 8.846/1994, que assim versava:

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, **que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado**, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. *(grifo próprio)*

O referido art. 3º acima foi revogado antes do julgamento da medida liminar na ADI 1.075/DF-MC. A revogação do citado artigo se deu em 1997, através da Lei nº 9.532/97. De toda sorte, em sede de liminar, em 17/06/1998, o STF decidiu por suspender a eficácia de tal norma, assim se pronunciando:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL (...) AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE.

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei nº 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de

atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Já em decisão definitiva da ADI 1.075/DF-MC, de 05/10/2020, se considerou que estava prejudicada a análise frente à revogação do referido artigo.

Com bases nestes dois precedentes, em repetidos julgados, o STF tem considerado que são confiscatórias as multas em percentuais acima de 100%, notadamente as aplicadas pelos entes públicos estaduais e municipais.

Em recente julgado, de 03/10/2024, sobre multas qualificadas aplicadas pelo Fisco Federal, no RE 736.090 (Tema 863), com Repercussão Geral, o STF fixou a seguinte tese, de forma unânime:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23

Ou seja, é plenamente válida a multa qualificada de 150% em caso de reincidência, não sendo considerada confiscatória. Observa-se, ainda, que este julgado se deu após o previsto no art. 14 da Lei nº 14.689/2023, onde o STF não o aplicou.

Observando, então, as duas ADI citadas, se percebe que havia 3 tipos de multas envolvidas que foram julgadas inconstitucionais por terem efeitos confiscatórios:

- 1) por insuficiência de recolhimento (ADI 551/DF)
- 2) por sonegação (ADI 551/DF)
- 3) por descumprimento de obrigação acessória (ADI 1.075/DF-MC).

Ocorre que o recente julgado do STF que fixou a tese no Tema 863 fez outra interpretação sobre multas qualificadas aplicadas pelo Fisco Federal quando envolver crimes tipificados nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio, respectivamente). Nestes casos, a multa pode chegar a 150% (quando houve reincidência), exatamente como previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, das multas tratadas nos ADI 551/DF e ADI 1.075/DF-MC, restam então limitadas a 100% aquelas multas ordinárias (insuficiência de recolhimento e descumprimento de obrigação acessória), que não envolvem crimes ou atos do sujeito passivo típicos de agravamento.

Fazendo, então, uma interpretação sistêmica do que se depreende dos julgados do STF (tanto das ADI, quanto do Tema 863) é que o limite máximo para multas de 100% é para aquelas ordinárias, não englobando as multas qualificadas (por se referirem a crimes praticados pelo autuado), nem agravadas (pela falta ao dever de boa fé e colaboração do contribuinte para com o Fisco).

Desta sorte, quando o art. 14 da Lei nº 14.689/2023 se refere às multas consideradas confiscatórias quando acima de 100%, **referendadas por decisões do Supremo Tribunal Federal**, está se direcionando para as multas ordinárias, assim entendidas aquelas que não envolvam motivos para qualificação ou agravamento. Afinal de contas, o próprio STF entendeu possível percentuais acima de 100% para caso de qualificação em julgado com repercussão geral.

Pelas questões expostas, não se vislumbra razões para redução de multa qualificada ou agravada pela aplicação do art. 14 da Lei nº 14.689/2023.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício qualificada aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Com base no § 2º do mesmo art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabelece que as condições de agravamento de multa, entende-se que esta deve ser aumentada na metade, ficando assim em 150% depois de qualificada e agravada.

Pelas razões expostas, entende-se que a multa qualificada e agravada de 225% aplicada deve ser reduzida, no final, para 150%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Angelo Carneiro Baptista**