



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13603.720477/2012-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.042 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2014  
**Matéria** Responsabilidade Tributária  
**Recorrente** Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Maria Torres de Freitas Bicalho, Rosilene Bicalho  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2008, 2009

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ALCANCE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, inciso III, do CTN).

Essa responsabilidade é solidária com o contribuinte da obrigação tributária, consistindo em garantia adicional ao crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho (relator), que dava parcial provimento apenas para reconhecer que a sujeição passiva tributária imposta aos responsáveis tenha caráter subsidiário em relação à Contribuinte, e não solidário, como estabelecido nos Termos de Sujeição Passiva. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Evande Carvalho Araujo.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

*Documento assinado digitalmente.*

José Evande Carvalho Araujo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Baeta Ippolito, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelos Responsáveis Tributários Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho e Rogério Luiz Bicalho, contra acórdão proferido pela Quarta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Belo Horizonte (DRJ/BHE) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os agentes fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder à formalização da exigência dos tributos, acréscimos legais e penalidades aplicáveis.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O questionamento quanto a inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, consoante orientação do Parecer Normativo nº 329, de 1970, da Coordenação do Sistema de Tributação.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A atividade da administração tributária é plenamente vinculada, sendo-lhe proibido afastar a aplicação de norma legal vigente.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**NULIDADE DE LANÇAMENTO.**

Não se verificando nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade.

#### MULTA QUALIFICADA.

Quando as peças processuais deixam estreme de dúvidas que o contribuinte agiu com dolo na omissão de receitas e, ademais, valeu-se de interpostas pessoas para burlar o Fisco, é cabível a exacerbação da multa aplicada.

#### SUJEIÇÃO PASSIVO SOLIDÁRIA

Comprovado nos autos que os proprietários *de facto* da pessoa jurídica autuada persistem em práticas voltadas para desviar de si a ação do Fisco, é mister considerá-los sujeitos passivos em solidariedade com a pessoa jurídica infratora.

#### MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Não havendo apresentação de impugnação, consolida-se administrativamente a indicação de responsabilidade solidária.

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

#### HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO

O lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado quando o contribuinte, ao ser regularmente intimado deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de acordo com as normas de escrituração comercial e fiscal.

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007, 2008

Contribuição Social s/Lucro Líquido / Contribuição para Financiamento da Seguridade Social / Contribuição para o PIS/PASEP /

Quanto aos demais autos de infração decorrentes, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que foi decidido para o auto de infração principal. Assim, uma vez confirmada a ocorrência dos fatos geradores que deram causa a cada um desses lançamentos, devem ser integralmente mantidos.

#### Impugnação Improcedente

#### Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. fls. 961/989 IRPJ, lavrado para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 6.724.082,70, a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas em relação aos fatos geradores de todos os meses dos anos calendário de 2007 e 2008:

Exigiram-se, também, os créditos tributários da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 3.088.720,79, conforme Auto de Infração de fls. 990/1011, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 1.865.385,32, conforme Auto de Infração de fls. 1012/1020, da Contribuição

para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$ 8.609.470,22, conforme Auto de Infração de fls. 1021/1029.

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 963, 992, 1014 e 1023, os lançamentos decorreram de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte que apurou infrações à legislação tributária, conforme segue:

“Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007, 06/2007, 09/2007, 12/2007, 03/2008, 06/2008, 09/2008 e 12/2008

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999:

Art. 530, inciso III, do RIR/99.

#### 0001 OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE COMPRAS

Omissão de receita caracterizada pela falta de escrituração de compras. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal o contribuinte efetuou compras nos anos calendários de 2007 e 2008 e não apresentou seus livros de escrituração obrigatória com o registro dos fatos, não declarou débitos em DCTF e para o ano calendário de 2008 entregou sua declaração de informações da pessoa jurídica zerada. As informações que serviram de base para o presente arbitramento foram obtidas através do arquivo digital de notas fiscais de saídas do contribuinte Belo Horizonte Refrigerantes Ltda - CNPJ 02.091.715/0002-03, onde constam as compras do contribuinte naquele ano. O Termo de Verificação Fiscal é parte integrante deste Auto de Infração.”

Foram lavrados também os termos de sujeição passiva solidária, de fls. 643 a 654 indicando os senhores Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Maria Torres de Freitas Bicalho, Rosilene Bicalho, Vanei Afonso de Souza e Valdez Antonio Barbosa Maciel.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 655 a 683, apresenta os fundamentos dos lançamentos e da indicação de sujeição passiva solidária, destacando-se os trechos a seguir transcritos.

#### FUNDAMENTOS DOS LANÇAMENTOS

“5. Da Incompatibilidade Entre os Valores Declarados à RFB e as Compras Apuradas Pela Auditoria Fiscal.

Juntamente com Termo de Início de Fiscalização enviamos o demonstrativo "VENDAS DA BH REFRIGERANTES A MAXDRINK EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA", esse relatório foi consolidado a partir dos arquivos digitais de vendas do contribuinte BH Refrigerantes, cuja obtenção foi amparada pelos MPF 06.1.13.002011-00104-7 e 06.1.13.00-2010-00248-1. O demonstrativo apresenta as compras da Maxdrink do fornecedor BH Refrigerantes, cujos CFOPs considerados foram:

(...)

Neste relatório, as compras canceladas têm valor zerado na coluna "Nota Fiscal". Assim, verifica-se que no ano de 2007 o valor das vendas da BH Refrigerantes para a Maxdrink foi da ordem de R\$ 61.752.751,81 (sessenta e um milhões, setecentos e cinquenta e dois mil, setecentos e cinquenta e um reais e oitenta e um centavos) e para o ano de 2008 o valor de R\$ 35.948.883,25 (trinta e cinco milhões, novecentos e quarenta e oito mil, oitocentos e oitenta e três reais e vinte e cinco centavos).

Em relação às DIPJ, não houve apresentação para os anos calendário de 2007 e 2009. Para o período auditado, a única declaração processada é a de número 1641022 do ano calendário de 2008, anexa a este processo, e cuja forma de tributação se deu pelo lucro presumido.

Na DIPJ de 2008, verifica-se que não há qualquer valor declarado. A ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda Sobre o Lucro Presumido, apresenta todos os trimestres com valores zerados, embora tenha havido compras de valores próximos a trinta e seis milhões de reais apenas para um fornecedor naquele ano. Sequer as informações previdenciárias da Ficha 64 foram preenchidas. A DIPJ processada é apenas uma declaração de cadastro, não trazendo qualquer informação quantitativa das operações da empresa. Nada obstante, a DIPJ foi apresentada em valores zerados para, SMJ, omitir suas operações. Nos anos de 2007, 2008 e 2009, foram identificados pagamentos de tributos nos sistemas internos da RFB, relacionados à retenção na fonte. Esses pagamentos, de valores diminutos, assim como a DIPJ de 2008 e a ausência das demais, não representam a efetividade de operações da empresa no ano. Também não foram entregues as DCTF<sup>9</sup> e DACON<sup>10</sup> dos anos em análise.

(...)

## 9 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, portanto, que nos anos de 2007 e 2008 a empresa omitiu receitas que deveriam compor as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Como o contribuinte não apresentou a escrituração contábil e fiscal de acordo com as normas vigentes, efetuamos os cálculos dos impostos e contribuições devidos com base nas informações obtidas de terceiros, neste caso a BH Refrigerantes Ltda — CNPJ 02.091.715/0001-22, empresa que é do próprio grupo econômico da Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda.

Restaram ainda comprovados a entrega de declaração de conteúdo falso à RFB, a omissão de entrega de declarações e o uso de interpostas pessoas nos atos constitutivos, razões pelas quais atribuímos a responsabilidade solidária aos sócios Sra. ROSEANA DE FÁTIMA BICALHO LOURENÇO, CPF 491.102.096-20; Sra. ROSILENE BICALHO, CPF 806.436.806-59; Sra. MARIA TORRES DE FREITAS BICALHO, CPF 023.781.976-75; Sr. ROGÉRIO LUIZ BICALHO, CPF 761.465.706-30, Sr. VANEI AFONSO DE SOUZA - CPF 525.737.026-34 e Sr. VALDEZ ANTONIO MACIEL, CPF 312.405.266-87, que serão representados ao Ministério Público Federal

para providências em razão das condutas que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária.”

## FUNDAMENTOS DA INDICAÇÃO DE SUJEIÇÃO PASSIVA

### “2. Cadastro Fiscal

O quadro societário informado à RFB no CNPJ é constituído pelo Sr. Valdez Antonio Barbosa Maciel - CPF 312.405.266-87, com participação societária de 99% do capital social, sendo este o administrador da empresa, e pelo Sr. Vanei Afonso de Souza -CPF 525.737.026-34 com participação de 1% do capital social da fiscalizada.

Essa situação societária informada à RFB não retrata a veracidade dos fatos, os reais sócios são os demonstrados no próximo tópico deste Termo Fiscal. Os senhores Valdez e Valnei atuam ou atuaram na empresa apenas como pessoas interpostas. A título ilustrativo, sem tecer maiores comentários, abaixo a situação fiscal desses supostos sócios.

O Sr. Valdez não apresentou DIRPF para o ano calendário de 2007. Para o ano de 2008, não informou rendimentos tributáveis de pessoa jurídica, tendo informado ter recebido R\$17.400,00 de pessoas físicas e informou que é sócio da empresa Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda. No ano calendário de 2009 declarou suas informações fiscais com as mesmas características de 2008 e seu rendimento foi de R\$18.800,00. No ano de 2010, sequer declarou rendimentos. Note-se que além dos baixíssimos rendimentos inversamente proporcionais às compras da Maxdrink da qual atua como sócio (Omissão de compras R\$ 61.752.751,81 em 2007 e R\$ 35.948.883,25 em 2008), sequer foi informada qualquer participação societária nesta empresa.

Quanto ao Sr. Vanei a situação fiscal não é muito diferente. Seus baixos rendimentos declarados não se comunicam com os vultosos valores omitidos pela empresa e apurados por esta fiscalização. No ano calendário de 2010, declarou ter recebido rendimentos da Distribuidora Pequi Ltda e da Maxdrink. Na ficha de bens e direitos, informou ter participação societária somente na empresa Distribuidora Wandel Ltda - CNPJ 04.616.545/0001-88 no valor de R\$ 15.000,00. Nos anos de 2008 e 2009 declara ter recebido rendimentos de pessoas físicas e não informa qualquer participação societária na empresa Distribuidora Pequi Ltda. Para o ano calendário de 2007 não há entrega de declaração.

### 3. Responsabilidade Solidária

De acordo com o contido no artigo 135 do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Uma vez que a presença dos Srs. Valdez e Valnei nos atos societários da empresa não tem função outra a não ser encobrir os reais sócios da fiscalizada e com isso assumir para si a responsabilidade pelos atos praticados com o fim precípuo de fraudar o recolhimento de tributos federais, além das cominações penais que, em tese, caracterizam crime contra a ordem tributária, responderão estes sócios e os de fato pelas ingerências cometidas na administração do contribuinte.

Portanto, antes de adentrarmos nas irregularidades apuradas nesta auditoria, é necessário estabelecer um elo entre os reais sócios do fiscalizado, a fiscalização encerrada em 2006, os sócios de direito e as repercussões dos julgamentos administrativos dos autos de infração que foram impetrados no contribuinte e nas empresas que operaram os esquemas de sonegação fiscal criado.

Em novembro de 2006, a RFB autuou o contribuinte por irregularidades na apuração e recolhimento de tributos federais (IRPJ - CSLL - PIS - COFINS).

Naquele mesmo Auto de Infração ficou comprovada a relação societária e financeira existente entre este contribuinte e membros da "família Bicalho": ROSEANA DE FÁTIMA BICALHO LOURENÇO, CPF 491.102.096-20; ROSILENE BICALHO, CPF 806.436.806-59; MARIA TORRES DE FREITAS BICALHO, CPF 023.781.976-75; ROGÉRIO LUIZ BICALHO, CPF 761.465.706-30.

A época dos fatos, a Maxdrink foi identificada como parte de um esquema de sonegação fiscal, onde suas operações serviram para encobrir fatos geradores de impostos e contribuições, assumir dívidas sem lastro em seu patrimônio, assumir débitos em benefício do grupo, utilizar-se de recursos não contabilizados, possuir movimentação financeira incompatível à realidade demonstrada em suas declarações e manter à margem de qualquer controle fiscal ou contábil todas as suas operações, uma vez que nenhum de seus livros de sua escrituração obrigatória havia sido apresentado à fiscalização.

Essas constatações deram origem ao processo nº 13603.720078/2006-10, e em sessão do dia 24 de abril de 2006, a Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte expediu o Acórdão nº 02-13.9354, no qual a DD Corte ateu-se em grande parte do voto em tratar da responsabilidade solidária dos reais sócios da Maxdrink. Este processo encontra-se na Procuradoria da Fazenda Nacional em Minas Gerais. A responsabilidade solidária foi atribuída aos Srs. Rogério, Roseana, Rosilene e Maria Torres que neste julgamento de 1ª instância administrativa foi acatada por unanimidade de votos, amparada pela documentação, depoimentos e verificações

realizadas pela auditoria fiscal. No relatório do Auto de Infração ficou demonstrado, além da interposição de pessoas, a relação direta entre este contribuinte e a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda, CNPJ 02.091.715/0001-22, doravante denominada BH Refrigerantes. As estreitas ligações comerciais, o conluio de interesses e a participação societária comum deixaram evidente a existência do grupo econômico que naquele ato chamou-se de Grupo Del Rey.

Acrescenta-se às conclusões acima o disposto no julgamento do processo nº 13609.720025/2006-20 do contribuinte BH Refrigerantes pelo CARF com expedição do Acórdão nº 3401-00.7265, em 30/04/2010, onde ficou assegurada a relação societária entre a família Bicalho e a Maxdrink. O fato da decisão do CARF em processo da BH Refrigerantes repercutir diretamente na Maxdrink é decorrente da participação da fiscalizada, juntamente com a BH Refrigerantes e a Distribuidora Pequi Ltda, de um esquema onde a triangulação das operações comerciais era o norte de suas operações para encobrir os

vultosos ganhos em suas operações decorrentes da sonegação fiscal do grupo.

Não se cogita a quebra do sigilo fiscal ou cadastral do contribuinte BH Refrigerantes ou mesmo o empréstimo de prova, uma vez que essas empresas se confundem, foram autuadas conjuntamente, têm decisão final administrativa declarando que pertencem aos mesmos proprietários de fato e utilizaram de recursos irregulares para beneficiarem-se do não pagamento de tributos.

Como não houve arquivamento de alteração societária na Junta Comercial e também a inexistência de alteração cadastral na RFB, mantêm-se a responsabilidade solidária da família Bicalho pelas infrações apuradas neste Auto de Infração. Ademais, cumpre-nos ainda ressaltar que, assim como não mudou o cadastro fiscal do contribuinte, também permanecem os mesmos fundamentos da responsabilização solidária, os quais num primeiro momento traçamos suas considerações com base no Auto de Infração nº 13603.720078/200610 da Maxdrink e num segundo momento, através do trânsito em julgado do Auto de Infração nº 13609.720025/2006-20 da BH Refrigerantes.

(...)

Conclui a presente fiscalização que não se faz necessária nova comprovação da ligação societária existente entre a Família Bicalho e o fiscalizado, pois nos procedimentos de auditorias anteriores, inclusive com trânsito em julgado, já ficou solidamente comprovada essa ligação através das provas acostadas aos autos. Portanto, em relação aos atos praticados com excesso de poderes pela administração, respondem solidariamente com os sócios de direito, aqueles sócios de fato, cuja ação foi plenamente comprovada. Desta forma, os atos praticados no decorrer desta fiscalização foram cientificados a todos os responsáveis solidários. Aqueles que não tomaram ciência por via postal, o foram via Edital afixados nas dependências da Delegacia da Receita Federal do Brasil de suas jurisdições.”

Inconformada com as exigências, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1042/1058, assinada pelo Senhor Valdez Antonio Barbosa Maciel, argumentando:

I – Dos /Fatos

A interessada faz uma síntese do procedimento fiscal e do lançamento.

“III - DO DIREITO

III.1 - DA INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

No caso em tela, o Auto de Infração não preenche os requisitos legais indispensáveis à sua validade, não possibilitando à impugnante o exercício pleno de seu direito de defesa, eis que a falta de informações essenciais impede o exercício do direito ao contraditório e de ampla defesa, de que decorre agressão aos princípios do devido processo legal e do Estado Democrático de Direito.

A falta de explicitação dos motivos que levaram, o Fisco a presumir que toda a mercadoria tenha sido vendida e que parte nenhuma dela tem há **ficado em estoque e de que toda a receita tenha sido omitida implica no cerceamento do direito de defesa da impugnante, já que não lhe é dado**

conhecer os motivos que ensejaram a autuação, guardados no íntimo do Fisco.

### III.2 - DA OFENSA AO ART. 142 DO CTN: NÃO IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

(...)

Encontra-se anexo ao auto de infração o nominado "Demonstrativo de Omissão de Compra.", elaborado com base nas informações prestadas ao Fisco pelo suposta fornecedora de mercadorias à impugnante.

Não há, em suas mais de cem folhas, um registro sequer que comprove a efetiva de saída recursos financeiros do caixa da impugnante, nem de sua entrada no caixa da fornecedora.

Os "pagamentos" que teriam sido feitos pela impugnante teriam sido realizados através de "encontro de contas" (Anexo III), ou não o foram porque lançados em "contas a receber" ou em conta "transitória de fornecedor".

Ora, considerando que o presente lançamento abrange toda a suposta movimentação da impugnante nos anos de 2007 e 2008, não é crível que ela tenha recebido gratuitamente por dois anos as mercadorias vendidas adquirente, sem que efetivamente as tenha pagado. Se verdade fosse, trata-se-ia de verdadeira doação.

Quer isso dizer, que se valeu o Fisco de dados não confiáveis e da presunção de que corretas seriam as informações prestadas por terceiros para a apuração de ocorrência de fatos geradores e da base de cálculo, em detrimento da declaração fornecida pela impugnante de que, nos exercícios de 2007 e 2008, sua receita foi ínfima de forma que seu lucro foi apurado de forma presumida.

### 111.3 - DA INAPLICABILIDADE DAS MULTAS DA FORMA PRETENDIDA PELO FISCO - INFRINGÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Data venia, mesmo havendo previsão legal, ditas sanções caracterizam a negação do princípio milenar da gradação da penalidade, isto é, a penalidade deve ser medida, levando-se sempre em conta, a natureza e as circunstâncias da falta cometida.

(...)

Resta evidente, portanto, que a aplicação de multa não pode violar o princípio do Não-confisco e é obrigada a observar a Capacidade Contributiva da Impugnante, devendo ser decotada do Auto de Infração, isso na impensável hipótese do tributo ser realmente considerado devido.

### III.4 - DA INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE/ RAZOABILIDADE

Não obstante, em homenagem ao princípio da eventualidade, vem a Impugnante combater a exigência de multa isolada, porque é excessivamente onerosa, desproporcional e, portanto, flagrantemente ofensiva aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

(...)

No caso versado, conforme se vê no Auto de Infração, as multas correspondem a grande parte do Auto de Infração, ou seja, chegando a valores superiores ao próprio principal.

(...)

Há verdadeira subversão entre os fins e os meios e, embora legal, a exigência de multa isolada nestes patamares fere o princípio da razoabilidade, porque há inadequação, desproporcionalidade, entre o quantum das multas aplicadas e o quantum do imposto cujo recebimento se busca viabilizar através do Auto de Infração ora combatido.

(...)

Dessa forma, na hipótese de não prevalecer a improcedência do AI, requer supressão da multa ou sua redução para o patamar mínimo.

### III.5 — Da Multa Qualificada - Inexistência dos Requisitos Legais para Sua Aplicação

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Lançadora aduz que a Autuada agiu dolosamente, visando impedir ou retardar a ocorrência e o conhecimento dos fatos geradores da obrigação tributária, através da prática de sonegação e fraude previstas nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502/64.

Entretanto, o enquadramento realizado pela fiscalização exige análise detida, eis que tal acusação somente merece prosperar em caso de provas inequívocas, que impossibilitem a existência de qualquer dúvida sobre a conduta dolosa da Impugnante.

(...)

Isso porque o ponto de partida do raciocínio do Fisco é o de que a impugnante ao apresentar declaração de que apurou o imposto com base no lucro presumido, omitiu as receitas provenientes das vendas que fizera a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.

Ora, o Fisco presume que as informações prestadas por terceiros seriam bastante para infirmar a certeza e veracidade das declarações da impugnante, sem que tenha tomado o cuidado de confrontá-las com a realidade e de verificar qual delas é a correta.

E mais, tomou a suposta inexatidão da declaração prestada pela impugnante como motivo a ensejar agravamento da multa, ...

#### Item IV – DO PEDIDO:

“Ante ao exposto, requer que seja julgada procedente a presente impugnação para cancelar o lançamento tributário, tendo em vista que tem como fundamento declaração prestada por terceiro, não levada ao conhecimento da impugnante e que não mereceu qualquer verificação de autenticidade por parte do Fisco, que a presumiu verdadeira o bastante para infirmar a declaração entregue pela Impugnante, de que resultam graves ofensas ao princípio do contraditório e de ampla defesa e da não-presunção em matéria tributária, ou se assim não entender o duto colegiado, que seja reduzida a multa seu patamar mínimo, dado que, além de ser ofensiva ao princípio da proporcionalidade e

razoabilidade, foi majorada sem que estivessem presentes os requisitos legais da fraude ou da sonegação.”

Apresentam-se, ainda, a impugnação conjunta das Senhoras Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilente Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho e do Senhor Rogério Luiz Bicalho, (fls. 1075/1089), indicados como responsáveis solidários, argumentando, basicamente, que,

“não tendo sido apontado no auto de infração o ato que teria sido praticado em contrariedade à lei nem quem o teria praticado, é ilegal e arbitrária a atribuição de responsabilidade tributária solidária indistintamente a todo e qualquer dos impugnantes.”

Afirma ainda que o fisco busca se valer de conclusões a que teria chegado nos autos de processo que ainda se encontra pendente de julgamento referente a anos calendários anteriores. Acrescenta que a falta de pagamento de tributos não seria suficiente para tipificar responsabilidade solidária.

Por fim, registre-se que, às fls. 1097, encontra-se despacho informando a apensação do processo 13603.720480/2012-23. Com exceção da Representação Fiscal para Fins Penais, de fls. 2 a 8, todas as peças do processo apensado encontram-se no 13603.720477/2012-18, ora em julgamento.”

O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte e pelos Responsáveis Solidários pelos fundamentos sintetizados na ementa acima transcrita.

No que interessa a essa instância recursal, o acórdão recorrido, por maioria de votos, manteve a responsabilidade solidária das pessoas físicas recorrentes, sob o fundamento de que a sujeição passiva solidária das pessoas físicas arroladas já teria sido reconhecida por decisão definitiva na instância administrativa (Ac. 3401-00.726), cujo teor, embora se refira a fatos geradores passados, mereceria ser aplicado nesse caso ante a “falta de provas de que a preexistente situação da pessoa jurídica houvesse mudado em 2007 e 2008” (no particular, vale citar que, no TVF, a Fiscalização faz referência ao fato de que não houve arquivamento de alteração societária na Junta Comercial ou alteração cadastral na RFB em relação à Contribuinte)<sup>1</sup>.

Conclui, ao final, pela correção da aplicação ao caso dos artigos 124, I, 135, I e III do CTN.

Em sede de recurso voluntário, os Responsáveis Solidários reproduzem suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à improcedência da imputação de sujeição passiva às pessoas físicas recorrentes **(i)** por força da ausência de prova a respeito das circunstâncias que autorizariam tal imputação (notadamente, o exercício dos poderes inerentes aos sócios-gerentes da Contribuinte). Segundo os Recorrentes, a Fiscalização teria presumido tais circunstâncias com base em fatos passados (2002), sem a adequada prova de sua contemporaneidade com os fatos geradores lançados (2007/2008), e em contradição com a própria decisão administrativa utilizada para a manutenção da sujeição passiva; **(ii)** por força da ausência de indicação específica da autoria e da materialidade do ato praticado em contrariedade à lei que faria surgir a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN, sendo certo que a mera inadimplência não é causa de imputação de sujeição passiva à pessoa

<sup>1</sup> O voto vencido do acórdão recorrido afastava a sujeição passiva tributária pelo fato de, em síntese, a Fiscalização não ter feito prova sobre a manutenção do status quo à época da ocorrência dos fatos geradores lançados.

física; (iii) por força da inoccorrência de situação fática que permita a aplicação do art. 124, I do CTN, notadamente a prática conjunta (com a Contribuinte) da situação configuradora do fato gerador dos tributos lançados.

A Contribuinte não interpôs recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, pelo que dele se toma conhecimento.

Conforme salientado em sede de relatório, os Recorrentes impugnam o termo de responsabilidade tributária solidária (“Termo”) sob o fundamento de que as provas colhidas pela Fiscalização seriam insuficientes para caracterização de tal responsabilidade.

Antes de adentrar especificamente no exame das circunstâncias que justificaram a imposição de sujeição passiva tributária aos Recorrentes, cumpre salientar que não procede a pretensão da Fiscalização de atribuir responsabilidade solidária entre a Contribuinte e os Recorrentes à luz do art. 124, I do CTN.

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”.*

Dada a amplitude e generalidade da expressão “interesse comum”, esta (expressão) não pode ser tomada em acepção vulgar ou identificada em situações em que se aponte popularmente a existência de “interesse comum”. Fosse admitida a responsabilidade dos sócios/administradores apenas por alegado “interesse comum no fato gerador”, seria desnecessária a previsão do art. 135 do CTN, por exemplo, pois se desconhece hipótese em que sócios ou administradores não tenham “interesse” nas operações realizadas pelas empresas por eles administradas.

A expressão “interesse comum” há de ser considerada somente nas situações em que existente a comunhão da posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, tal como ocorre, por exemplo, entre condôminos em relação aos tributos incidentes sobre o imóvel de sua propriedade ou entre herdeiros em relação aos tributos devidos pela sucessão *causa mortis*. Em outros termos, somente pode ser responsabilizado solidariamente com base na lei o participante do fato gerador que tenha ocupado o mesmo pólo ou exercido a mesma atividade efetivada pelo contribuinte eleito pela lei. Nesse sentido, é o entendimento do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o conceito de “interesse comum”<sup>2</sup>, *verbis*:

*“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da*

*solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como o sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum. (...)*

*Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributário, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”*

Compartilhando deste entendimento, LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI<sup>3</sup> afirma:

*“Cabe ressaltar que a disposição genérica, ‘interesse comum’, adotada pelo legislador do CTN, não é suficientemente, adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os participantes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas é o sujeito passivo da obrigação.*

*Exemplo dessa situação ocorre na prestação de serviços em que haja incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, sendo o prestador e o tomador dos serviços partícipes do correspondente fato gerador, com evidente interesse comum na realização e obtenção dos serviços, respectivamente, e assim mesmo o sujeito passivo está somente na pessoa do prestador de serviços. Portanto, há interesse comum na situação que constitui o fato gerador, mas não há solidariedade passiva, visto que não existe mais de um sujeito passivo na relação tributária.*

*Feita essa breve ressalva quanto à imprecisão da utilização da expressão ‘interesse comum’, faz-se necessário abordar situação em que fica configurada a solidariedade passiva. Também em relação ao próprio ISS, há situação que evidencia a solidariedade, consubstanciada na existência de uma ou mais pessoas na qualidade de prestadoras de um único serviço para o mesmo tomador, ficando nítida nesse caso a presença de vários*

sujeitos passivos na mesma relação tributária, solidariamente obrigados em relação ao cumprimento da prestação tributária.”

Na mesma linha de entendimento, o Prof. SACHA CALMON DE NAVARRO COELHO ao comentar o art. 124, I do CTN, ensina<sup>4</sup>, *verbis*:

*“Em direito tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários ‘pro-indiviso’ de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).”*

LUCIANO AMARO<sup>5</sup> também é taxativo em relação às situações que importam no reconhecimento do interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, *verbis*:

*“(…) o fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (p. ex., a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão em lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição.” (…)*

*O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se, em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos estariam ocupando, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar do contribuinte).”*

O Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar que o *“interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible”*, conforme julgado abaixo, *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ... 7. Conquanto a expressão ‘interesse comum’ - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma*

<sup>4</sup> “Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66)”, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 285,

*interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: ‘... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.’ (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.** 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, **uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de***

*leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. ... 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.” (REsp 884.845/SC (2006/0206565-4), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, DJe 18/02/2009 – grifos nossos).*

A responsabilização pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado – sejam eles de fato ou de direito – é excepcional e condicionada à presença dos requisitos estabelecidos no art. 135, III do CTN, qual seja: prática de atos com excesso de poder ou infração da lei, estatuto ou contrato social. Diferentemente do que ocorre com o art. 124, I do CTN, **tal responsabilização tem natureza subsidiária em relação ao devedor principal** e, portanto, não permite à Fazenda Nacional inserir o nome do sócio/administrador originariamente na CDA em litisconsórcio com o contribuinte.

Assim, afasta-se a pretensão da Fiscalização de atribuir *sujeição passiva solidária* aos Recorrentes.

Diferentemente do quanto alegado pelos Recorrentes, estão presentes as circunstâncias autorizadoras da imputação de sujeição passiva na forma do art. 135, III do CTN. A hipótese de ***infração à lei*** de que trata o referido dispositivo legal - citado nos Termos de Sujeição Passiva - encontra-se adequadamente demonstrada pela Fiscalização, ante **(a)** a comprovada e significativa omissão de receitas da Contribuinte, sequer contestada pela Contribuinte ou pelos responsáveis em grau de recurso; e **(b)** a incontroversa ausência de escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica, de realização obrigatória na forma da legislação tributária e comercial. Não se trata de mera inadimplência, pois, mas efetiva sonegação tributária.

Importa saber, contudo, se tais condutas podem ser imputadas aos Recorrentes na condição de sócios-gerentes da Contribuinte.

A resposta é afirmativa.

Sobre os fatos que relacionam os Recorrentes à Contribuinte e outras empresas de seu “grupo econômico”, pede-se vênia para transcrever trecho do exaustivo voto de Relatoria do Ilmo. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, acolhido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF por meio do Ac. 3401-00.726, *verbis*:

#### 6— Da responsabilização solidária das pessoas físicas

A indústria *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* foi constituída em 1997, pela Sra. Roseana de Fátima Bicalho Lourenço e Conceição Martins, para produzir e comercializar os refrigerantes da marca Del Rey, cuja marca pertencia ao seu irmão, Rogério Luiz Bicalho. A sociedade era gerida pela Sra. Roseana de Fátima Bicalho Lourenço. A outra sócia era uma dona de casa, mera figurante no contrato social, nunca tendo participado dos negócios da empresa, razão porque a sua responsabilidade foi excluída pela fiscalização.

A indústria foi erguida em um terreno da mãe deles, Sra. Maria Torres de Freitas Bicalho, que sucedeu a sócia figurante, Conceição Martins, a partir de 1998, ano seguinte ao de fundação da empresa. Da mãe era também parte dos veículos utilizados pela empresa, tendo esta atuado, também, como fiadora em algumas operações das empresas, inclusive no contrato de locação do imóvel onde **funcionada a Distribuidora Pequi Ltda.**

Em 1999, na 3ª alteração contratual, as sócias se retiraram, passando suas cotas para a empresa RV Participações Ltda. (99%), representada pelo irmão de Roseana de Fátima, o Sr. Rogério Luiz Bicalho, e Evandro Gabriel de Faria (1%). As sócias anteriores, mãe e irmã de Rogério continuaram como sócias de fato, mas a sociedade começou a ser gerida em conjunto por Roseana e Rogério, ela gerente de fato e ele de direito.

Em abril de 2002, na 8ª alteração contratual, a gerência da empresa passou a ser exercida pelo Sr. Wandercharles Antonio Brito de Faria, sócio majoritário da sócia majoritária da Belo Horizonte Refrigerantes, RV Participações. Este senhor é filho do outro sócio da RV Participações, Sr. Evandro Gabriel de Faria. Nesta mesma data, houve registro contábil de cisão parcial, com transferência de ativos.

No início de 2004, filial e matriz trocaram de endereço entre si. Em meados deste ano houve registro na junta comercial da cisão parcial, com versão de parte do patrimônio para a empresa Ribeirão das Neves Indústria de Bebidas Ltda., retirando-se da sociedade o sócio Evandro Gabriel de Faria. Esta operação de cisão não foi registrada na contabilidade, assim como a anterior não fora registrada na junta comercial.

Segundo apurou a fiscalização, após a cisão de 2004, a empresa *Maxdrink* efetuava a distribuição dos refrigerantes, mediante fretes contratados da empresa Ribeirão das Neves. Muitos dos caminhões utilizados nas operações antes pertenciam à *Belo Horizonte*. Os motoristas eram e continuaram a ser empregados da Distribuidora Pequi, pagos pela *Maxdrink*, que também se responsabilizava pela manutenção dos veículos.

A Belo Horizonte adquiriu caminhões Volkswagen por meio de operações de financiamento Finame, transferindo a propriedade e obrigações financeiras para a empresa Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda., representada pelo Sr. Rogério Bicalho e Sra. Roseana de Fátima Bicalho.

Na documentação referente à cisão de 2004, consta indicação de que a parte, remanescente da empresa Belo Horizonte Refrigerantes seria imediatamente incorporada pela empresa Comércio de Alimentos Bom Preço Ltda., empresa que não estava em atividade, com última declaração de rendimentos entregues a SRF em 2002. Em 31/05/2004, a contabilidade da Belo Horizonte indicava um prejuízo da ordem de trinta e sete milhões de reais e um patrimônio líquido negativo, da ordem de trinta milhões de reais.

Além de todos estes fatos, a fiscalização demonstrou e comprovou, no TVF, um grande número de outras provas indiciárias, como por exemplo:

- o imóvel onde funcionava a RV Participações Ltda. pertencia ao ex-marido da Sra. Roseana Bicalho;
- até abril de 2002, o Sr. Rogério Bicalho era sócio da RV Participações;
- a RV Participações entregou as declarações zeradas nos anos-calendários de 2002 e 2003 e não as entregou para os anos-calendários de 2004 e 2004 (sic);
- a Sra. Roseana Bicalho era sócia da Refribelô Ltda., que atuava no esquema antes da constituição da Distribuidora Pequi Ltda. e da Maxdrink;
- no ano de constituição da Belo Horizonte (1997), a Refribelô foi passada para sócio "laranja", Sr. Valter Barbosa Maciel, empregado de Rogério Bicalho, que também foi sócio da RV Participações Ltda.;

- antes da Refi-ibelô, a família Bicalho atuava com a empresa Lunar Empreendimentos Ltda., registrada em nome de interpostas pessoas, foi fiscalizada diversas vezes, sendo lavrado autos de infração de vulto;

Comprovam a existência do chamado Grupo econômico "Dei Rey", ainda, vários depoimentos prestados por ex-empregados e ex-sócios em ações trabalhistas movidas contra as empresas envolvidas.

O Sr. Vanei Afonso de Souza é proprietário da Distribuidora Pequi, juntamente com seu irmão Wanderley Cardoso de Souza, e sócio cotista (1%) da Maxdrink. O outro sócio da *Maxdrink*, Sr. Valdez Antonio Barbosa Maciel, detentor de 99% do capital, outorgou procuração com plenos poderes para o Sr. Vanei administrar a sociedade.

De acordo com o TVF, o Sr. Valdez Antônio Barbosa Maciel foi sócio fundador da Distribuidora Pequi até 21/11/2001. Também foi sócio fundador da Maxdrink e, até então, continuava sendo sócio com 99% das cotas.

Ainda segundo consta do TVF, o Sr. Vanei Afonso de Souza é sócio da Distribuidora Pequi desde 27/03/2001, tomando-se sócio majoritário, detendo 99% das cotas do capital social e poderes exclusivos de gerência da sociedade empresária, em 21/11/2001.

Também figura como sócio da Maxdrink, que foi constituída em 30/04/2001, possuindo procuração, outorgada pelo Sr. Valdez, com amplos poderes para administrar a empresa desde 03/01/2002. Em contrato de locação de imóvel, representou a *Maxdrink*, tendo sido anotada a existência de mandato com poderes para administrar a empresa, conforme procuração de 07/03/2003, registrada no livro 366, do 1º Ofício de Notas de Contagem/MG.

Concluiu ainda a fiscalização que, além das três empresas acima citadas, fazem parte do "Grupo Del Rey" as seguintes empresas: Ribeirão das Neves Indústria e Comércio de Refrigerantes Ltda., RV Participações Ltda., Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda., Ace Plus Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda. e TA Indústria de Produtos Alimentícios Ltda.

Podem ser destacados alguns registros a respeito dessas empresas feitos no TVF, conforme se passa a explicitar.

Seja em função de uma alegada participação societária, seja pela versão do patrimônio, o que desponta dos fatos é a estreita relação entre as empresas Belo Horizonte Refrigerantes, RV Participações, Rezinho e membros da família Bicalho, que se faz mais uma vez presente.

Quanto às DIPJ, há um traço em comum a essas diversas empresas, qual seja, em quase a totalidade dos casos, as declarações não foram apresentadas ou os campos de preenchimento estavam "zerados":

- a Ribeirão das Neves Indústria e Comércio de Refrigerantes Ltda. entregou a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2004, opção pelo Lucro Real, com todos os valores zerados; a DIPJ/2005, Lucro Real, também foi informada com todos os valores zerados;

- a Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda. entregou a DIPJ relativa ao exercício 2003 (ano-calendário —AC - 2002), com os valores todos zerados; a DIPJ relativa ao exercício de 2004, AC 2003, também foi informada com os valores

zerados; a DIPJ relativa ao exercício 2005 (AC — 2004) também; a DIPJ/2006 (AC — 2005) apresenta receitas declaradas nos 3º e 4º trimestres;

- a ACE PLUS Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda. não apresenta DIPJ desde o exercício de 2004; -

- a RV Participações encontra-se omissa da entrega das DIPJ relativas aos exercícios 2005 e 2006; quanto aos exercícios de 2003 e 2004, entregou as declarações com os valores todos zerados.

Apresentado um resumo das constatações feitas pela fiscalização no tocante a mencionadas empresas, pode-se concluir que as operações realizadas, notadamente no que respeita aos processos de cisão implementados, às aquisições de veículos, aos pagamentos de notas fiscais e de viagens, não podem ser explicadas como transações estritamente comerciais, como pretendem os impugnantes.

**Os próprios registros nos órgãos competentes, quando muito, atestam a correção das operações apenas no aspecto formal, mas não respondem aos questionamentos que surgiram das investigações levadas a efeito pela autoridade fiscal, que atestam a existência de um grupo de empresas atuando de forma coordenada, sendo comum às empresas implicadas a total desídia com o trato das questões tributárias na esfera federal.**

Com referência ao relato feito pela fiscalização quanto a informações prestadas em 10/08/2005 por porteiro da **Maxdrink** (que, segundo os impugnantes, sequer teria sido identificado), **bem como a constatação da existência de um cartaz no estabelecimento da empresa assinado pelo setor de "RH — Refrigerantes Dei Rey"**, que anunciava seleção de pessoal, tais elementos constituem informações iniciais colhidas pela autoridade fiscal, servindo como indicio do **envolvimento de membros da família Bicalho nos negócios da autuada e da existência do grupo de empresas atuando de forma coordenada.**

Na diligência realizada na filial da Distribuidora Pequi (fls. 82/83), em 26/08/2005, **os funcionários que atenderam a fiscalização (Rondinelli Pereira Viana e Girlaine Ferreira da Rocha) declararam que conhecem os donos da fábrica de refrigerantes, a Belo Horizonte Refrigerantes, quais sejam: Rogério Luiz Bicalho, Roseana Bicalho (Aninha) e Rosilene Bicalho. Afirmaram ainda que esses proprietários podem ser encontrados na sede da filial da Maxdrink e que as notas fiscais emitidas pela Pequi são para "acobertar a saída dos refrigerantes da fábrica"**, fato testemunhado pelas autoridades fiscais *in loco*.

Os defendentes procuram desqualificar estes depoimentos, ressaltando que o fato de os Srs. Rogério Luiz Bicalho e Roseana de Fátima Bicalho Lourenço serem sócios da empresa Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda., detentora da marca e das máquinas cedidas para a Belo Horizonte Refrigerantes, e freqüentarem mensalmente as unidades prestadoras de serviços e distribuidoras, pode levar funcionários mais humildes a confundir a situação societária. Para se contrapor a esses depoimentos, citam trechos do TVF relativamente a declarações prestadas por Fabrício Gualberto de Moraes, Rones Magalhães, Robson dos Santos Silva, do próprio Rondinelli Pereira Viana e de Wandercharles Antônio Brito Faria.

Neste ponto, e diante da contestação da Recorrente de que esses depoimentos foram contraditados pelos seus próprios depoentes mediante declarações feitas em Cartório, só tenho a lamentar que essas pessoas tenham violentado seus próprios princípios morais e cedido a sabe-se-lá que tipo/de constrangimento para **desdizerem-se a si próprias diante de um Tabelião. Aliás, o que chama a atenção**

nessas contra-declarações é o seu estilo, o seu formato, as expressões utilizadas, o que denota a existência de quase que um "ditado" adremente preparado pelas pessoas diretamente interessadas nos "desmentidos".

Assim, a exemplo do que ocorre no direito penal, fico com a primeira verdade, qual seja, aquela que, de forma espontânea fora prestada ao Fisco e/ou à Justiça do Trabalho quando das reclamações de cunho trabalhistas intentadas contra o Grupo Dei Rey.

**O que sobressai dos depoimentos colacionados, de parte a parte, é o grau de ligação entre as empresas envolvidas (Belo Horizontes Refrigerantes, Distribuidora Pequi e Maxdrink) e os Srs. Rogério, Roseana e Rosilene, todos da família Bicalho.** Uns estabelecendo uma ligação mais íntima, condizente com a formação do grupo econômico e com a participação direta de membros da família Bicalho nos negócios dessas empresas; outros evidenciando uma relação puramente comercial.

Este grau de envolvimento vai ficando mais nítido na medida em que se analisam as demais provas que compõem o processo, lembrando que a fiscalização não baseou seu trabalho única e exclusivamente nos depoimentos colhidos.

Somente a análise do conjunto probatório pode levar à formação da convicção da existência do citado grupo econômico e da sujeição passiva solidária, com reflexos também na motivação para a qualificação da multa de ofício aplicada aos lançamentos.

Quanto ao fato de o Sr. Rogério Luiz Bicalho figurar como sócio da empresa Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda., detentora das marcas industrializadas pela Belo Horizonte Refrigerantes, diferentemente da alegação dos impugnantes, a situação descrita não explica a frequência com que o Sr. Rogério era visto nesta última empresa, nem as transferências dos veículos e a condição de devedor solidário por ele assumida em relação a obrigações da Belo Horizonte Refrigerantes.

No tocante à propriedade da marca, a fiscalização ressaltou no TVF que a marca de refrigerantes Del Rey, conforme pesquisa na página da Internet do INPI, está registrada em nome da Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.

Os impugnantes anexaram documentos pertinentes à "Registro de Marcas", que identificam no cabeçalho o seguinte título: "Processos de Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda. junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial". Entre os diversos processos, constam dois com a marca "Del Rey", que receberam o número 820948535 e 825762022. Como o § 1º do art. 143 do RIPI/2002 dispõe que o IPI-Bebidas é devido tanto pelo estabelecimento industrializador por encomenda quanto pelo encomendante, a fiscalização concluiu que o industrializador - Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. - e a encomendante — Distribuidora Pequi Ltda. — utilizaram-se indevidamente do regime de suspensão do imposto.

**A fiscalização concluiu, em face da investigação levada a efeito em várias empresas vinculadas à família Bicalho, em especial, nas empresas Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., Distribuidora Pequi Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda., que elas formam um grupo societário de fato, atuando na indústria e comércio de refrigerantes. A Belo Horizonte é fornecedora exclusiva da Distribuidora Pequi (antes era da Refribelô) e esta, por sua vez, é fornecedora exclusiva da Maxdrink.** Isto foi o que declararam os

gerentes de empresas do grupo Srs. Vanei Afonso de Souza e Wandercharles Antonio Brito de Faria.

A Rezinho Consultoria e Empreendimentos Ltda. seria a "holding" informal do grupo, uma vez que não participa do capital das demais empresas mas detém a maior parte do patrimônio da Belo Horizonte Refrigerantes, por meio da RV Participações. A Ribeirão das Neves Indústria e Comércio de Refrigerantes Ltda. efetua o transporte dos refrigerantes e detém a frota de veículos que antes pertencia à Belo Horizonte Refrigerantes.

Por todos os fatos expostos no TVF, **a fiscalização concluiu e comprovou por testemunhos e declarações que os proprietários de fato das empresas Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. Distribuidora Pequi Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações são: ROGÉRIO LUIZ DE FREITAS BICALHO, ROSEANA DE FÁTIMA BICALHO LOURENÇO, ROSILENE BICALHO e MARIA TORRES DE FREITAS BICALHO**, que permaneceram vinculados a elas de forma irregular, em conluio com os sócios de direito da fiscalizada, Evandro Gabriel de Faria e Wandercharles Antonio Brito de Faria.”

Com razão o voto condutor do acórdão recorrido ao afirmar que, consideradas as particularidades do caso, incumbiria aos Recorrentes fazer a prova de que a situação de fato reconhecida no precedente acima foi alterada nos anos subseqüentes. É inverossível a assertiva de que terceiras pessoas poderiam ter substituído os Recorrentes no desenvolvimento de sua atividade empresarial, especialmente se considerado o constante e expressivo volume de negócios realizados pelas empresas. Como bem ressaltado pelo acórdão:

*“Para que se considerasse improcedente a responsabilização destes impugnantes, seria imperativo que a situação passada houvesse mudado: que, neste interregno, os sócios de jure houvessem se tornado sócios de facto; que a sociedade MAXDRINK EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. tivesse deixado de ser um mero anteparo jurídico para as atividades de BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA; e que MAXDRINK tivesse começado a desenvolver suas atividades de uma forma minimamente consentânea com uma empresa que movimentava dezenas de milhões de reais. Ao contrário, os autos revelam uma situação absolutamente anômala: os sócios de jure mostraram-se inalcançáveis por via postal, tornando-se necessária sua intimação do Termo de Início de Fiscalização por meio de edital (fl. 665); a pessoa jurídica atuada não exibiu os livros e documentos exigidos pela legislação, obrigando os Autores do Feito a arbitrar o seu lucro; ademais, esta mesma pessoa jurídica apresentou, em 2009, uma DIPJ (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica) inteiramente divorciada da realidade (fls. 323 a 330) e, em 2008, deixou simplesmente de apresentá-la; e, por fim, ela serviu, como dantes, de cômodo anteparo jurídico para as atividades de BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA., agora com a intermediação da sociedade ON TIME FACTORING (fls. 677 e 678)”.*

Improcede, por fim, a alegação da Contribuinte de que (a) a sujeição passiva decorreu de mera presunção da Fiscalização ou de que (b) citado precedente jurisprudencial seria contraditório com a imputação desses autos. Conforme se constata da transcrição do

precedente supra e do Termo de Verificação Fiscal que instrui os lançamentos, a sujeição passiva decorre de longa investigação da origem e do modo das atividades desenvolvidas pela Contribuinte e empresas a ela relacionadas. O precedente jurisprudencial, longe de infirmar essa conclusão, a ratifica, inclusive no presente caso, conforme se constata dos trechos destacados na transcrição supra.

### **(v) Dispositivo**

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento para que a sujeição passiva tributária imposta aos Recorrentes tenha caráter subsidiário em relação à Contribuinte, e não solidário como estabelecido originariamente nos Termos de Sujeição Passiva.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Redator Designado

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à natureza da responsabilidade decorrente art. 135, III do CTN: enquanto o voto vencido a considerava subsidiária em relação ao devedor principal, entendi ser com ele solidária. Ao final da discussão, o entendimento a favor da solidariedade prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Transcrevo os dispositivos legais necessários à discussão:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

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

*(...)*

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

Apesar de conhecer os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais no sentido defendido no voto vencido, e até aqueles que afirmam se tratar de responsabilidade pessoal e exclusiva do terceiro, penso serem melhores os argumentos do Parecer/PGFN/CRJ/CAT/nº 55, de 14 de janeiro de 2009, que concluem que o art. 135 do CTN trata de responsabilidade solidária.

O principal argumento a favor da solidariedade é que o art. 135 do CTN não prescreve que a responsabilidade dos terceiros é por substituição, e o art. 128 do CTN somente permite a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou a sua atribuição em caráter supletivo, por expressa previsão legal. Assim, no caso, não se admite interpretação extensiva da legislação, prevalecendo a obrigatoriedade tanto do sujeito passivo principal, quanto do responsável escolhido pela lei.

Além disso, o sentido dessa norma é aumentar as garantias do crédito tributário, fazendo que por ele também respondam pessoalmente os terceiros que ajam com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Já as interpretações propostas diminuem essa garantia, pois ou retiram a responsabilidade da pessoa jurídica responsável pela ocorrência do fato gerador (na tese em que a consideram pessoal e exclusiva do terceiro), ou fazem com que o terceiro apenas responda subsidiariamente (na tese do voto vencido).

Em recente decisão, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu que a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária. Transcrevo excerto do Acórdão nº 9101-001.656, julgado na sessão de 14 de maio de 2013, tendo como relator o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima:

A constatação acima, responsabilidade por ato ilícito, nos termos do CTN, art. 135, III, mostra que o interessado responde não por ser sócio, mas por praticar ato ilícito na gerência dos negócios da pessoa jurídica, como demonstrado nestes autos. Dessa forma, entendo que a reponsabilidade (sic) por ato ilícito exclui a subsidiariedade do responsável quanto à exigência do crédito tributário.

A expressão pessoalmente, inserida no caput do referido artigo, significa que a União pode cobrar imediatamente do reponsável (sic) o cumprimento da obrigação tributária.(...)

(...)

(...) trata-se de obrigações autônomas, a saber: o dever jurídico originário da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário e o dever jurídico sucessivo, decorrente de ato ilícito, de adimplir a obrigação tributária descumprida pela pessoa jurídica. As duas obrigações vinculam-se da seguinte forma: o inadimplemento da obrigação tributária da pessoa jurídica decorreu por ato ilícito de quem agiu como representante desta, na forma do preconizado no inciso III, do art. 135, do CTN.

Assim, por serem obrigações distintas, a obrigação da pessoa jurídica permanece exigível. Corrobora desse entendimento LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, que leciona:

*A grande diferença entre a regra atual (art. 135) e do dispositivo acima transcrito (art. 134) é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja*

*desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha.*

*Há quem defenda o fato da responsabilidade ser “pessoal” afastaria qualquer obrigação dos contribuintes, que ficariam, pois, exonerados. Não penso assim. A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir (sic) às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137, a ser estudado infra. Mas, quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.” (Freitas, Vladimir Passos de (Coord.) Código Tributário Nacional Comentado, 4. ed., São Paulo: RT, 2007, pp. 643-644)*

Além do mais, o art. 128 do CTN proíbe a exclusão do contribuinte sem expressa determinação legal:

(...)

Para aumentar a garantia do pagamento da obrigação tributária, nos casos elencados no art. 135 do CTN, o próprio artigo estendeu a sujeição passiva ao terceiro. A “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” contida no art. 134 do CTN não foi repetida no art. 135 do mesmo diploma legal. Naquele artigo, constata-se a subsidiariedade da obrigação do responsável; neste, em decorrência da prática de ato com infração à lei, torna-se razoável uma maior garantia ao Fisco, fornecida pela ausência do benefício de ordem.

Estas são as razões pelas quais considero solidária a obrigação do responsável.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu ser a responsabilidade dos coobrigados solidária e, assim, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
José Evande Carvalho Araujo