MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13609.720025/2006-20
Recurso nº	256.098 Voluntário
Acórdão nº	**3401-00.726 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	30 de abril de 2010
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO DE IPI - SIMULAÇÃO, RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, MULTA QUALIFICADA AGRAVADA.
Recorrente	BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Também não é nula a decisão que obedeceu rigorosamente ao rito do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA APRESENTADO NO RECURSO VOLUNTÁRIO. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que nada acrescentaria aos elementos constantes dos autos, considerados suficientes para o julgamento do feito.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REFRIGERANTES.

Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido tanto na saída do produto do industrializador quanto na do encomendante.

REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS EM 50%. NC 22-1 DA TIPI.

A partir da publicação do Decreto nº 78.289/76, a redução de alíquota prevista na NC 22-1 da TIPI subordina-se à dupla condição: a) emissão de certificado pelo Ministério da Agricultura, quanto aos padrões de identidade e qualidade exigidos para o produto; e b) expedição de Ato Declaratório pela Delegacia da Receita Federal.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de,

reiteradamente, deixar de recolher os tributos devidos, mediante a simulação de operações, com a realização de atos e contratos que não correspondem à realidade dos fatos, é cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%

MULTA. AGRAVAMENTO EM 50%. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO.

A falta de atendimento às solicitações da fiscalização, obstaculizando-a e forçando-a a buscar elementos para a autuação junto autoriza o agravamento da multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

De acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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 absoluta 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator.

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

EDITADO EM 20/05/2010

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenburg Filho. Ausente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

O presente processo é integrado por dois autos de infração, lavrados para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados relacionado ao período de apuração compreendido entre 1º de janeiro de 2002 e 31 de dezembro de 2004[1], cujo crédito tributário total montou a R$ 161.944.937,19, nele incluídos o valor do tributo, da multa de ofício qualificada e agravada no percentual de 225%, da multa pela falta de recolhimento de IPI acobertado por saldo credor, e dos juros de mora.

A ciência de ambos os autos de infração ocorreu em 19/12/2006 e foi formalizada uma **representação fiscal para fins penais**, por conta da imputação de **fraude**, bem como lavrados ***Termos de Sujeição Passiva Solidária***, nos termos do artigo 124, I e 135 do Código Tributário Nacional, em nome das pessoas físicas de Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho, Rogério Luiz Bicalho, Evandro Gabriel de Faria e de Wandercharles Antonio Brito Faria, por entender a fiscalização que essas pessoas é quem, na verdade, eram os verdadeiros proprietários do que chamou de "Grupo Del Rey", grupo econômico este formado principalmente pelas empresas Distribuidora Pequi Ltda., Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda.

A tabela gráfica abaixo melhor reproduz a síntese do lançamento:

Auto de Infração	Descrição dos fatos	Período	IPI devido (R$)
Primeiro Auto de Infração, fls. 1.712/1.837	IPI não lançado - Saída de garrafas sopradas mediante emissão de documento fiscal, porém, sem o destaque do IPI	10/06/2003 a 31/12/2003.	44.365,37
	IPI lançado e não recolhido - Devolução de tubos de ar, válvula de descarga, anel e pistão, com destaque de IPI na nota fiscal correspondente, porém, sem a devida escrituração do mesmo no LAIPI e consequente recolhimento.	31/01/2002 e 10/04/2002	120,94
	IPI Bebidas – Decreto nº 97.976/89 – Não lançado e não recolhido - Saída de produto industrializado (refrigerantes) sem o pagamento do IPI.	10/01/2002 a 31/12/2004.	42.487.710,10
Segundo Auto de Infração, fls.	IPI não lançado - Saída de garrafas sopradas mediante emissão de documento fiscal, porém, sem o destaque do IPI	15/01/2004 a 15/09/2004 e 11/10/2004 a 30/11/2004.	5.313,40

[1] Apurações decendiais, quinzenais e mensais.

Auto de Infração	Descrição dos fatos	Período	IPI devido (R$)
1.840/1.849	IPI lançado e não recolhido - Devolução de placas INI, de cabo CCSV fibra, de conjunto rotor, de cilindro para amônia, de unidade central 07KT92RD e de came roscador p/ enchedora, com destaque de IPI na nota fiscal correspondente, porém, sem a devida escrituração do mesmo no LAIPI e consequente recolhimento.	15/02/2004, 29/02/2004, 31/05/2004, 15/07/2004 e 30/09/2004.	45.744,98

No Termo de Verificação Fiscal de cento e trinta e cinco laudas, às fls. 1.901/2.037, a fiscalização destaca que a auditoria foi desenvolvida em várias empresas restando caracterizado que as mesmas atuavam dentro de um mesmo grupo econômico, por ela denominado de *"Del Rey"*, com o fim precípuo de esquivar-se do pagamento de tributos, tendo sido lavrados ainda autos de infração para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

Da abrangência da auditoria fiscal

Inicialmente, os Auditores-Fiscais esclarecem que a auditoria envolveu outros dois contribuintes além do estabelecimento matriz da autuada, quais sejam, a *Distribuidora Pequi Ltda.* e a *Maxdrink Empreendimentos Participações Ltda.*, por ter ficado demonstrado que, na verdade, são empresas do mesmo grupo econômico (denominaram "Del Rey"), que possuem comunhão de interesses e que pertencem aos mesmos proprietários.

Para a fiscalização, sob a roupagem de um *Contrato de Industrialização por Encomenda*, a autuada produzia e dava a saída de produtos industrializados (refrigerantes) sem que nada tivesse recolhido aos cofres públicos a título de IPI. O esquema consistiria no seguinte: A *Pequi*-matriz adquiria os insumos, os quais, por sua vez, eram pagos pela *Maxdrink* aos fornecedores, insumos esses que eram entregues pelos fornecedores diretamente na *Belo Horizonte Refrigerantes* para a respectiva industrialização, pois, de acordo com a fiscalização, a *Pequi-matriz* não possuia espaço físico sequer para armazenar os insumos necessários para a produção do refrigerante, e, portanto, se encarregava apenas de emitir as notas fiscais de "remessa para industrialização" das matérias-primas em nome da *Refrigerantes Belo Horizonte* (com suspensão ao IPI); esta, por sua vez, após ter concluído o processo de industrialização, emitia duas notas fiscais: uma para a *Pequi-matriz* sob o pretexto de remessa simbólica dos insumos e dos produtos industrializados sob encomenda, e outra, para a *Pequi-filial*, a título de remessa por conta e ordem da encomendante, ambas, registre-se, sem destaque do IPI.

A partir do exemplo descrito pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.953/1954, reproduzo a forma com que se davam as operações envolvendo a industrialização por encomenda:

Passo 1 → 27/04/2002: Distribuidora Pequi – Matriz, emitiu a NF 3.640 (fl. 1.863), *CFOP 5.93 (saídas para industrialização por encomenda)* em nome da **Belo Horizonte Refrigerantes**, enviando insumos (emulsão laranja e suco concentrado de laranja, uva e tangerina) para a industrialização por encomenda

Passo 2 → 29/04/2002: Após a industrialização, a **Belo Horizonte Refrigerantes** emitiu, primeiro, a NF 18970 (fl. 1.864), CFOP 5.13 (industrialização efetuada para outras empresas), e CFOP 5.94 (Remessa simbólica de insumos utilizados na industrialização) em nome da **Distribuidora Pequi – Matriz**, no valor de R$ 2.556,00, sendo

R$ 516,00 relativos à industrialização efetuada e R$ 2.040,00 referente a 1.200 caixas de refrigerantes. Não houve o destaque do IPI, sob o argumento de a operação estar amparada pela suspensão. Em seguida, na mesma data, emitiu a NF 18971 (fl. 1.865), CFOP 5.99 (outras saídas não especificadas) em nome da **Distribuidora Pequi – Filial**, no valor de R$ 2.040,00, relativa à remessa por conta e ordem da **Distribuidora Pequi – Matriz**, de 1.200 caixas de refrigerantes, fazendo referência à NF 18970 e à NF 3.641, esta referindo-se a uma transferência simbólica, da Pequi-Matriz para a Pequi-filial, de 1.200 caixas de refrigerantes, no valor de R$ 2.208,00, com destaque de IPI de R$ 792,00[2], total de R$ 3.000,00 (fl. 1.866).

Passo 3 → 29/04/2002: A **Distribuidora Pequi – Filial** vendeu as mesmas 1.200 caixas de refrigerantes para a atacadista **Maxdrink Ltda.** por meio da NF 48 (fl. 1.867), no valor total de R$ 3.000,00, sem o destaque de IPI.

Em outras palavras, e, em resumo, segundo a fiscalização, os insumos seriam entregues diretamente na *Belo Horizonte Refrigerantes* pelos fornecedores e lá transformados em produto acabado (refrigerantes), cuja saída, na forma "mascarada" de uma *industrialização sob encomenda*, de uma *prestação de serviços,* propiciaria o não recolhimento do IPI.

Assim, para o Fisco, a circulação de várias notas fiscais para a mesma operação tinham o intuito de dificultar os procedimentos fiscais e justificar a condição de "encomendante" da *Pequi*. Com efeito, a fiscalização constatou que, 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 era a de emissão de notas fiscais.

A simulação teria sido realizada com o intuito de a real fabricante dos produtos, *Belo Horizonte Refrigerantes*, aparentar-se como mera prestadora de serviços de industrialização por encomenda, 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 criar a aparência de que o IPI estaria suspenso (mesmo a lei proibindo, nesse caso) e diminuir a base de cálculo dos demais impostos e contribuições, pela divisão do faturamento entre a *Maxdrink* e a *Pequi*.

Esclarece ainda a fiscalização que, devidamente intimada a apresentar os relatórios e documentos de controle de produção que embasariam o citado *Contrato de Industrialização por Encomenda,* a autuada quedou-se inerte, e informou não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real, os livros auxiliares de escrituração, o Livro Reg. de Inventário, o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou controle equivalente, dentre outros.

Destaca a fiscalização que as duas empresas situadas nas pontas do esquema (*Pequi* e *Maxdrink*) **não possuem bens para garantir a execução dos créditos tributários**. Só a fábrica de refrigerantes possuía ativos. Contudo, verificou-se que muitos veículos, antes em nome da *Belo Horizonte Refrigerantes*, encontravam-se, no momento do encerramento da fiscalização (2007) em nome das empresas Ribeirão das Neves Indústria e Comércio Ltda. e Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda.

Ressaltou ainda a fiscalização, que a movimentação financeira da *Pequi* é de valor inexpressivo em relação às quantidades de insumos supostamente adquiridas por ela. Registre-se, por oportuno, que a *Pequi* não apresentou sua escrituração contábil, embora tenha

[2] O Fisco afirma que a Distribuidora Pequi Ltda. - matriz nao recolheu o IPI destacado.

sido intimada para tal durante todo o procedimento de auditoria. Entretanto, para o Fisco Estadual, a *Pequi* declarou que teriam sido efetuadas, no ano de 2002, compras de insumos no valor de R$ 10.672.472,13.

A maior movimentação financeira foi realizada pela *Maxdrink*, pois esta é quem, na verdade, gerenciaria o "caixa" do "Grupo Del Rey". Das suas contas bancárias saíram recursos para o pagamento dos insumos adquiridos pela *Pequi*; para o pagamentos de despesas pessoais dos responsabilizados (aquisição de veículos, seguros de carros e viagens); para o pagamento de despesas da *Belo Horizonte Refrigerantes* e até para pagamentos em nome de terceiros, conforme detalhado no TVF.

A separação de atividades entre as três empresas, mediante a criação da figura de "industrialização por encomenda" proporcionaria a divisão também da movimentação financeira, dando a impressão de que a *Belo Horizonte Refrigerantes* é uma empresa pequena que movimenta poucos recursos financeiros em suas atividades. Na realidade, trata-se de empresa com **grande parque industrial** instalado, com capacidade de produção de até 72 milhões de litros/ano, operando 24 horas por dia, segundo declaração do gerente industrial.

Constatou ainda a fiscalização a anotação contábil de vultosos empréstimos entre as empresas do grupo. Na escrita da *Maxdrink*, por exemplo, consta que, em 2003, foi concedido à *Distribuidora Pequi* um empréstimo no valor de R$ 38.969.923,56 e, em 2004, R$ 35.054.475,87. Consta, ainda, a baixa dos empréstimos, efetuada a débito da conta de passivo da *Distribuidora Pequi* – filial. A movimentação financeira das empresas envolvidas não demonstra a movimentação desses recursos, dando a entender que se trataram de meros lançamentos contábeis.

Pelas diligências e demais constatações, concluiu a autoridade fiscal que as empresas *Belo Horizonte Refrigerantes*, *Distribuidora Pequi*. e *Maxdrink* formam um único grupo societário, atuando na indústria e comércio de refrigerantes. A *Belo Horizonte Refrigerantes* é fornecedora exclusiva da *Pequi* (antes era da Refribelô), a qual, por sua vez, é fornecedora exclusiva da *Maxdrink*.

Das infrações apuradas envolvendo o IPI

A apuração dos débitos foi realizada, inicialmente, com digitação das notas fiscais de saídas apresentadas pela autuada, sendo esta intimada a se manifestar sobre as planilhas (em papel e em meio magnético) nas quais a fiscalização apurou as quantidades "**industrializadas sob encomenda**". Em resposta, a empresa limitou-se a pleitear a redução de 50% no IPI dos refrigerante, de acordo NC da TIPI de nº 22, que a fiscalização não concedera, em razão da inexistência do Ato Declaratório da RFB reconhecendo que a empresa faria jus ao benefício, em razão da adição de extratos ou sucos naturais de frutas em seus refrigerantes.

A fiscalização apurou as quantidades de unidades saídas por tipo de embalagens e por decêndio, conforme Demonstrativo Sintético das Saídas de Refrigerantes no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2004, constante às fls. 1.874/1.887 dos autos. A redução de 50% não foi concedida porque a empresa não possuía ato declaratório da Receita Federal que lhe concedesse este favor.

A empresa foi intimada a apresentar os créditos devidamente escriturados e comprovados (conforme Termos nº 21/2006, fls. 199/203, e nº 24/2006, fls. 297/327, porém estas intimações não foram atendidas. A fiscalização, então, refez a escrita fiscal da contribuinte com base nos créditos existentes no Livro de Apuração do IPI, conforme planilha

de fls. 1.827/1.831 (Anexo II do auto de infração), compensando os saldos credores ali existentes.

A fiscalização informa ainda que a empresa deu saída, sem destaque do IPI, de **garrafas vazias sopradas** - produto tributado e classificado na posição 3923.30.00 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542 de 26 de dezembro de 2002 – DOU de 27/12/2002, sujeito à alíquota de 15%. O demonstrativo das saídas de garrafas sopradas (fls. 1.891/1.900 do auto de infração) relaciona todas as saídas de garrafas sopradas, item a item, por nota fiscal e por decêndio, nas quais o contribuinte não destacou o IPI.

Além disso, apontou o Fisco a existência de valores constantes de notas de **devoluções de mercadorias**, em que houve o destaque do IPI, sem, porém, que o mesmo fosse escriturado no livro fiscal correspondente.

Da fraude

Com base nas informações colhidas junto a diversas pessoas e empresas relacionadas à autuada, a fiscalização conclui pela existência de **esquema fraudulento**, cujo objetivo final era deixar de pagar os tributos decorrentes de suas atividades industriais e comerciais. Por conta desta constatação, lavrou o auto de infração para exigir o tributo sonegado, acrescido da multa de ofício qualificada de 150%, agravada em 50% por falta de atendimento de várias intimações e/ou o seu atendimento parcial, alcançando o percentual de 225%, bem como da multa de ofício calculada sobre o valor do IPI não pago por estar acobertado por crédito fiscal.

Da responsabilização de terceiros

Com base nos arts. 124, I e 135 do Código Tributário Nacional (CTN) foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária nºs 07 a 12 (fls. 2347/2358), arrolando como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício as seguintes pessoas: 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, EVANDRO GABRIEL DE FARIA, CPF 039.265.406-72, e WANDERCHARLES ANTONIO BRITO FARIA, CPF 556.867.456-68.

Cientificados da autuação, os responsabilizados, todos menos Evandro Gabriel de Faria, apresentaram impugnações de fls. 2.374/2.661, nas quais, após aduzirem seus argumentos, 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.

Da impugnação, diligência e decisão DRJ

A autuada apresentou a impugnação de fls. 2.664/2.758, acrescida dos documentos de fl. 2.760/3.119, na qual requer seja-lhe permitido provar o alegado pelos meios em direito admitidos, especialmente documentos e perícia, apresentando quesitos e indicando assistente técnico. Requereu ainda, fosse anulado o lançamento ou reduzido o valor do crédito tributário, devido a abusividade nos valores das multas.

A vista das alegações expendidas nos autos, a DRJ baixou o processo em diligência à repartição de origem (despacho de fls. 3141//3142), para que fossem esclarecidos

os seguintes pontos: a) se no Demonstrativo Analítico das Saídas de Refrigerantes no Período de Janeiro/2002 a Dezembro/2004, constante do Anexo III do auto de infração existem notas fiscais que não representem **saídas tributadas**, reconstituindo o demonstrativo para excluí-las, se for o caso; e b) para evitar cerceamento do direito de defesa, a fiscalização deveria examinar as alegações da impugnante a respeito da falta de dedução dos créditos de IPI de que trata o § 2º do art. 143 do RIPI/2002.

A fiscalização informou, então, às fls. 3.407/3.412, que:

1 - nos demonstrativos analíticos juntados ao Anexo I não constam quaisquer notas fiscais **que não representem saídas tributadas;**

2 - as notas fiscais canceladas não foram enumeradas nos demonstrativos. O contribuinte foi inclusive intimado a apontar algum erro e não o fez. Portanto, como só foram relacionadas às saídas tributadas não é necessário refazer os demonstrativos;

3 – durante o procedimento fiscal constatou-se que a autuada possuía saldo credor durante todo o período auditado, que deduzido do imposto lançado no auto de infração, conforme Demonstrativo de Reconstituição da Escrita de fls. 1827/1836. Informa, ainda, o Auditor-Fiscal, às fls. 3280/3285, que todas as notas fiscais com destaque de IPI entregues pela empresa na diligência foram registradas no livro registro de entradas e, conseqüentemente, todos os créditos ali destacados foram registrados no livro de IPI e considerados no auto de infração;

4 – foi verificado **no arquivo de notas fiscais de saídas emitidas pela Distribuidora Pequi** (remetente dos insumos para industrialização dos refrigerantes no estabelecimento industrial da Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.) se aquela empresa havia destacado algum crédito de IPI nas notas fiscais, cujo destinatário constasse como Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., sendo encontradas as notas fiscais relacionadas à fl 3410, totalizando um crédito de R$ 7.740,70. Em decorrência, foram elaborados novos cálculos dos valores exigidos no auto de infração, conforme demonstrativos de fls. 3287/3406, dando-se ciência ao autuado e aos responsáveis solidários.

Às fls. 3.418/3.495, o contribuinte apresentou suas razões adicionais de defesa, reafirmando a existência de erros no levantamento fiscal, que não teria levado a efeito o imposto cobrado da empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. Reiterou na íntegra os termos da impugnação, pedindo a nulidade do auto de infração ou reduzido o crédito tributário.

Apreciando o feito, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou o lançamento parcialmente procedente, conforme Acórdão nº 09-18.050, de 20/12/2007, constante às fls. 3496/3547, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

Ementa: REFRIGERANTES FABRICADOS SOB ENCOMENDA. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto tanto do estabelecimento que o industrializar; como do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, ainda que para estabelecimento filial.

CRÉDITO BÁSICO. O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido

na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora pago na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Uma vez comprovada a existência de créditos na aquisição de insumos, exclui-se do montante do débito.

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 absoluta 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.

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

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos as causas apontadas no art. 59 do Decreto 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Lançamento Procedente em Parte.

A parte provida refere-se aos créditos apurados em diligência e à exclusão das notas fiscais lançadas em duplicidade ou com erro de valores, conforme reclamação da impugnante.

Do recurso voluntário

A autuada e as pessoas físicas responsabilizadas solidariamente, exceto Wandercharles Antonio Brito Faria, apresentaram Recurso Voluntário, em cujas peças se destaca:

I - Da autuada Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., estabelecimento filial

Nulidade do auto de infração e da decisão recorrida

Para a Recorrente, o auto de infração seria nulo por não considerar a Recorrente devedora da obrigação exigida, bem como, pelo fato de a DRJ não ter enfrentado todos os tópicos de sua impugnação, ensejaria a nulidade do Acórdão proferido.

Contestação da imputação de existência do "Grupo Del Rey"

→ Depoimentos contraditados pelos próprios depoentes

Argumenta a Recorrente que a imputação da existência de um grupo econômico não se sustenta, por estar fundada em meros indícios que foram contraditados pelos mesmos declarantes nos quais se baseou o Fisco, contra-declarações estas que, mesmo tendo sido proferidas em Cartório e apresentadas na fase impugnatória, não foram consideradas pela instância recorrida. Essas contradições, ao ver da Recorrente autuada, ensejariam a aplicação da regra contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo a qual, deve-se interpretar a lei tributária que define infrações ou que lhe comina penalidades, da maneira mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fatos ou à natureza ou extensão de seus efeitos.

Quanto ao primeiro depoimento utilizado pela fiscalização e referendado pela instância julgadora, do "Porteiro" da *Maxdrink*, no sentido de que *Rosilene Bicalho* faria parte do "Grupo Del Rey" por manter relações com outras duas empresas, a "PET PLUS" e a "T A Ind. de Prod. Alimentícios Ltda.", a Recorrente desqualifica o depoimento pelo fato de não ter sido identificado corretamente pelo Fisco a figura do "Porteiro", ou seja, a Recorrente questiona se é realmente funcionário da *Maxdrink*, se é terceirizado, e, afinal, se é realmente porteiro da empresa. Contrapondo a afirmação prestada pelo "Porteiro", a Recorrente traz outra, de Vagner da Costa, segundo a qual, na condição de funcionário da empresa "T A Ind. de Prod. Aliment. Ltda.", nunca teria tido qualquer contato com *Rogério Bicalho* e *Roseana Bicalho*; apenas com *Rosilene Bicalho* quando de uma breve visita que esta teria feito à empresa. Além disso, afirma taxativamente a Recorrente que nem *Roseana Bicalho* e nem *Rogério Bicalho* possuem sala no galpão ocupado pela empresa *Maxdrink* e que nem mesmo *Rosilena Bicalho* trabalha na referida empresa "T A". Justifica a presença de *Rogério Bicalho* e de *Roseana Bicalho* na empresa (análise de relatórios das quantidades vendidas e estocadas etc. para fins de recebimento dos *royalties*) pelo fato de serem sócios da empresa que detém as marcas comercializadas pela *Maxdrink*, qual seja a "Reizinho Consultoria e Empreendimentos Ltda."

Quanto ao Fisco ter encontrado em uma de suas diligências na *Maxdrink* uma placa indicativa "RH – Refrigerantes Del Rey", se defende a Recorrente no sentido de que, por vezes, as empresas são reconhecidas pelos produtos com os quais realiza suas operações comerciais e não necessariamente pela sua verdadeira razão social.

Em relação à conclusão tirada pelo Fisco a partir do depoimento colhido junto a alguns funcionários da *Pequi*, de que os donos da fábrica de refrigerantes seriam *Rogério Bicalho, Roseana Bicalho e Rosilene Bicalho*, a Recorrente alega que os mesmos, mais humildes, se confundiram pelo fato de, efetivamente, *Rogério Bicalho* no passado, ter participado indiretamente do capital social da *Belo Horizonte Refrigerantes*, por meio de sua participação societária na empresa *R V Participações*. Todavia, *Rogério Bicalho* teria deixado a sociedade e permanecido como detentor apenas das marcas, tendo constituído a já referida empresa *Reizinho Consultoria* juntamente com sua irmã *Roseana Bicalho*. Soma a esse fato a Recorrente, as declaração prestadas por Fabrício Gualberto de Morais, por Rones Magalhães e por Robson dos Santos ao Fisco no sentido de que reconheciam como "dono" da *Pequi* o sr. "Vanei" e não *Rogério Bicalho* e suas irmãs.

A Recorrente desqualifica ainda o depoimento prestado por Paulo Armando Martins (de que, em 1997, fora pressionado por *Rogério Bicalho* para colocar sua esposa, Conceição Martins, como sócia da *Belo Horizonte Refrigerantes)*, sob o argumento de que tal declaração fora prestada de forma a vincular indevidamente *Rogério Bicalho* à *Maxdrink* em face de demanda trabalhista que movia contra a mesma. E mais: trouxe a Recorrente aos autos deste processo, fl. 2.801, depoimento prestado por Paulo Armando Martins junto ao Tabelião da Comarca de Vespasiano/MG em 11/01/2007, afirmando ser *Rogério Bicalho* o legitimo proprietário das marcas dos produtos fabricados pela *Belo Horizonte Refrigerantes* e que o

mesmo e tampouco *Roseana Bicalho, Rosilene Bicalho* não possuem nenhuma relação societária ou gerencial com essa empresa e com as empresas Refribelô Ltda. e Maxdrink Ltda.

Pelo mesmo motivo a Recorrente desqualificou também o depoimento de Washington Pires de Miranda Rios (de que *Rogério Bicalho* e *Roseana Bicalho* eram proprietários da empresa) prestado junto à Quarta Vara do Trabalho de Contagem/MG, considerando-o como "infeliz depoimento" e repleto de "inverdades", ou seja, pelo fato de o mesmo ter movido uma ação trabalhista contra a empresa teria o claro interesse de desvirtuar a real relação entre *Rogério Bicalho* e as empresas *Maxdrink* e *Belo Horizonte Refrigerantes.* Cuidou a Recorrente de também carrear ao presente processo um novo depoimento de Washington Pires de Miranda Rios, às fls. 2.799/2.800, desta feita prestado perante o Tabelião do Cartório Nogueira, em Contagem/MG na data de 28/12/2006, agora afirmando que nenhum membro da família *Bicalho* possui qualquer relação societária com a *Pequi, Belo Horizonte Refrigerantes* e *Maxdrink*, a não ser o de serem os proprietários das marcas de refrigerantes por ela industrializados/comercializados.

Melhor sorte não tiveram também os depoimentos dos quais se valeu o Fisco e que foram prestados por Vagner Ferreira da Silva e por Osório Santana Martins (de que *Rogério, Rosilene* e *Roseana Bicalho* eram os verdadeiros proprietários das empresa *Maxdrink, Pequi* e *Belo Horizonte Refrigerantes*, visto que a Recorrente, considerando-os como eivados de "inverdades", trouxe aos autos deste processo cópia do depoimento que ambos prestaram junto ao Tabelião do Cartório Nogueira em Contagem/MG no dia 28/12/2006, respectivamente, fls. 2.800/v e 2.799/v., agora afirmando que *Rogério, Roseana* e *Rosilene*, todos da família *Bicalho,* jamais foram donos, gestores ou administradores da *Belo Horizonte Refrigerantes,* da *Maxdrink,* e da *Pequi.*

Citou a Recorrente também trechos de decisões obtidas na justiça do trabalho e na justiça comum no sentido de que o seu prolator não vislumbrou a existência grupo econômico entre a *Distribuidora Pequi* e a *Belo Horizonte Refrigerantes.*

→ Cessão da frota de caminhões

Outro argumento utilizado pela fiscalização para a caracterização da existência do "Grupo Del Rey", foi o fato de que, tendo a empresa *Belo Horizonte Refrigerantes* adquirido junto à Wolkswagen do Brasil cinquenta e oito caminhões mediante a utilização de recursos do *Finame*, em 1/12/2004, celebrou contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, transferindo a propriedade e as obrigações financeiras decorrentes daquele contrato *Finame* para a empresa *Reizinho Consultoria Ltda.*, e que, em 23/03/2005, esta transferiu suas obrigações de volta para a empresa *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* Aqui lembrando que *Rogério Bicalho* é sócio da empresa *Reizinho* e que figurou como devedor solidário no referido contrato *Finame,* juntamente como Evandro Gabriel de Faria, Valdez Antonio Barbosa Maciel e Lucas Campos de Freitas (sócio da *Ribeirão das Neves Ind. Com. Refrigerantes Ltda.*e da já citada *T A Ind. Produtos Alimentícios Ltda.*), bem como que o Fisco anexou ao processo cópia de procuração firmada em 17/02/2005 no Cartório de Contagem/MG, pela empresa *Reizinho*, conferindo à *Ribeirão das Neves* poderes especiais para vender ou transferir os veículos que especificou.

A Recorrente se defende argumentando, primeiro, que o objetivo social da *Reizinho* é, dentre outros, o da locação de bens móveis, o que justificaria a cessão dos veículos por parte da *Belo Horizonte Refrigerantes.* Ocorreu, todavia, que, em face da cisão parcial ocorrida na empresa *Belo Horizonte Refrigerantes*, com versão parcial de seu patrimônio para a

Ribeirão das Neves, julgou-se por bem de comum acordo entre as empresas que negociam a marca "Del Rey" – *Reizinho* e *Belo Horizonte Refrigerantes* – que fosse renegociada a venda dos caminhões a fim de evitar desavenças entre as partes.

Ao ver da Recorrente, essa transação triangular bem demonstra que as empresas são completamente distintas, não pertencendo ao mesmo grupo econômico.

Quanto ao fato de ter constado *Rogério Bicalho* como fiador de vultosa transação junto ao *Finame*, a justificativa da Recorrente é que o mesmo, por ser o detentor das marcas industrializadas pela *Belo Horizonte* possuia real interesse em que a venda de refrigerantes fosse incrementada com a aquisição dos novos veículos, e que, portanto, nada mais lógico que prestasse fiança numa operação que indiretamente o beneficiaria.

→ Maxdrink responsável pelo "caixa" do "Grupo Del Rey"

Explica a Recorrente que as despesas de viagens de *Rogério Bicalho* pagas pela *Maxdrink* se justificam pelo fato de esta ser devedora dos *royalties* à *Reizinho* pelo uso da marca Del Rey e pelo fato de ter interesse na divulgação de seu produto para possibilitar o aumento das vendas. Também os pagamentos efetuados a Alexandre Murta se justificariam em face dos serviços prestados por este à empresa.

Os pagamentos que a *Maxdrink* efetuou em nome da *Pequi* se justificariam pelo fato de ambas possuírem estreita relação (sócio em comum) e por aquela ser devedora desta em face das relações comerciais que mantém. O mesmo se daria em relação aos pagamentos efetuados em nome da *Ace Plus Distribuidora de Bebidos e Alimentos Ltda.*, já que a *Maxdrink* se tornou por vezes devedora daquela por conta dos serviços de industrialização por encomenda prestados.

O pagamento efetuado pela *Maxdrink* a uma empresa de turismo (viagem e hospedagem de *Rosilene Bicalho* e marido para a França) se justifica, segundo a Recorrente, no fato de que o seu sócio-administrador, Vanei Afonso de Souza, fora padrinho de casamento e presenteara os noivos com a referida viagem em lua-de-mel.

Em relação ao pagamento de R$ 873.000,00 efetuado pela *Maxdrink*, os quais revelaram se originar da aquisição de açúcar cristal junto à Cia. Açucareira Usina Cupim, argumenta a Recorrente que o fato de tais vendas estarem em nome de terceiros (Compa Ltda., Acel Açúcar Ltda., e King Kong Ltda.), se deve às nuanças que envolvem o mercado de compra e venda de açúcar, onde, por vezes, é necessário se recorrer a intermediários, os que denominou de "compradores oportunistas" para se conseguir o melhor preço.

Já, em relação ao pagamento efetuado pela *Maxdrink* da compra de 50.000 sacas de açúcar, feita junto à Usina Itaiquara pela *Distribuidora Pequi Ltda.*, justifica-se a Recorrente que trata-se de acerto de contas entre elas, isto é, a *Pequi*, na condição de credora da *Maxdrink* pelas vendas de refrigerantes, manda que esta pague suas dívidas junto aos respectivos fornecedores, o que teria acontecido também em relação a outros fornecedores citados pela fiscalização (Galo Bravo S/A, Manchester Chemical Ltda., Tapon Corona Ltda. e Viralcool Ltda.)

Quanto, por fim, aos pagamentos efetuados pela *Maxdrink* a uma seguradora, em que esta afirmou tratar-se da quitação de apólice de veículos em nome de *Maria Torres de Freitas Bicalho* e de *Roseana de Fátima Bicalho Lourenço*, revela a Recorrente que, à época, tais veículos estavam locados pelas respectivas proprietárias à empresa *Maxdrink*, conforme contrato de locação que diz anexar.

→ Requisitos legais para a configuração de um grupo econômico

De acordo com a Recorrente, para a caracterização de um "grupo econômico" é extremamente necessária a existência de subordinação, controle e comando, dentre as sociedades associadas e não há qualquer previsão de grupo econômico envolvendo pessoas físicas, a teor do enunciado dos artigos 265, 266, 267, 269 e 271 da Lei das Sociedades por Ações, bem como dos artigos 2º, § 2º da CLT.

Assim, entende que são completamente improcedentes as alegações do Fisco quanto à existência de um "Grupo econômico" chamado "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. Da mesma forma, não deve prevalecer a configuração de grupo econômico em relação às pessoas jurídicas de Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., Distribuidora Pequi Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda.

Contestação contra a exigência do IPI lançado

Para a Recorrente, a redução de 50% na alíquota do IPI, previsto na NC TIPI nº 22-1, dependeria apenas do atendimento de dois quesitos: o primeiro, de que os produtos observassem os padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; e, segundo, que os produtos estejam registrados no órgão competente deste Ministério. Assim, para ela, o Ato Declaratório a ser expedido pela Receita Federal é ato vinculado, visto que os requisitos para o benefício estariam atendidos.

Em relação ao IPI lançado sobre as operações de industrialização por encomenda, a Recorrente alega que está havendo uma dupla exigência do IPI sobre uma mesma industrialização realizada, haja vista que a Distribuidora Pequi Ltda. (encomendante da industrialização) também foi autuada sobre a mesma operação.

Insiste a Recorrente em que o laudo pericial que anexou ao processo – e que contém apenas uma amostragem do que foi feito – estaria a indicar uma série de erros cometidos pela fiscalização e que foram ignorados pela instância recorrida.

Questiona a incidência do IPI sobre as remessas de produtos em bonificação sob o argumento de esse tipo de incidência, que se compara aos descontos incondicionais, foi considerado inconstitucional pela jurisprudência. A seu ver, a inclusão na base de cálculo do IPI dos descontos incondicionais concedidos, prevista no artigo 15 da Lei nº 7.789, de 1989, e artigo 131, § 3º, do Decreto nº 4.544, de 2002, extrapolaria a definição do cálculo do valor do imposto definida no art. 47, inciso II, alínea *a* do Código Tributário Nacional, qual seja, o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria.

A Recorrente contesta também a incidência do IPI sobre as notas fiscais de retorno de insumos para industrialização como se fossem refrigerantes, o que teria sido apontado pelo laudo pericial juntado, porém, não levado em conta pela instância de piso.

Outro aspecto da legislação que a Recorrente considera impróprio, ilegal e inconstitucional é a utilização, por parte da Receita Federal, de "pauta fiscal" para se determinar o valor do IPI devido, conforme ocorreu no presente caso.

Em relação ao retorno das garrafas sopradas, entende a Recorrente que, por força do disposto no inciso VII do artigo 42 do RIPI/2002, o IPI estaria suspenso, e que, mesmo assim, fosse o caso, o cálculo do Fisco na determinação das quantidades está incorreto, conforme demonstrou o lauto técnico anexado.

Indeferimento da prova pericial x cerceamento da defesa

A Recorrente insiste em que o direito estatuído no artigo 5º da Constituição Federal lhe estaria sendo vedado em face da negativa da instância de piso em lhe conceder a argumentação por outros meios que não os já apresentados na defesa e que, além disso, a instância recorrida não analisou todos os argumentos e diferenças apontas no laudo que anexou ao processo.

Multas x caráter confiscatório x majoração indevida x fraude

→Inexistência de simulação no contrato de industrialização por encomenda

Para a Recorrente, a real intenção das contratantes, de um lado a *Distribuidora Pequi*, de contratar uma empresa para produzir os refrigerantes que comercializa, e, de outro, a *Belo Horizonte Refrigerantes*, de industrializar os refrigerantes, está claramente contida no referido contrato, que, aliás, foi registrado no Cartório de Títulos e Documentos de Belo Horizonte, de sorte que não existe qualquer intenção oculta conforme se reportou a fiscalização para caracterizar a simulação, ou seja, de que o contrato teria sido firmado apenas para dar a impressão de que a indústria não estaria obrigada a recolher o IPI. Além disso, segundo a Recorrente, a opção por este tipo de procedimento, visou a redução da carga tributária do ICMS aplicável para o estado de Minas Gerais, em face de a saída dos refrigerantes ser onerada, caso da fábrica, em 140%, e, caso de uma distribuidora, em 40% ou 100%, conforme a embalagem.

→ Inexistência de simulação no contrato de locação

Aos argumentos do Fisco de que não teriam sido encontrados na contabilidade registros de pagamentos do aluguel do galpão utilizado pela autuada e que é de propriedade de *Maria Torres Bicalho*, bem como de que o preço do aluguel ajustado constante do contrato é bastante inferior ao de mercado, a Recorrente contrapõe-se, dizendo, primeiro, que houve um período de carência que correspondeu aos meses de janeiro de 2002 a dezembro de 2006, por conta da realização de melhorias no imóvel. O preço de aluguel fixado, de fato, estaria bem abaixo do valor de mercado, em face de ter a proprietária optado pelo recebimento das melhorias que afinal foram concretizadas, da ordem de R$ 471 mil em 2002, R$ 994 mil em 2003 e de R$ 1.328 mil em 2004.

→ Inexistência de simulação na transferência dos caminhões e na transferência de domicilio da matriz para o estado do Espírito Santo

Segundo a Recorrente, a transferência dos caminhões para o patrimônio da empresa *Ribeirão das Neves Ind. Com. Refrigerantes Ltda.*, se deveu, conforme já dito acima, em face do processo de cisão ocorrido na empresa autuada, conforme balanço registrado no na Junta Comercial do Espírito Santo e, que, portanto, não poderia ser questionada pela fiscalização.

Se defende a Recorrente dizendo que a transferência dos estabelecimentos matriz e filial para o Estado do Espírito Santo obedeceu ao Protocolo de Intenções firmado entre a *Belo Horizonte Refrigerantes* e o Governo daquele estado, publicado no DOE de 31/12/1999, cujo objeto seria a implantação de unidade fabril no estado, em troca de diversos

benefícios fiscais. Assim, descabida seria a ilação de que se tentou burlar ou dificultar a fiscalização.

→ Capacidade financeira dos sócios e de ex-funcionários do "Grupo Del Rey"

Atribui a Recorrente à inexperiência dos sócios de direito das empresas a sua baixa capacidade financeira, bem como o não pagamento de impostos, visto que, diferentemente de pretender lesar o Fisco, a parte organizacional da empresa não logrou acompanhar a velocidade de crescimento que se verificou. Assim, para a Recorrente, e conforme as contra-declarações a que se referiu em tópico anterior, não incorreram as pessoas físicas citadas na realização de diversos atos simulados, impeditivos ou retardando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que inviabilizaria a exasperação da multa para o patamar de 225%.

Diz a Recorrente, verbis: "Se houve ausência de recolhimento, foi em virtude da desorganização contábil das empresas, que, por terem sofrido um crescimento desordenado, foram negligentes na parte organizacional, administrativa e contábil da empresa. Prova disso é que a fiscalização sequer considerou a contabilidade da empresa."

Colaciona diversos julgados jurisprudenciais administrativos no sentido de que reste caracterizado o dolo para que seja aplicada a multa qualificada. Nessa linha, e para afastar a ocorrência de dolo, argumenta a Recorrente que a base do trabalho fiscal foi a documentação que a empresa apresentou e até mesmo declarou ao Fisco Estadual.

Pede, por fim, a aplicação do princípio insculpido no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

→ Agravamento da Multa pela falta de atendimento a intimações

Entende a Recorrente que o agravamento da multa de ofício em 50% por conta do não atendimento a intimações não pode prosperar pois, a seu ver, "bem ou mal" os esclarecimentos foram prestados e os documentos foram exibidos à fiscalização, tendo sido dada justificativa quando da não apresentação e respostas às pretensões do Fisco.

Ilegalidades e inconstitucionalidades existentes no lançamento

A Recorrente não se conforma com o fato de a instância de piso não ter enfrentado esse tipo de questionamento, citando doutrina que entende lhe socorrer, especialmente no que se refere à vedação ao não confisco, vício este que estaria caracterizado no elevado percentual da multa de ofício aplicada.

II – Dos responsabilizados Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho, Rosilene Bicalho e Maria Torres de Freitas Bicalho.

Os Recorrentes praticamente repetem os mesmos argumentos por mim já reproduzidos alhures, tendo acrescentado o teor de parte das declarações prestadas de próprio punho por ex-funcionários da empresa (Maria de Jesus Costa Cezar, Luciano Correa e Ailton Ferreira de Souza), todos no sentido de desconhecerem o fato de que *Rogério e Rosilene Bicalho* comandarem a empresa *Distribuidora Pequi Ltda.*

Acrescentaram também parte do teor do conteúdo declaração de próprio punho prestada por alguns funcionários da fábrica *Belo Horizonte Refrigerantes* (Luiz Demetrius Robaina Matos e Wallisson Rabs Salagier Ignácio da Cruz), no sentido de que, o primeiro, não conhece *Roseana Bicalho* e nem *Rosilene Bicalho*, tendo apenas visto *Rogério Bicalho* em reunião com *Wandercharles* nas dependências da fábrica, e, o segundo, de que não conhece *Roseana, Rosilene* e nem *Rogério Bicalho*.

Igualmente, fizeram juntar declaração prestada por Ailton Ferreira de Souza, funcionário da *Maxdrink*, no sentido de desconhecer o fato de que *Rogério, Roseana e Rosilene Bicalho* administrem a empresa.

Abaixo, os tópicos específicos constantes do Recurso Voluntário apresentado pelos responsabilizados pessoas físicas, tópicos estes não tratados no Recurso Voluntário da empresa autuada.

Prova emprestada – Lunar Empreendimentos

Consideram imprestável para este processo a utilização de uma prova que chama de *emprestada* e que, por se referir a fatos ocorridos há mais de dez anos e envolver depoimentos relacionados a empresa que não possui qualquer vínculo com as autuadas (Lunar Empreendimentos), não pode ser aceita.

Maria Torres de Freitas Bicalho

Alega a Recorrente jamais ter exercido o papel de sócia gerente da *Belo Horizonte Refrigerantes*, que deixou a sociedade no ano de 1999, e que não pode ser responsabilizada somente pelo fato de ser a proprietária do imóvel onde a empresa exerce suas atividades, bem como por ter sido fiadora de outros imóveis (filial da *Pequi* e sede da *Maxdrink,* fato esse que ocorreu por conta do pedido expresso de seu filho *Rogério Bicalho,* e, ainda mais que nas reclamações trabalhistas cujas peças processuais se baseou o Fisco seu nome não foi incluído.

Não configuração de responsabilidade solidária dos recorrentes à luz dos dispositivos do Código Tributário Nacional utilizados para tanto (artigos 124, I e 135)

Para as recorrentes nenhum dos fatos utilizados pela fiscalização serve para imputar-lhes o vínculo com o suposto "Grupo Del Rey" e tampouco a responsabilidade solidária passiva, o que implicaria em completa negligência ao disposto no artigo 266 da Lei das Sociedades por Ações que reclama a existência de subordinação, controle e comando dentre as sociedades associadas. Além disso, na linha de doutrina que colaciona, o disposto no artigo 124, I não se aplicaria à hipótese dos autos, hipótese esta que não se subsume a qualquer dispositivo legal existente em nosso ordenamento jurídico. Para os recorrentes, os mesmos não possuem qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária, e, além disso, somente os diretores e sócios com poder de gerência que tivessem praticado ato contrário à lei ou ao contrato social devidamente comprovado pela autoridade administrativa é que poderiam ser pessoalmente responsabilizados pelos débitos das pessoas jurídicas; no caso, os depoimentos nos quais se baseou a fiscalização apontam para a conclusão de que os mesmos seriam "donos" do negócio, e não "administradores".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos legais para serem admitidos, pelo que deles tomo conhecimento, ressalvando, todavia, que dentre os responsabilizados solidariamente, não apresentou o Recurso Voluntário o contribuinte Wandercharles Antonio Brito Faria, e que já não apresentara impugnação outro responsabilizado, o contribuinte Evandro Gabriel de Faria.

As alegações dos recorrentes podem ser resumidas nos seguintes tópicos: (1) preliminares de nulidade do auto de infração; (2) preliminares de nulidade da decisão recorrida; (3) necessidade de realização de diligência ou perícia; (4) invalidade do lançamento do IPI feito na empresa Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.; (5) não-cabimento da multa qualificada e majorada para o percentual de 225%; e (6) impossibilidade de responsabilização solidária das pessoas físicas indicadas pela fiscalização.

1 – Das preliminares de nulidade do auto de infração

A recorrente alega, em preliminar, que o auto de infração lavrado na autuada é nulo, por erro na quantificação da matéria tributável e por não ser a autuada responsável pelo pagamento do referido tributo.

A reclamação não merece acolhida.

O auto de infração contém todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal. A descrição dos fatos feita no Termo de Verificação Fiscal deixa muito claro a responsabilidade da recorrente pelo pagamento dos tributos gerados na operação de industrialização de refrigerantes, ainda que sob o manto de uma "industrialização sob encomenda".

O valor do IPI foi apurado pela fiscalização com base nas notas fiscais de saída, sendo apresentadas à fiscalizada durante o procedimento de fiscalização, para as necessárias correções. Embora a fiscalizada não tenha apontado qualquer erro naquela oportunidade, optando por quedar-se silente, todos os erros apontados no laudo juntado à impugnação foram acatados pelo órgão julgador de primeira instância, o qual, inclusive, determinou a realização de diligência para este fim.

O procedimento fiscal e o lançamento seguiram as normas legais aplicáveis ao caso, estando de acordo com as normas dos arts. 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142 do Código Tributário Nacional, pelo que há que se rejeitar todas as preliminares de nulidade do auto de infração, por impertinentes.

2 – Das preliminares de nulidade da decisão recorrida

Alega a recorrente que a decisão recorrida é nula porque não apreciou todos os seus argumentos de defesa, não se manifestou sobre as declarações juntadas por ela à impugnação e indeferiu o seu pedido de perícia.

Sem razão a recorrente. O órgão julgador não está obrigado a rebater expressamente todos os pontos trazidos pela defesa, bastando observar as questões relevantes e imprescindíveis à solução da lide. Neste sentido, cita-se a decisão do STJ, proferida no julgamento do AgRg no REsp 659351 / RJ, cuja ementa foi assim redigida:

> *PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COFINS.IMUNIDADE. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA.*
>
> *I - Não houve a omissão declarada pela agravante, porquanto o Tribunal recorrido ao decidir a contenda utilizou os argumentos e regramentos que entendeu suficientes, solucionando a questão que lhe foi proposta, entendendo que a agravada, sociedade civil sem fins lucrativos, está imune ao pagamento da COFINS.*
>
> *II - O julgador não está obrigado a rebater um a um todos os argumentos trazidos pelas partes, visando à defesa da teoria que apresentaram, devendo decidir a controvérsia observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução, como o fez.*
>
> *III - Agravo regimental improvido.*

Sendo assim, é certo que a falta de manifestação da DRJ sobre qualquer ponto da defesa não tem o condão de tornar verdadeiro o alegado pela impugnante. Se a DRJ não se referiu às declarações juntadas à impugnação é porque julgou suficiente para formar o seu convencimento aquelas tomadas pela fiscalização e já constantes dos autos.

Por outro lado, o indeferimento de pedido de perícia não vicia de nulidade a decisão recorrida, como alega a recorrente, uma vez que, se o julgador *a quo*, ao firmar livremente a sua convicção, diante das provas existentes nos autos, conforme lhe faculta o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, considerou despicienda a produção de outras provas ou exames periciais, não há razão para se considerar que houve cerceamento do direito de defesa. Rejeita-se, pois, também as preliminares de nulidade da decisão recorrida.

3 – Da reiteração do pedido de diligência/perícia x cerceamento ao direito de defesa

Insiste a recorrente ser necessária a realização de prova pericial para determinar os valores corretos do imposto devido pelo fato de seu laudo pericial ter se limitado apenas a amostras do lançamento.

O exame da decisão recorrida deixa claro que as incorreções apontadas pela autuada foram consideradas por aquele órgão, tendo sido excluídos os valores lançados em duplicidade e deduzidos os créditos devidamente comprovados. Neste contexto, não há qualquer necessidade de realização de nova diligência ou perícia, até porque nenhuma prova nova foi efetivamente apresentada com o recurso voluntário, pelo que este pedido deve ser indeferido.

De se ressaltar que a Recorrente teve **cinco** oportunidades claras para se manifestar e apontar o restantes dos "erros" denunciados pelo Laudo Pericial que fez juntar

após o resultado da diligência demandada pela DRJ, já que, insiste a Recorrente, tal levantamento seria apenas uma amostragem que foi realizada em face do "curto espaço de tempo" de que dispunha para tanto.

A primeira delas deu-se ainda durante os trabalhos da auditoria fiscal, ou seja, diante das inconsistência já anunciadas e devidamente intimada a se pronunciar sobre elas, a empresa limitou-se a invocar uma redução da alíquota a ser utilizada, ou seja, em tese e seguindo o bordão que elegeu para fustigar a decisão da DRJ que não estaria a apreciar a todos os seus argumentos, as divergências se mostraram incontroversas. Observe-se o que a autuada expressamente fez consignar na sua resposta ao termo de intimação fiscal relacionado às saídas de refrigerantes, à fl. 222, *verbis: "Esta é a consideração que a empresa fiscalizada julga relevante apresentar".*

"Esta consideração" a que a autuada se referiu foi, repito, a alusão a um desconto de 50% na alíquota a ser utilizada – tema esse a ser enfrentado logo mais adiante -, ou seja, nenhuma observação acerca de erros, inconsistências, duplicidades no trabalho do Fisco.

A segunda oportunidade dada a empresa para apontar os erros, contradições, duplicidades no lançamento etc., ocorreu quando da apresentação de sua impugnação, ocasião em que ao longo das quase cem páginas das quais se valeu para tanto, fez constar apenas o seu inconformismo quanto a uma suposta inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001; a alegação de que teria havido erro na interpretação das normas jurídicas que regem o princípio da não-cumulatividade do IPI e, novamente, suscitar a existência de uma redução de 50% na alíquota do IPI utilizado pela fiscalização. Ou seja, também desta vez a autuada não se preocupou em especificar as inconsistências, erros, duplicidades etc.

Outra oportunidade para tanto lhe foi dada quando a DRJ demandou junto à fiscalização a realização de uma diligência no sentido de apurar inconsistência no trabalho de auditoria. Todavia, a autuada, após ter solicitado – e obtido – a prorrogação de prazo em mais trinta dias além dos trinta que lhe haviam sido concedidos, limitou-se a apresentar as mesmas notas fiscais que já haviam sido digitadas pela fiscalização; isto é, quedou-se inerte novamente.

Por ocasião da apresentação do resultado da diligência então demandada pela DRJ, em que o Fisco admitiu poucos e pequenos ajustes em seu trabalho, é que a autuada esboçou um inconformismo baseado em fatos. Desta feita, contratou uma empresa especializada e apresentou um "Laudo Pericial Contábil de Análise do Auto de Infração", no qual foram apontados erros da fiscalização, consistindo eles em duplicidade no valor do IPI lançado, diferença na quantidade dos produtos, equívocos relacionados aos CFOP constantes das notas fiscais, notas fiscais canceladas, insumos e/ou produtos incluídos com descrição distinta no auto de infração, itens existentes em notas fiscais, capacidade de produtos apuradas em desacordo com as notas fiscais, espécie de produtos apuradas em desacordo com as notas fiscais, datas apuradas em desacordo com as notas fiscais, equívocos na soma dos débitos apurados, e duplicidade de cobrança na autuada e na Distribuidora Pequi Ltda.

Porém, mesmo assim, essa manifestação da autuada limitou-se a tratar de dados colhidos por "amostragem", isto é, segundo ela, tais erros se refeririam a apenas uma parte de todo o período fiscalizado, o que, a seu ver, significaria que todo o período estaria, digamos, contaminado.

Por fim, na ultima oportunidade, quando da apresentação de seu Recurso Voluntário, a autuada limitou-se a bradar pela realização de uma perícia, arrimando-se no seu

"Laudo Pericial" contratado para afirmar categoricamente que todo o trabalho fiscal está eivado de inconsistências, sem, contudo, preocupar-se em trazer elementos concretos capazes de dar sustentação à sua afirmativa, como o fizera quando da apresentação do referido laudo pericial.

Ora, todas as inconsistências apontadas pelo "Laudo Pericial" que foram efetivamente comprovadas pela instância recorrida acabaram sendo por ela acatadas, tendo sido inclusive ressalvado no Acórdão, à sua página 39 (fl. 3.534), *verbis, "Quanto à produção de novas provas e aditamentos, segundo os arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o contribuinte deve aduzir na impugnação as razões e provas que possuir. Em relação à apresentação de prova documental posterior, esse procedimento é vedado pelo § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a menos que fique configuradas as hipóteses ali descritas, que no caso não ocorreu."*

Em face do exposto e por considerar que a Recorrente reclama pelos seus direitos (ampla defesa), sem, porém, atentar para o cumprimento de suas obrigações (especialmente a estabelecida no artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), voto por não acolher o seu pedido de realização de nova perícia.

4 – Infrações à legislação do IPI

a) Produtos saídos sem o destaque do IPI – "garrafas sopradas", classificação na TIPI sob o código 3923.30.00, alíquota de 15%.

De acordo com a fiscalização, a autuada promoveu a saída desses produtos sem o destaque do IPI correspondente. Para a Recorrente, todavia, tais operações (retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento encomendante, com destino ao comércio ou emprego em outra industrialização) devem se dar com a suspensão do IPI, a teor do disposto no artigo 42, VII do RIPI/2002, sendo que o responsável pelo recolhimento do IPI seria o destinatário, autor da encomenda, tão logo ele efetue a saída do produto então industrializado por encomenda. *Ad argumentandum*, a Recorrente alega que os montantes utilizados pela fiscalização como base de cálculo do IPI é bastante superior às saídas efetivas de garrafas sopradas.

Observa-se no levantamento do Fisco às fls. 1.891/1.900, que os códigos fiscais das operações e prestações – CFOP – utilizados pela empresa foram 5.949 (Saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados nos códigos anteriores) e 6.101 (Vendas de Produção do Estabelecimento).

Ora, consoante observou a instância recorrida, a suspensão teria cabimento e estaria de acordo com o pleito da Recorrente se as saídas correspondessem às "pré-formas"; no caso, porém, trata-se de "pré-formas" que foram *transformadas* em garrafas "pet" por meio do sopro, de sorte que estamos diante de um produto industrializado cuja saída se submete à incidência do IPI à alíquota de 15%.

De outra parte, a alegação de que há erro no levantamento da fiscalização em relação ao montante das garrafas saídas veio desacompanhada de qualquer indicação sobre onde exatamente tais equívocos existiriam.

De se manter, pois, a decisão recorrida quanto a este tópico.

b) industrialização sob encomenda

b.1) simulação da operação de industrialização por encomenda

A fiscalização conseguiu demonstrar que, primeiro, os insumos necessários para a produção do refrigerante eram entregues pelos fornecedores diretamente na responsável pela industrialização – *Belo Horizonte Refrigerantes* – e isso pelo singelo fato de que a suposta compradora e suposta encomendante – *Distribuidora Pequi* – não possuia espaço físico em suas dependências para armazenar referidas mercadorias. Não bastante, logrou a fiscalização obter junto a dois fornecedores (Beraca Ind. Com. Ltda. e G. Gianone Ltda.) a informação de que a própria autuada, diretamente, adquiriu junto a ambos insumos empregados na fabricação do refrigerante, quais sejam, respectivamente, corantes de caramelo e aroma limão.

Também demonstrou o Fisco que o pagamento das aquisições dos insumos era efetuado, não pela suposta compradora e suposta encomendante – *Distribuidora Pequi* , mas, sim, pela *Maxdrink,* não havendo como aceitar os argumentos da Recorrente de que esses pagamentos eram feitos de fato pela *Maxdrink* por conta de seus créditos junto à *Distribuidora Pequi.*

Além disso, devidamente intimada, a Recorrente esquivou-se de apresentar quaisquer comprovantes - relatórios e documentos de controle de produção - que embasariam o citado *Contrato de Industrialização por Encomenda,* tendo, inclusive, informado ao Fisco não possuir o Livro de Apuração do Lucro Real, os livros auxiliares de escrituração, o Livro Reg. de Inventário, o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou controle equivalente, dentre outros (!!).

Assim, conseguiu demonstrar a fiscalização que a *Distribuidora Pequi* era uma mera emitente de documentos fiscais com a clara intenção de dar suporte a uma suposta operação de "industrialização por encomenda" com a finalidade de causar a impressão de que a autuada não era contribuinte de IPI e sim uma mera prestadora de serviços.

Operação esta, a industrialização por encomenda, que considera a ocorrência do fato gerador do IPI tanto na saída dos produtos industrializados pelo contratado, quanto na saída dos produtos industrializados pelo encomendante, na linha do que estabelece o parágrafo 1° do artigo 143, inciso I, do RIPI/2002, com a redação que lhe deu o artigo 33 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, *verbis:*

> *Art. 143 ...*
>
> *§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 1º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33):*
>
> *I - do estabelecimento que o industrializar; e*
>
> *II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, ainda que para estabelecimento filial.*
>
> *§ 2º O estabelecimento encomendante de que trata o inciso II do § 1º poderá se creditar do imposto cobrado na saída do estabelecimento executor (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 1º, inciso II, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33).*

À propósito, esse dispositivo, especialmente os incisos I e II, explicam o porque houve também a exigência do IPI em auto de infração lavrado em nome da *Distribuidora Pequi Ltda.*

b.2) redução de 50% na alíquota utilizada

A recorrente reclama que a fiscalização não lhe concedeu a redução prevista na Nota Complementar (NC 22-1), em relação aos refrigerantes guaraná, uva, limão, tangerina e demais que utilizam de extrato de frutas.

A redução de alíquota requerida, consoante as disposições legais que a implementam, decorre de prévias providências que não foram tomadas pela recorrente. Com efeito, dispõe a referida nota:

> *NC (22-1) Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes, refrescos e néctares, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

E o artigo 65, inciso I, do RIPI/2002 (art. 57, inciso I, do RIPI/98), regulamentou a matéria nos seguintes termos:

> *Art. 65. Haverá redução:*
>
> *I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e*

A redução foi instituída pelo Decreto nº 75.659/75 para os produtos relacionados nos seus Anexos I a VII e para os produtos do Capítulo 58 da TIPI/73. Posteriormente, o Decreto nº 75.808/75 alterou o Anexo V do decreto anterior, incluindo um "Ex" no Código 22.02.01.00, passando o benefício a contemplar também os refrigerantes, refrescos e néctares que contivessem suco de frutas, de acordo com os padrões fixados pelo Ministério da Agricultura, e que possuíssem certificado de registro expedido pelo órgão competente daquele Ministério. Nessa fase, a concessão não dependia de intervenção da Secretaria da Receita Federal, bastando a manifestação do Ministério da Agricultura atestando que o produto estava enquadrado nas disposições dos decretos acima citados, ou seja, que atendessem aos padrões de identidade e qualidade estabelecidos pelo Decreto nº 73.267/73.

Depois disto, com o advento do Decreto nº 78.289/76, o benefício foi estendido para os refrigerantes e refrescos naturais que contivessem extrato de semente, conforme os padrões de identidade e qualidade fixados pelo Ministério da Agricultura. O art. 2º deste Decreto, no entanto, trouxe uma inovação: passou a exigir que a redução de alíquota fosse declarada, em cada caso, pela Secretaria da Receita Federal, ouvido o órgão competente do Ministério da Agricultura, quanto à conformidade dos produtos aos padrões de identidade e qualidade estabelecidos pelo Decreto nº 73.267/73.

Posteriormente, o Decreto nº 84.637/80 enumerou as seguintes condições: *a)* que os produtos atendessem aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura; *b)* que fossem registrados naquele Ministério; e *c)* que a redução de alíquota fosse declarada pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do Ministério da Agricultura.

Por fim, o Decreto nº 97.976/89 limitou-se a incluir no regime de tributação previsto nos arts. 1º e 3º da Lei nº 7.798/89 os produtos que menciona, ou seja, os produtos que

anteriormente eram tributados por meio de alíquotas *ad valorem* passaram ao regime das alíquotas específicas.

Como se viu, a outorga da redução de alíquota observou duas fases distintas: na primeira, a concessão era independente da manifestação da Receita Federal, bastando que o Ministério da Agricultura atestasse o atendimento aos padrões de identidade e qualidade estabelecidos pelo Decreto nº 73.267/73; na segunda, com a publicação do Decreto nº 78.289/76, passaram a ser exigidos dois requisitos: a) manifestação do Ministério da Agricultura quanto aos padrões de identidade e qualidade; e b) declaração expressa da Secretaria da Receita Federal, reconhecendo os efeitos jurídico-tributários do ato administrativo anterior.

Considerando que a recorrente não preencheu a segunda exigência e que tal requisito consiste na expedição de um ato administrativo vinculado, de competência exclusiva do Delegado da Receita Federal que jurisdiciona o seu domicílio, os órgãos de julgamento administrativo não podem suprir tal omissão, sob pena de usurpar competência alheia.

Esta conclusão reflete o entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes, exarado, inclusive, em processos desta mesma empresa e de outra que antes dela fabricava refrigerantes da mesma marca "Del Rey", cujos acórdãos foram assim ementados:

> *[...] IPI. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS/REFRIGERANTES. Não fazem jus à redução de alíquota de que trata a Nota Complementar NC 22-1 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23.12.88, os produtos que não atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, para o caso, no que respeita aos quantitativos mínimos de sucos naturais e essências, determinados no artigo 55 do Decreto nº 73.267/73. [...] (Acórdãos nºs 202-15.943, de 10/11/2004, e 202-07.806, de 25/05/1995)*

No mesmo sentido, decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão CSRF/02-03.717, de 27/11/2008, assim ementado:

> *REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. REFRIGERANTES. A partir da publicação do Decreto nº 78.289/76, a redução de alíquota prevista na NC (22-1) da TIPI/96 subordina-se à dupla condição: a) emissão de certificado do Ministério da Agricultura, quanto aos padrões de identidade e qualidade exigidos para o produto; e b) expedição de Ato Declaratório da Receita Federal.*

Conclui-se, pois, que, ao contrário do que defende a recorrente, a redução prevista na NC 22-1 não é auto-aplicável. Sua fruição depende de prévia expedição de Ato Declaratório por parte da Secretaria da Receita Federal. Conseqüentemente, inexistindo tal ato, há que ser mantido o lançamento do imposto tal como foi efetuado pela fiscalização e com as correções procedidas pelo órgão julgador de primeira instância, conforme apontado na decisão recorrida.

c) créditos de IPI não considerados

Alega a Recorrente que, tivesse a fiscalização considerado a totalidade dos créditos de IPI obtidos pela empresa (insumos e valores cobrados da Distribuidora Pequi

Ltda.), e não tivesse efetuado a cobrança do IPI em duplicidade (saídas dos produtos industrializados e devoluções simbólicas de insumos), certamente se chegaria à conclusão de que a mesma teria saldo passível de aproveitamento em compensação, em vez do débito ora exigido.

Tratarei aqui apenas da queixa relacionada aos supostos "créditos" não aproveitados, vez que a alegada duplicidade já foi por mim enfrentada alhures quando da matéria relacionada ao pedido adicional de perícia.

E o faço esclarecendo que o voto da DRJ, à fl. 3.539, enfrentou de forma bastante clara o questionamento da então Impugnante, ao dizer, primeiro, que todos os créditos constantes da escrituração fiscal da autuada foram levados em consideração no trabalho fiscal, inclusive um crédito adicional que só foi apurado quando da diligência, bem como, e o mais importante, que não havia crédito adicional algum a ser aproveitado pelo simples fato de que nas notas de remessa de insumos para fins da industrialização por encomenda (entrada), não houve o destaque do IPI.

e) IPI destacado em notas fiscais de devolução, porém não escriturados e nem pagos

No levantamento que reproduziu à fl. 1.890, a fiscalização detectou que, embora a autuada tivesse destacado nas notas fiscais de devolução de alguns itens o valor do IPI correspondente, não tratou de escriturá-los em seus livros fiscais e, consequentemente, de recolhê-los aos cofres públicos, daí a autuação.

Este tópico, todavia, não mereceu qualquer comentário por parte da Recorrente, de sorte que não há lide a ser resolvida quanto a esta matéria.

e) inconstitucionalidades da legislação

Sob o argumento de que as *vendas bonificadas* se equivalem a um *desconto incondicional*, na linha de doutrina e de jurisprudência judicial que colaciona, a Recorrente considera que o "valor da operação" sobre o qual incide o IPI e ao qual se refere a alínea *a* do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional não poderia contemplar aquelas rubricas, de sorte que, a seu ver, é clarividente a inconstitucionalidade do artigo 15 da Lei nº 7.789/89, e o artigo 131, § 3º do Decreto nº 4.544, de 2002.

De outra parte, a Recorrente se insurgiu também contra a forma adotada pela fiscalização para a determinação da base de cálculo do IPI naquelas saídas de produtos já referenciadas alhures, sob o argumento de que essa forma seria imprópria, ilegal e inconstitucional.

Todavia, a teor do enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária", de sorte que dessas matérias não conheço.

Conclusão em relação à matéria relacionada ao IPI lançado

Em face de todo o exposto, voto pela manutenção da decisão recorrida no que se refere à exigência do IPI lançado no auto de infração e ajustado pela DRJ.

5 – Da aplicação, qualificação e agravamento da multa de ofício

Nos dois autos de infração a multa de ofício aplicada foi a qualificada, de 150%, por ter a fiscalização subsumido os fatos por ela relatados (fixação de interpostas pessoas nos quadros societários das empresas do "Grupo Del Rey"; simulação na realização de um contrato de industrialização por encomenda, e simulação no contrato de locação firmado junto a Maria Torres de Freitas Bicalho) no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964 (fraude), o que nos remete para o disposto no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, percentual este exasperado em mais 50%, por ter a fiscalização considerado que a autuada não respondeu a "algumas intimações" e/ou respondeu de forma "insuficiente" a outras, fato esse que se subsumiria ao disposto na alínea *a,* do art. 44 e 46 da Lei nº Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Assim, a multa de ofício aplicada montou a 225%.

Além disso, apenas no primeiro do dois autos de infração, e por conta da existência de saldo credor de IPI da ordem de R$ 166.030,06, a fiscalização aplicou a multa prevista no inciso II do artigo 80 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A Recorrente contesta veementemente a exasperação da multa de ofício argumentando que a fiscalização não se desonerou do ônus de provar a ocorrência de qualquer dos atos tidos como simulados, até mesmo porque, diz ela, as declarações das pessoas e nas quais se baseou o Fisco para concluir acerca da existência da interposição de terceiras pessoas, foram desconstituídas através de contra-declarações que juntou ao processo, e, portanto não se mostram idôneas para dar suporte às imputações que lhe foram feitas. Aduz ainda que a ausência de recolhimento do tributo não se configura como sendo uma ação de caráter doloso reclamado pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64, pois, afirma, se houve a falta de recolhimento, isso de deveu a uma desorganização administrativa e contábil da empresa. Vale-se também a Recorrente do argumento de que a ação fiscal foi baseada na documentação por ela entregue aos Auditores-Fiscais, de sorte que não se pode falar em omissão, muito menos dolosa. Quanto à exasperação da multa de ofício por conta de, supostamente, ela não ter atendido a algumas intimações e/ou as ter atendido de forma parcial, a Recorrente se defende citando trechos do Termo de Verificação Fiscal em que se verifica o contrário de tais assertivas do Fisco. Por fim, suscita o caráter confiscatório dos percentuais das multas de ofício aplicadas, bem como a necessidade de aplicar o princípio do "in dubio, pro contribuinte", à vista da falta de certeza das imputações feitas pelo Fisco.

a) efeito confiscatório das multas de ofício

A exemplo de situação análoga já enfrentada em tópico anterior, no qual a Recorrente suscitava a ocorrência de inconstitucionalidade na legislação aplicada, também aqui a queixa é no mesmo tom, ou seja, suscita violação ao princípio constitucional do não confisco em face dos percentuais da multa de ofício que lhe estão sendo exigidos na forma da legislação vigente.

Como já dito acima, cabe a aplicação do enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

b) agravamento da multa pela falta de atendimento a intimações

O item "1. DO PROCEDIMENTO FISCAL" constante do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.901/1.915 relata diversas situações em que, intimada e reintimada a

prestar esclarecimentos e/ou documentos, a autuada deixou de atender ao Fisco, especialmente no fornecimento dos arquivos das notas fiscais em meio magnético, restando aos Auditores-Fiscais a digitação de todo o acervo de notas da empresa. Esse procedimento se enquadra perfeitamente no agravamento previsto pelo inciso I do § 2° do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação que lhe deu o art. 14 da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007, motivo pelo qual voto pela manutenção da exasperação da multa de ofício em 50% pela falta de atendimento das informações.

c) aplicação da multa de ofício qualificada

O Termo de Verificação Fiscal de cerca de 135 páginas, constante às fls. 1.901/2.037, não deixa dúvida quanto esquema montado pelas empresas e pessoas físicas indicadas pela fiscalização, com o propósito de não recolher os tributos gerados pela sua atividade industrial e comercial.

A intenção clara dos envolvidos era retirar da *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* a condição de contribuinte do IPI. Para isto, foram emitidos vários contratos que simulavam a realização de industrialização por encomenda da Distribuidora Pequi Ltda., a qual, como restou demonstrado e comprovado nos autos, só emitia notas fiscais que simulavam a remessa de insumos para industrialização dos refrigerantes.

Do outro lado da *Belo Horizonte* atuava, em tese, uma filial da *Distribuidora Pequi Ltda.*, a qual supostamente recebia os refrigerantes e os repassava para a real distribuidora, a *Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda.* Antes da *Distribuidora Pequi* funcionar como encomendante e da *Maxdrink* operar como distribuidora, estes dois papéis eram desempenhados pela empresa *Refribelô Ltda.*, inapta no CNPJ, e antes dela, pela empresa *Lunar Empreendimentos Ltda.*, também inapta no CNPJ.

A fiscalização apurou que na *Distribuidora Pequi* – matriz e filial, não houve movimentação de insumos ou refrigerantes e que em seus estabelecimentos havia, apenas, a emissão de documentos contábeis e fiscais que simulavam a realização da industrialização por encomenda. Apurou, também, que a *Distribuidora Pequi* constava nos contratos de simulação como a única distribuidora dos produtos fabricados pela Belo Horizonte Refrigerantes.

Contrariamente a este mundo de aparência, está comprovado nos autos que os insumos sempre foram remetidos pelos fornecedores diretamente para a *Belo Horizonte Refrigerantes*, que o pagamento desses fornecedores eram feitos pela *Maxdrink* e que a *Belo Horizonte* enviava os produtos fabricados diretamente para a *Maxdrink*, sem passar pela matriz ou filial da *Distribuidora Pequi*, como dava a entender o esquema descoberto pela fiscalização.

A movimentação financeira e bancária das três empresas envolvidas deixa claro que a quase totalidade dos recursos movimentados pelo grupo foram geridos pela *Maxdrink*, a qual efetuou, inclusive, pagamento de despesas pessoais dos sócios de fato, membros da família Bicalho, conforme atestado pelos documentos juntados aos autos:

Movimentação Financeira do Grupo Del Rey (R$)			
Ano	Distribuidora Pequi	Belo Horizonte Refr.	Maxdrink
2002	66.293,86	3.394.645,39	13.689.932,75
2003	1.305.253,67	4.016.197,93	57.178.028,72
2004	3.709.317,72	4.896.847,45	57.884.908,73

Embora a recorrente alegue que a atuação conjunta dessas empresas expressa simples relacionamento comercial, uma vez que o *Rogério Luiz Bicalho* seria o proprietário

apenas da marca "Del Rey", utilizada nos refrigerantes, a fiscalização apurou, junto ao INPI, que tal marca estava registrada em nome da empresa *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.*

Esta constatação é só mais um fato que se somou ao grande número de provas indiciárias colacionadas pela fiscalização, todas apontando para a existência de uma sociedade de fato, cujo fim maior era o de sonegar tributos, ocultando, dissimulando ou fragmentando a ocorrência do fato gerador, por meio da interposição de supostas operações e empresas na cadeia produtiva e comercial. Com a segmentação da ocorrência do fato gerador entre empresas sem nenhum potencial econômico e constituídas ou repassadas para interpostas pessoas, pretendeu-se dificultar ao máximo a atuação do Fisco na recuperação dos tributos sonegados.

Além do auto de infração do IPI, foram lavrados autos para exigir o IRPJ e CSLL, tributos que foram quantificados por arbitramento, tendo em vista a imprestabilidade da escrituração contábil da empresa, pela detecção das seguintes irregularidades: (1) ausência de escrituração dos Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur) e Registro de Inventário; (2) falta de escrituração da movimentação bancária no Banco Safra S/A; (3) falta de contabilização do histórico dos valores movimentados na conta-corrente mantida no Bradesco S/A; e (4) existência de lançamentos contábeis não lastreados em documentação hábil e idônea – passivo fictício. No mesmo procedimento fiscal foram lavrados, também, autos de infração para cobrança da contribuição para o PIS e da Cofins.

O esquema de sonegação de impostos criado pela família *Bicalho* remonta aos anos de 1995, quando adquiriu da *Indústria de Refrigerantes Del Rey Ltda.*, por intermédio da empresa *GEM – Grupo Executivo de Marketing e Adm. S/C Ltda.*, a marca "Del Rey". Eram sócios da GEM: *Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho Lourenço e Roselene Bicalho.*

A *Lunar Empreendimentos Ltda.*, empresa da família *Bicalho*, fundada em 1995, inicialmente comercializava açúcar no CEASA/MG, logo passando a atuar no ramo de distribuição dos refrigerantes da marca "Del Rey". Consta dos autos que a *Lunar* foi autuada pesadamente pela fiscalização em relação aos anos-calendários de 1998 e 1998. Para fugir ao pagamento dos tributos lançados, a empresa foi desativada e transferida para interpostas pessoas, como restou comprovado pela fiscalização.

Em 1998, a marca "Del Rey" foi cedida para a Belo Horizonte Refrigerantes, representada pela sócia de ambas, *Roseana de Fátima Bicalho*. Na verdade, a indústria de bebidas *Belo Horizonte Refrigerantes* foi montada com recursos advindos da *Lunar Empreendimentos* e, posteriormente, da *Refribelô Ltda.*, que teve o mesmo destino da *Lunar*, ou seja, foi desativada e passada para sócios sem qualquer lastro financeiro para tal desiderato.

Todos estes fatos e muitos outros descritos no Termo de Verificação Fiscal, estão devidamente comprovados nos autos por depoimentos de inúmeros empregados, ex-empregados, "sócios" que declararam ter apenas emprestado o nome, sob pena de perda do emprego, e outras pessoas vinculadas a empresas que negociaram com as empresas Industria de Refrigerantes Del Rey, GEM, Lunar Empreendimentos, Refribelô e Belo Horizonte Refrigerantes.

As empresas da família *Bicalho* reiteradamente apresentaram histórico de inadimplência tributária, tendo adotado o método de abrir empresas, operá-las por um curto espaço de tempo sem pagar nada de tributos ou pagando quantias ínfimas, desativá-la sem dar

baixa nos órgãos competentes, transferindo o seu patrimônio para novas empresas, transferindo a anterior para interpostas pessoas. A fiscalização comprovou estes fatos pelo grande número de processos de execução fiscal movidos pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, pela Fazenda Nacional e pelo INSS, contra as antigas empresas da família: Bicaçúcar Indústria e Comércio Ltda. e Rogério Luiz Bicalho; Empreendimentos Rodes Ltda.; Alves e Cunha Cereais Ltda.; Lunar Empreendimentos Ltda. e Refribelô Ltda. Há, ainda, processos tramitando contra a Maxdrink e a Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.

A multa de ofício foi qualificada com fundamento no art. 80, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, na redação que lhe foi dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, verbis:

> *Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória,sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:*
>
> *[...]*
>
> *II - cento e cinqüenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.*

Além de todo o esquema antes descrito, a autuada simulou, ainda, a mudança de endereço da matriz para Vila Velha, no Espírito Santo, em mais uma tentativa de evitar a fiscalização e dificultar ao máximo a cobrança dos tributos.

A fiscalização considerou que, na montagem do esquema operacional de industrialização e distribuição de refrigerantes, supostamente operado pelas empresas Distribuidora Pequi Ltda., Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. e Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda., esteve presente o "evidente intuito de fraude", condição estipulada pelos arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 1996, para a imposição da multa qualificada. Com isto, a atividade da contribuinte foi enquadrada, também, no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, *verbis*:

> *Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Ante todo o exposto, não resta qualquer dúvida quanto à presença do "evidente intuito de fraude" nas operações simuladas pelos dirigentes do grupo econômico Del Rey, que também gerenciavam as operações de industrialização e comercialização de refrigerantes da marca "Del Rey". Desta forma, tenho como correta a qualificação da multa de ofício.

d) aplicação de interpretação mais benéfica ao contribuinte

Por fim, observa-se que não é o caso de aplicação da interpretação mais benéfica ao contribuinte, conforme disposto no art. 112 do CTN, como reclama a recorrente, porque não se faz presente qualquer das hipóteses lá elencadas.

Portanto, a situação fática encontrada pela fiscalização requer a imposição da multa de ofício no percentual de 150%, agravada em 50% por falta de atendimento de

intimação, alcançando o patamar de 225%, tudo em conformidade com os dispositivos legais que tratam da matéria.

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 Volkswagem 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 atividades, 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;

- 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 Refribelô, 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 "Del 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, tornando-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 1° 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., Reizinho 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, Reizinho 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 Reizinho 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 3° e 4° 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 Del Rey", que anunciava seleção de pessoal, tais elementos constituem informações iniciais colhidas pela autoridade fiscal, **servindo como indício** 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 Morais, 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" adredemente 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 Del 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 freqüência 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 Reizinho 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. Provada de forma irrefutável a comunhão de interesses dos efetivos proprietários do grupo econômico "Del Rey", a fiscalização responsabilizou-os solidariamente pelo crédito tributário lançado na ora recorrente. De fato, onde há comunhão de interesses há, também, comunhão de deveres e obrigações.

A responsabilização foi fundamentada nos arts. 124-I e 135-II e III, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966), *verbis*:

> *Art. 124. São solidariamente obrigadas:*
>
> *I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
>
> .....
>
> *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:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Alegam os implicados que vários funcionários da empresa Distribuidora Pequi Ltda. e outras pessoas ouvidas pela fiscalização sobre os negócios do grupo econômico declararam não conhecer os responsabilizados, defendendo a tese de que não restou configurada a hipótese de responsabilidade solidária, conforme previsto no art. 124 do CTN, pois que este dispositivo apenas possibilita que lei ordinária estabeleça outras hipóteses de responsabilidade não previstas no referido Código.

Acrescentam em sua defesa que, mesmo que existisse a sociedade de fato, os recorrentes não poderiam ser responsabilizados pois não restou consignado terem eles agido como administradores das empresas envolvidas, não tendo, portanto, agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Sem razão os recorrentes. A obrigação solidária de que trata o art. 124 – I do CTN já foi examinada inúmeras vezes pelos tribunais regionais federais e pelo Superior Tribunal de Justiça, bastando aqui transcrever as seguintes ementas, que deixam claro que, nas situações com a presente, as pessoas que se locupletam com os resultados das pessoas jurídicas sonegadoras respondem solidariamente pelo pagamento do crédito tributário:

"Ementa: .... II. Os sócios-gerentes são solidariamente responsáveis pelo pagamento de tributos não recolhidos, nos termos preconizados no CTN (art. 135, I, c/c o art. 124). Trata-se de solidariedade em razão do interesse comum na situação tributada. ...." (TRF-1ª Região. AC 93.01.35326-1/MG. Rel.: Des. Federal Olindo Menezes. 3ª Turma. Decisão: 16/12/97. DJ de 06/03/98, p. 199.)

"Ementa: .... I. As pessoas que têm interesse comum na situação que se constitui fato gerador da obrigação principal estão obrigadas solidariamente.

II. Nos moldes do CTN, art. 124, a hipótese legal diz respeito à ligação do terceiro, de modo direto, por força de interesse jurídico ou econômico, à situação prevista como fato gerador da obrigação tributária. ...." (TRF-4ª Região. AC 1999.04.01.002788-5/RS. Rel.: Des. Federal Márcio Antônio Rocha. 2ª Turma. Decisão: 04/05/00. DJ de 19/07/00, pp. 154/155.)

"Ementa: .... I. Tratando-se de responsabilidade passiva solidária pode a Fazenda Pública exigir o débito integralmente ou penhorar bens de quaisquer dos coobrigados, não sendo a eles permitido a invocação do benefício de ordem. ...." (TRF 1ª Região. AG 2005.01.00.066115-9/MG. Rel.: Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. 8ª Turma. Decisão:14/11/06. DJ de 15/12/06, p. 78.)

"Ementa: .... I. A questão prende-se à determinação do responsável tributário, como previsto nos arts. 121, 124 e 135 do

Código Tributário Nacional. II. A regra da solidariedade tributária importa na afirmação da responsabilidade daqueles que 'tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal' e daqueles expressamente em lei indicados. ...." (TRF 2ª Região. AG 2005.02.01.004189-2/RJ. Rel.: Des. Federal Julieta Lídia Lunz. 4ª Turma Especial. Decisão: 22/05/07. DJ de 21/06/07, p. 155.)

O art. 135 do CTN, por sua vez, estabelece que os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No presente caso, não resta qualquer sombra de dúvida que os atos de administração da autuada foram praticados com infração à lei tributária. Não se pode considerar como simples inadimplência o fato de ter sido engendrado um complexo sistema de sonegação de impostos envolvendo todas as empresas do denominado grupo econômico Del Rey, cujo resultado pretendido, de não pagar os tributos gerados pelas suas atividades industriais e comerciais foi plenamente alcançado, senão vejamos:

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 2.017/2.018, lavrado em 19/12/2006, que a *Belo Horizonte Refrigerantes Ltda.* não recolher qualquer valor de tributo federal nos últimos cinco anos. Consta, também, que, no mesmo período, a Distribuidora Pequi Ltda. e a Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda. recolheram valores insignificantes e irrisórios, em relação ao seu faturamento global.

A jurisprudência dos tribunais pátrios tem afastado a responsabilidade dos sócios no caso de simples inadimplência, porém, inadimplência é o não pagamento dos tributos apurados, escriturados e até declarado ao Fisco. Não se pode ter como de simples inadimplência a ação dos sócios, de fato ou de direito, administradores e gerentes que escondem ou disfarçam a ocorrência do fato gerador tributário, por meio de operações simuladas, ou simplesmente deixam de apurar e declarar os tributos por um certo tempo e depois param de operar com a empresa, esvaziando-a de seu patrimônio e repassando-a para interpostas pessoas.

Inicialmente é importante ter clareza quanto ao significado da palavra "inadimplência". No dicionário Houaiss inadimplente significa: "aquele que falta ao cumprimento de suas obrigações jurídicas no prazo estipulado." Já, segundo o dicionário Aurélio, o termo inadimplência é um substantivo feminino que significa: "o não cumprimento de algo".Assim, o simples fato de não pagar um tributo, dentro do prazo de vencimento, caracterizará uma mera inadimplência fiscal ou inadimplemento de uma obrigação tributária de natureza não criminal. Para exemplificar, vale transcrever decisões judiciais recentes sobre o tema:

"PENAL – NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO – INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO FISCAL – ATIPICIDADE DA CONDUTA.– O não recolhimento de tributo consiste em mera inadimplência, não constituindo fato típico, uma vez que não há redução ou supressão de tributo.– Hipótese em que a denúncia não descreveu a ocorrência de conduta típica, impondo-se a absolvição dos acusados."(Apelação Criminal nº

200170110039859 – PR. 8ª Turma do TRF da 4ª Região. Decisão de 11-2-2009. DJ. 25-2-2009. Relator do Acórdão: Juiz Luiz Fernando Wowk Penteado)"PENAL – SONEGAÇÃO FISCAL – LEI Nº 8.137/90, ARTIGO 1º, I – OMITIR INFORMAÇÃO – CONTRIBUINTE OMISSO EM DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO – DOLO ESPECÍFICO – FRAUDE – ADMISSIBILIDADE DA TIPIFICAÇÃO – CASUÍSTICA.1. Embora a mera inadimplência, ainda que aí seja incluída aquela decorrente da obrigação acessória, não configure ipso facto o crime de sonegação, é necessário verificar, caso a caso, se o contribuinte omisso na entrega da declaração de rendimentos objetiva, por meio dessa omissão, fraudar o Fisco, de sorte a jamais recolher o tributo devido: a omissão, nessa hipótese, resolve-se em mero estratagema fraudulento e é portanto alcançado pelo tipo do inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/90.2. Apelação desprovida."

Concluímos, portanto, que os delitos considerados como sonegação fiscal (crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária), são verdadeiras fraudes, simulações, falsificações, apropriações indevidas etc. Não deve restar dúvida que são condutas completamente distintas da mera falta de quitação dentro do prazo legal de um débito tributário.Para exemplificar a diferença, basta imaginar que uma pessoa física que declara em sua declaração de imposto de renda que obteve rendimentos, imprime a guia para pagar o imposto de renda devido, contudo, por impossibilidade financeira ou por qualquer outro motivo deixa de pagar o tributo devido, não poderá jamais ter o mesmo tratamento dispensado ao verdadeiro delituoso que, voluntariamente, deixar de declarar os rendimentos que auferiu durante determinado período. O efeito financeiro é o mesmo, isto é, não pagar o imposto de renda devido, contudo, no primeiro exemplo há mera inadimplência de uma obrigação declarada e no segundo há um crime de sonegação fiscal, pois o contribuinte omitiu rendimentos que deveria declarar.

É importante destacar que o contribuinte que pratica a sonegação fiscal, conforme descrito acima, está sujeito a diversas implicações, como por exemplo: responsabilidade solidária entre os sócios; caracterização dos crimes de sonegação fiscal; indisponibilidade de bens; aplicação de multas elevadas que podem chegar a 225% (Lei Federal nº 9.532/97) etc.

"Ementa: .... Ocorrendo o desaparecimento da sociedade sem liquidação regular, conforme determina a lei, respondem as pessoas nomeadas no art. 135, III, CTN, pelos débitos fiscais, em face da inexistência de patrimônio da sociedade. ...." (STF. RE 110597/RJ. Rel.: Min. Célio Borja. 2ª Turma. Decisão: 07/10/86. DJ de 07/11/86, p. 21.561.)

"Ementa: .... I. A responsabilidade do sócio não é objetiva. Para que surja a responsabilidade pessoal, disciplinada no art. 135 do CTN é necessário que haja comprovação de que ele, o sócio, agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto. ....

.... III. Ressalva do voto com submissão à jurisprudência dominante, à luz da função precípua do egrégio STJ no sentido de que, em princípio, o sócio que recolhe os bônus lucrativos da sociedade mas não verifica o adimplemento dos tributos, locupleta-se e a fortiori comete o ilícito que faz surgir a sua

responsabilidade. ...." (STJ. AGA 472260/SC. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Decisão: 20/05/03. DJ de 02/06/03, p. 195.)

"Ementa: .... I. É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes. ...." (STJ. AGREsp 346109/SC. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/03/02. DJ de 04/08/03, p. 258.)

"Ementa: .... A jurisprudência deste egrégio Tribunal consolidou-se quanto a ser subjetiva a responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade, ficando aquele obrigado pessoalmente pela dívida, somente quando restar provado ter ele agido com fraude ou excesso de poderes, não se consubstanciando em infração à lei, de per si, a mera inadimplência. ...." (STJ. AGREsp 384860/RS. Rel.: Min. Paulo Medina. 2ª Turma. Decisão: 18/04/02. DJ de 09/06/03, p. 213.)

"Ementa: .... VI. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

"Ementa: .... Sócio-gerente. Responsabilidade pessoal. CTN, art. 135, III.

I. Obrigação essencial a todo administrador é a observância do pagamento dos tributos, registrando-se consistir em infração à lei a sua sonegação, o que impõe a responsabilidade pessoal do gerente. ...." (TRF-1ª Região. Ag 1999.01.00.085073-8/MG. Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral. 3ª Turma. Decisão: 29/05/01. DJ *de 13/08/01, p. 1.101.)*

"Ementa: .... O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) atribui responsabilidade pessoal, pela dívida tributária, contraída, sob sua gestão, ao administrador, ou sócio-gerente. ...." (TRF-4ª Região. AC 1999.71.12.003207-7/RS. Rel.: Des. Federal Maria Isabel Pezzi Klein. 1ª Turma. Decisão: 23/08/01. DJ de 02/10/02, p. 558.)

"Ementa: .... III. Conforme dispõe o art. 135, incisos II e III, do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

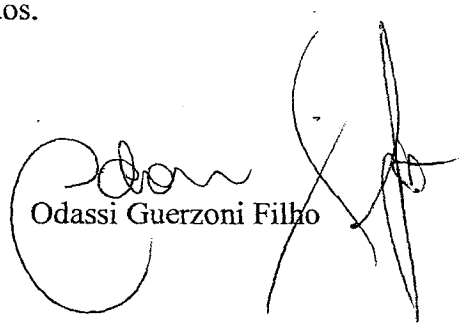
IV. Gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, é a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente, ou a dissolução irregular da sociedade, sem a

devida quitação dos tributos pelos representantes legais da empresa. ...." (TRF-3ª Região. Ag 2005.03.00.036795-0/SP. Rel.: Des. Federal Lazarano Neto. 6ª Turma. Decisão: 24/10/07. DJ de 17/12/07, p. 625.)

"Ementa: .... II -A gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deve restar comprovada pelo Fisco e analisada pelo Juízo de 1º grau, sendo certo que o mero inadimplemento, não se afigura suficiente para configurar a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, e por tal razão não pode ser repassada ao sócio da empresa, se não comprovada adredemente a má gestão ou o intuito fraudulento. ...." (TRF-3ª Região. Ag 2005.03.00.066801-8/SP. Rel.: Des. Federal Salette Nascimento. 4ª Turma. Decisão: 07/02/07. DJ de 16/05/07, p. 385.)

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento aos recursos da empresa e dos co-responsabilizados.



Odassi Guerzoni Filho