



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

Processo n° 15868.720125/2011-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.046 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ e Reflexos - Glosa de Custos
Recorrente Bracol Holding Ltda.(responsável tributário JBS S/A)
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

Meras irregularidades no MPF não acarretam na nulidade do procedimento administrativo quando respeitado os arts. 142 do CTN e 10º do Decreto nº 70.235/72.

COMPETÊNCIA. AUDITOR FISCAL.

O auditor fiscal é competente para lavra os Auto de Infração, não sendo obrigado a fazê-lo na sede da contribuinte, mas sim no local da infração.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A não comprovação por meio hábil e idôneo de custas e despesas operacionais acarreta no lançamento de ofício da importância indevidamente excluída da base de cálculo do IRPJ.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

A não declaração ou inexistência de pagamento no caso dos impostos lançados por homologação implica na aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN em detrimento do art. 150, § 4º do mesmo texto legal.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

Sendo os mesmos fundamentos que nortearam o lançamento do IRPJ e o da CSLL, deve ser adotada a mesma decisão proferida naquele para esta.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 12/03/2014

por NARA CRISTINA TAKEDA, Assinado digitalmente em 12/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digi

talmente em 13/03/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCOS AUR

ELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 18/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade relativas a deficiências do MPF, votando pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, votando pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntários relativamente à decadência; 4) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento apresentada por Bracol Holding Ltda por falta de análise de documentos; 5) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado contra JBS S/A; 6) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à responsabilidade tributária de JBS S/A, divergindo as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Joselaine Boeira Zatorre que davam provimento ao recurso voluntário; 7) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à limitação da responsabilidade tributária de JBS S/A; 8) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, vencida a Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada por Cristiane Silva Costa e Joselaine Boeira Zatorre, designando-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

NARA CRISTINA TAKEDA TAGA – Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Cristiane Silva Costa, José Sérgio Gomes, Nara Cristina Takeda Taga e Joselaine Boeira Zatorre. Declarou-se impedido o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.

Relatório

Versam os presentes autos sobre Recursos Voluntários interpostos tanto pelo contribuinte como pelo responsável tributário face ao Acórdão exarado pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto que indeferiu as Impugnações apresentadas.

Segundo o Termo de Verificação de Infração Fiscal (proc. fls. 597 a 616), a ação fiscal teve início em Araçatuba no dia 14/07/2011 quando o sujeito passivo foi intimado, via postal, a apresentar diversos elementos e informações.

Em 18/08/2011, os auditores fiscais se dirigiram a São Paulo, no endereço do estabelecimento matriz, com cópia do Termo de Intimação Fiscal que deu início à fiscalização. O Procurador do sujeito passivo, Sr. Vagner Aparecido Cruz, entregou cópias de alguns documentos, no entanto, deixou de apresentar os documentos bancários comprobatórios dos pagamentos relacionados a determinadas notas fiscais. Nesta mesma ocasião, tal Procurador se comprometeu a apresentar os documentos restantes na Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araçatuba até o dia 26/08/2011.

No dia 26/08/2011, foram entregues na DRF de Araçatuba algumas cópias de alguns documentos exigidos. Em 10/10/2011, foi elaborado Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal. Novamente os agentes fazendários realizaram diligência no estabelecimento matriz em São Paulo, em 26/10/2011, apresentando cópia do Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal do dia 10/10/2011.

O Sr. Vagner Aparecido Cruz apresentou segundas vias de notas fiscais de emissão da Brasleder Couros sob o argumento de que as primeiras vias, até aquele momento, não haviam sido localizadas. Não se apresentou nenhuma nota fiscal tendo como emitente a empresa Xinguleder Couros. Mais uma vez, o Sr. Vagner se comprometeu a apresentar os documentos faltantes na Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Araçatuba.

Nos dias 04/11/2011 e 09/11/2011, foram apresentadas em Araçatuba cópias de alguns comprovantes de pagamentos para o fornecedor Brasleder Couros e quatro cópias autenticadas de segundas vias de notas fiscais tendo como emitente o fornecedor Xinguleder Couros, respectivamente.

Concluída a análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscalizadora procedeu às seguintes acusações:

- 1. O sujeito passivo não apresentou nenhuma via original das primeiras vias das notas fiscais exigidas pela fiscalização;*
- 2. O sujeito passivo apresentou cópias de comprovantes bancários de pagamentos relacionados a uma pequena parte das notas fiscais correspondentes aos registros contábeis discriminados em planilhas elaboradas pela fiscalização. Tais comprovantes foram aceitos pela fiscalização;*

3. *Para demonstrar os valores escriturados como custos no período de 01/10/2006 a 31/12/2006, tendo como fornecedores as empresas Brasleder Couros e Xinguleder Couros Ltda. elaboramos o razão em planilha excel de três contas do grupamento de fornecedores. (...) Nestes razões constam tanto os lançamentos feitos a débito das contas de custos em contrapartida às contas de fornecedores, quanto os feitos a débito das contas de fornecedores em contrapartida às contas de bancos e caixa. Nestas mesmas planilhas, realçamos na cor cinza e grifamos os registros contábeis para os quais o sujeito passivo apresentou documentos comprobatórios dos pagamentos, que foram aceitos por esta fiscalização. Observe-se ainda que nestes razões haja inúmeros lançamentos de valores expressivos feitos a débito da conta do grupamento dos fornecedores e a crédito da conta caixa. Para estes, o sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos comprobatórios dos efetivos pagamentos nem quaisquer outros documentos adicionais.*
4. *Utilizando-se dos mesmos razões mencionados na alínea anterior, onde constaram todos os lançamentos relacionados aos três novos razões em planilha excel para demonstrarmos os valores escriturados como custos para os quais o sujeito passivo, apesar de intimado e reintimado, não apresentou nem as vias originais das primeiras vias das notas fiscais nem os documentos comprobatórios dos efetivos pagamentos. O primeiro razão contempla os lançamentos feitos a débito das contas 91501000012 – Compras de Matéria-Prima e 91502000001 – Compras de insumos e a crédito da conta 21101349785 – Brasleder Couros S/A. O segundo razão contempla os lançamentos feitos a débito da conta 91501000012 – Compras de Matérias-Primas e a crédito da conta 21101392041 – Brasleder Couros Ltda. O terceiro razão contempla os lançamentos feitos a débito das contas 91501000013 – Serviços prestados s/ matéria-prima e 91502000011 – Serviços prestados s/ insumos e a crédito da conta 21202028259 – Xinguleder Couros Ltda.*
5. *Todos os razões mencionados nas alíneas “c” e “d”, elaborados em planilha excel tendo por base os arquivos digitais dos registros contábeis apresentados pelo sujeito passivo, acompanham o presente termo.*
6. *O sujeito passivo não comprovou os custos relativos aos registros contábeis demonstrados nos razões elaborados pela fiscalização mencionados na alínea “d”. Portanto, serão glosados por esta fiscalização. Os valores estão totalizados por mês em cada um dos três razões mencionados na alínea “d”.*

Em resumo, conforme consta do TVF, o sujeito passivo (Bracol Holding S/A) foi intimado à apresentação de documentos acima mencionados, mas não o fez. Assim, a Autoridade Fiscal elaborou novos razões que demonstram a glosa de custos inicialmente declarados e escriturados por aquela empresa. Os referidos razões (que contemplam os seguintes lançamentos glosados dos custos):

- (i) Compras de matéria prima e insumos de Brasleder Couros S/A; e
- (ii) Serviços presetados em matéria prima e prestação de serviços sem insumos por Xinguleder Couros Ltda.

Assim, embora intimada à apresentação de notas fiscais das operações e respectivos documentos bancários comprobatórios dos pagamentos àquelas empresas (fornecedoras) o sujeito passivo (Bracol Holding Ltda), por seu representante – Vagner Aparecido da Cruz – não o fez satisfatoriamente, pelo que foram lavrados os autos de infração em tela, relativos a IRPJ e CSLL.

Foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (proc. fls. 618 a 620) e CSLL (proc. fls. 623 a 625). O agente fiscalizador entendeu que também restou configurada a **existência de responsabilidade solidária do sujeito passivo JBS S/A, sendo lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária em 22/11/2011** (proc. fls. 632 a 634).

De acordo com o relato da autoridade fiscalizadora, em 2007, a empresa Bertin Ltda., por meio de uma operação societária, constituiu a empresa Bertin S/A que foi posteriormente incorporada pela JBS S/A. Desta forma, tendo em vista o art. 132 do CTN, concluiu o auditor fiscal pela responsabilidade tributária solidária da empresa JBS S/A no tocante aos tributos devidos pela Bertin Ltda. referentes aos fatos gerados anteriores à reestruturação societária.

Vale mencionar que tramita de forma autônoma o processo administrativo digital nº 15868.720080/2011-51, que versa sobre a alteração do CNPJ da empresa JBS S/A (“Representação Fiscal para fins de Alteração Cadastral no CNPJ”). Consta nos autos deste processo a Informação Fiscal (proc. fls. 636 a 708) juntada com o intuito de complementar as informações sobre a responsabilidade solidária da JBS S/A por conta da cisão parcial ocorrida entre a Bertin Ltda. (atual Bracol Holding Ltda.) e Bertin S/A (incorporada pela JBS S/A) para subsidiar decisões administrativas futuras.

A Informação Fiscal é constituída por dois relatórios: o primeiro referente à responsabilidade solidária da JBS S/A quanto aos débitos tributários da Bracol Holding Ltda., e o segundo, atinente ao Mandado de Segurança nº 0003805-65.2011.403.6107 – relacionado à sucessão por cisão parcial da Bertin Ltda. pela Bertin S/A e o ao Mandado de Segurança nº 0003806-50.2011.403.6107 – relacionado ao auto de embargo à fiscalização lavrado em 01/09/2011, datado de 05/10/2011, e Ofício à Justiça.

O primeiro relatório inicia-se com os termos da constituição da Bertin S/A. Conforme descreveu a autoridade fazendária, a criação desta empresa se deu em 27/07/2007 com capital inicial de R\$ 2.000.000,00, que teriam sido integralizados em dinheiro por dois sócios (Bertin Ltda. e Sr. Silmar Roberto Bertin, sendo que este último integralizou o montante de R\$ 1,00). Concluiu que a Bertin S/A nada mais era que uma subsidiária integral da Bertin Ltda.

A autoridade fazendária ainda afirmou que, da análise dos Livros Diários da Bertin S/A, só possui registro a partir de 01/10/2007, ou seja, a data em que se deu a transferência de parcela do patrimônio da Bertin **Ltda.** para a Bertin S/A. Portanto, verifica-se que **não há qualquer constituição do capital inicial nos lançamentos contábeis.**

Constatou-se ainda que no mês de outubro de 2007 foram transferidos 34 estabelecimentos da Bertin **Ltda.** para a Bertin **S/A.** Entendeu o agente fazendário que este fato por si só já denota uma transação de grande porte em empresas do mesmo grupo econômico, pertencentes à família Bertin.

Segundo o agente fiscalizador, *“foram vertidas obrigações (em valores relevantes), e não só bens e direitos, ou seja, foi vertido patrimônio, que líquido (ativo menos passivo) foi valorado em R\$ 18.000.000,00. A transferência de obrigações demonstra que a transação foi mais que uma simples subscrição de ações e/ou uma simples integralização de bens e direitos com aumento de capital. Transferências desse porte só são possíveis em operações de maior vulto, como as previstas nos artigos 223 e seguintes da Lei das S/A (incorporações, fusões e cisões). Também ficou claro na análise individualizada que fizemos das contas vertidas (contas de ativo e de passivo) que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim bens, direitos e obrigações desvinculados dos referidos estabelecimentos, o que de novo denota uma operação de maior vulto, como por exemplo investimentos no exterior, todas as marcas da empresa Bertin Ltda., quase todo o passivo da Bertin Ltda. foi transferido”*.

O segundo relatório consiste nas informações prestadas em juízo para instrução do Mandado de Segurança impetrado pela JBS S/A.

Impugnação Bracol Holding

Em 20/12/2011, a contribuinte (Bracol Holding) apresentou Impugnação ao Auto de Infração de IRPJ (proc. fls. 710 a 733) e de CSLL (proc. fls. 848 a 871), ambas de idêntico teor.

Em sede de preliminar, a Impugnante alegou a incompetência dos auditores da Receita Federal do Brasil de Araçatuba para constituir o crédito tributário do IRPJ. Entendeu que a competência é privativa de servidores vinculados a Derat/SP, por ser o IRPJ um tributo cujas questões fiscais devem ser realizadas por fiscais com jurisdição no domicílio fiscal da empresa, no caso em análise, São Paulo capital. Outro argumento utilizado na tentativa de anular o Auto de Infração é o de que inexistiria autorização para reexame de período já fiscalizado emitida pelo Superintendente transferindo competência para a DRF de Araçatuba.

Além disso, afirmou que não foram respeitados os termos do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização que deu origem ao Auto de Infração em questão. A interessada asseverou que apenas consta no MPF-F como local para realização dos trabalhos fiscais o endereço da Impugnante localizado no Município de São Paulo, capital, sendo que jamais foi permitida a realização de atividades no Município de Araçatuba, Estado de São Paulo. Não se verificou qualquer delegação de competência da DERAT/SP para a DRF/Araçatuba.

Ademais, todos os trabalhos fiscais que geraram a emissão do Auto de Infração ora contestado, teriam sido realizados em inobservância ao MPF-F. A contribuinte argumentou de forma subsidiária que, caso considerado válido o MPF-F a despeito das irregularidades já apontadas, outro seria o motivo a desencadear a nulidade do mesmo: o MPF-F deveria ter sido emitido pelo Superintendente, conforme prevê o § 4º, do art. 6º, da Portaria

Ainda em sede de preliminar, a Impugnante entendeu que a perda de eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal exige o cancelamento do Auto de Infração. Relatou que a validade do Termo é de 60 dias podendo ser prorrogado por ato escrito, o que não ocorreu. A contribuinte também questionou a falta de intimação para se manifestar sobre o fim da fase instrutória, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.784/99.

Segundo a Impugnante, inexistem no Auto de Infração a fundamentação jurídica e os motivos de direito essenciais à constituição do crédito tributário exigido. Ademais, a interessada alegou que o Auto de Infração ainda deve ser cancelado, pois, ao não demonstrar as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário, cerceou seu direito de defesa.

A Impugnante questionou a cobrança de tributos baseada apenas na *“simples falta de apresentação de alguns documentos que demonstram a origem de seus registros contábeis, sendo que todas as operações foram devidamente escrituradas”*.

Afirmou que os documentos juntados aos autos quando da Impugnação comprovam o afirmado e manifestou a intenção de apresentar todos os documentos fiscais e esclarecimentos que se fizerem necessários. Asseverou ainda a Impugnante que *“como comprovam as anexas notas fiscais emitidas pelos fornecedores Brasleder Couros Ltda e Braspeco Indústria e Comércio Ltda, bem como dos comprovantes de pagamentos por parte da Impugnante a esses fornecedores, não existe qualquer saldo devedor do imposto capaz de gerar a presente glosa constituída nesse AI”*.

Entendeu como irregular o posicionamento dos auditores fiscais, pois contrariando o disposto no RIR/99, não intimaram a contribuinte a apresentar seus esclarecimentos ou eventuais novos documentos. Concluiu que a despeito de sua vontade de fornecer os documentos solicitados, a fiscalização agiu sem razoabilidade e contrariando diversos dispositivos legais, dentre os quais os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.784/99.

Para a interessada, a não apresentação de cópia integral do Auto de Infração e seus anexos teria cerceado seu direito de defesa e prejudicado na elaboração da Impugnação. Portanto, o Auto de Infração deveria ter sido considerado nulo por ofensa ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

A Impugnante asseverou que não é possível a cobrança do IRPJ exigido, pois o mesmo encontra-se prescrito por força do art. 150, § 4º do CTN.

Outro questionamento levantado pela contribuinte diz respeito à impossibilidade de aplicação de multa de ofício combinada com multa de mora, implicando em *bis in idem*. Ademais, entendeu que *“considerando ser a multa por falta de pagamento de tributo superior à multa aplicada na forma do Auto de Infração não existe a possibilidade de cumulação porque aquela absorve esta, nos termos já decididos pela DRJ em Brasília”*. Concluiu que essa aplicação em duplicidade de multa em razão do mesmo fato é inconstitucional.

Ainda sob o argumento de inconstitucionalidade por motivo de afronta ao **Princípio constitucional do não confisco**, a interessada questionou o percentual de 75% aplicado a título de multa.

Relativo aos juros de mora, a Impugnante afirmou que a cobrança é flagrantemente inconstitucional e ilegal, pois contraria o caput do art. 161 do CTN por somente permitir a exigibilidade dos juros de mora sobre o valor do tributo devido.

Por fim, requereu a realização de diligência e perícia (nomeou perito e apresentou rol de quesitos), bem como a intimação de todas as decisões proferidas nestes autos na pessoa de seu advogado.

Impugnação JBS S/A

Em 21/12/2011, a empresa JBS S/A, indicada como responsável tributária, apresentou Impugnação (proc. fls. 982 a 1015).

De início, alegou cerceamento do direito de defesa sob o argumento de que não tem acesso a dados internos da contribuinte (Bracol Holding Ltda.) a comprovar que os valores escriturados e declarados por aquela empresa eram escorreitos. Desta forma, não houve meios para se defender quanto ao mérito da autuação. Frisou que não há qualquer interesse da contribuinte Bracol Holding em franquear os arquivos e informações à ora impugnante (responsável solidária).

A Impugnante JBS S/A afirmou que inexistente ato que caracterize a sua responsabilidade solidária. Ademais, ressaltou que impetrou o Mandado de Segurança nº 0003805-652011.4.03.6107 contra o Delegado da Receita Federal do Brasil de Araçatuba para assegurar o direito ao contraditório e ampla defesa em relação à decisão que lhe imputou responsabilidade solidária, tendo sido deferida liminar.

Desta feita, asseverou que a presente autuação demonstra total deturpação da decisão judicial, a qual garantiu seu direito à ampla defesa para a apuração de eventual responsabilidade tributária, nos moldes do processo administrativo fiscal, previsto no decreto nº 70.235/72.

Concluiu que o Termo de Sujeição Passiva que lhe atribuiu a responsabilidade solidária não mais subsiste, vez que deverá ser promovida uma nova intimação para apurar a referida responsabilidade. Alertou que se trata de questão prejudicial, pois somente quando e se for definitivamente apurada a responsabilidade solidária naqueles autos, poderá o crédito tributário ser exigido. Desta forma, entendeu que o Termo de Sujeição Passiva é nulo.

Por sua vez, a impugnante JBS S/A alegou a nulidade do Auto de Infração com fundamento na falta de legitimidade da DRF de Araçatuba, tendo em vista que tanto a contribuinte quanto a Impugnante possuem sede na Cidade de São Paulo – SP. Além disso, ressalta que, a despeito de ser mencionado no Termo de Verificação de Infração Fiscal que havia autorização do Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil em São Paulo – 8ª Região Fiscal, os documentos enviados à Impugnante não continham tal autorização.

A empresa JBS S.A. ainda ressaltou que a responsabilidade solidária da Impugnante em relação a débitos da Bracol Holding Ltda. será discutida pela Impugnante em processo administrativo próprio, sendo nulo o Auto de Infração em apreço.

Para demonstrar a plausibilidade do direito invocado, a Impugnante expôs as principais razões pelas quais a responsabilidade solidária em tela não encontra guarida no ordenamento jurídico:

1. A Bracol Holding Ltda. (antiga Bertin Ltda.), em 2007, por meio de uma operação societária denominada *drop down*, substituiu seu acervo por ações de outra empresa (Bertin S/A). Nesta operação, não há redução do capital da empresa conferente e, sim, substituição de parte de elementos patrimoniais.
2. Em 2009, a Impugnante incorporou a totalidade das ações da Bertin S/A.

Portanto, entendeu que não se trata de cisão parcial como alega a fiscalização, mas sim de *drop down*, o que acarreta sua responsabilização subsidiária, e não solidária.

A empresa JBS S.A. relatou que foi intimada pela DRF em Araçatuba para retificar seus registros, a fim de constatar a cisão. Ressaltou que, em verdade, não se tratou de mera intimação fiscal, mas, sim de ato administrativo de cunho decisório com sérios efeitos jurídicos na esfera da Impugnante, consubstanciada na responsabilidade solidária por débitos de terceiros. Assim, impetrou Mandado de Segurança com o intuito de garantir o contraditório contra referida decisão administrativa.

Ainda no tocante à descon sideração de ato societário intentada pela DRJ em Araçatuba, a Impugnante JBS S.A. asseverou que tal ato administrativo é ilegal uma vez que desobedeceu ao Princípio da Legalidade, uma vez que não existe norma que autorize a descon sideração de ato do contribuinte e imputação de cisão, e também não se verifica a subsunção de nenhuma das hipóteses previstas no art. 24 da IN RFB nº 1183/2011.

No mérito, a JBS S.A. teceu alguns comentários sobre os argumentos que pretende discutir nos autos do processo administrativo nº 15868.720080/2011-51. Afirmou que o caso em análise não se classificaria como cisão, mas sim como transferência de parcelas do patrimônio de uma empresa para uma ou mais sociedades. Assim, o que de fato ocorreu fora a “substituição de acervo por ações/quotas” da sociedade incorporada pela Impugnante, ou seja, a figura do *drop down*, que consiste na criação de uma subsidiária para a qual se converte o estabelecimento comercial a título de integralização de capital.

Outro argumento utilizado foi o da prescrição. A Impugnante JBS S.A. asseverou que o prazo para anular deliberação tomada por assembleia geral prescreve em 2 anos (art. 286 da Lei nº 6.404/76), e a suposta cisão se deu em 10/10/2007, verificando-se, desta forma, o fenômeno da prescrição.

Ademais, a conferência de ativos foi deliberada pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, em conformidade com o previsto na Lei nº 8.934/94 (art. 41, I, “a”). A empresa JBS S.A. também argumentou que a responsabilidade solidária, segundo o disposto no art. 132 do CTN, somente se aplica nos casos de extinção de pessoas jurídicas, quando a atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, hipótese que não se coaduna com o caso em tela.

Concluiu que a transferência de estabelecimentos à Bertin S/A configura hipótese de aplicação da responsabilidade subsidiária prevista no art. 133, II do CTN.

Desta feita, entendeu a Impugnante que ainda que lhe seja imputada alguma responsabilidade, será de caráter subsidiário e não solidário; e, somente em relação aos tributos concernentes àqueles estabelecidos vertidos em capital da Bertin S/A.

Outro argumento levantado é o de que a acusação de continuidade na atividade sobre outra roupagem societária é infundada. A empresa JBS S.A. afirmou que a Bracol (antiga Bertin Ltda.) continua em plena atividade com um capital social de R\$ 1,5 bilhão. Ademais, a Bracol é sócia da empresa Riober, constituída em 03/02/2008, com valor de participação de R\$ 159.837.999,00 (do total de R\$ 159.838.000,00).

A Impugnante JBS também argumentou que a empresa HEBER, sócia da Bracol, tem participação de mais de R\$ 507 milhões, apenas em relação a 10 empresas (dentre as dezenas em que tem participação).

Ainda em relação à HEBER, a empresa JBS afirmou que ela detém 99,9% da Bracol, intitula-se “Grupo Bertin”, e tem participação societária em 103 empresas, além de ativos em montante de R\$ 17.817.668.000,00.

Ressaltou que em nenhuma hipótese a Impugnante poderia ser incluída no pólo passivo da presente autuação, pois existe decisão judicial determinando a apreciação da matéria atinente à responsabilidade solidária em questão em processo administrativo próprio.

Segundo entendeu a Impugnante JBS, somente os tributos vinculados estritamente à atividade econômica da contribuinte estarão sujeitos à responsabilidade tributária, e esta na sua forma subsidiária, isto é, com benefício de ordem caso o sujeito passivo continue suas atividades. Ou seja, na hipótese de aquisição de atividade econômica, somente os tributos relacionados ao fundo de comércio poderão ser exigidos (IPI e ICMS), o que não é o caso do IRPJ, PIS ou COFINS, que implica na aquisição da totalidade do ativo e do passivo.

Outro argumento levantado pela empresa JBS foi o de que, em que pese a discordância com a ocorrência de cisão da empresa Bertin Ltda., vez que os documentos da época não demonstram dita operação, caso prevaleça a acusação fazendária, restou evidente a prática de infração à lei e ao contrato social pelos dirigentes daquela empresa.

Desta forma, por expressa disposição legal, a responsabilidade é exclusiva, originária e pessoal dos dirigentes à época dos fatos geradores, nos termos do art. 135, III do CTN. Assim, a Impugnante jamais poderia compor o polo passivo da presente autuação, devendo ser excluída da presente autuação.

Subsidiariamente, a Impugnante se valeu do instituto da decadência para afastar a exação. A empresa JBS alegou que o valor relativo ao período de apuração outubro de 2006 foi alcançado pela decadência, a teor do art. 150, § 4º c/c art. 156, V, ambos do CTN, visto que o lançamento se deu em 21/11/2011 e a Impugnante cientificada em 23/11/2011.

Acórdão DRJ Bracol Holding

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto exarou Acórdão em 18/05/2012, julgando improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido (proc. fls. 1140 a 1159). De início a Turma discorreu sobre as alegações de nulidade do Auto de Infração.

Segundo o art. 6º da Lei nº 10.593/02 (redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457/07) a constituição do crédito tributário mediante lançamento é atribuição privativa dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Além disso, o Decreto nº 70.235/72 em seu art. 7º e 9º regula a hipótese de formalização da exigência fiscal por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Destarte, o procedimento fiscal é válido, pois a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Ademais, o órgão colegiado ressaltou que a ação fiscal em análise encontra-se autorizada pelo MPF-Fiscalização nº 08.1.90.00-2009-04456-5 (proc. fls. 368) emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região, do Estado de São Paulo. Tal transferência de competência está prevista no art. 292 do Regimento Interno da RFB.

Quanto à nulidade levantada pela contribuinte relativamente ao local em que deveria ser realizada a fiscalização, a Turma esclareceu que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 deixa claro que a lavratura do Auto de Infração deve ser feita no local de verificação da falta, o qual não precisa ser necessariamente o do estabelecimento da empresa. Concluiu que não existe nenhuma norma legal que determine a lavratura do Auto de Infração no estabelecimento ou domicílio da contribuinte.

No que concerne à alegação de cancelamento do Auto de Infração em razão da perda de eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal, que teria validade de 60 dias, salvo se prorrogado por ato escrito, nos termos do art. 7º, § 2º do PAF, o órgão julgador *a quo* ressaltou que tal prazo foi fixado somente para efeitos de o sujeito passivo readquirir a espontaneidade, não sendo causa de nulidade da autuação e nem prazo para conclusão do procedimento fiscal.

Já relativo à aplicação da Lei nº 9.784/99, o Colegiado esclareceu que tal lei regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal e se aplica apenas de forma subsidiária aos processos administrativos regidos por lei própria, como é o caso do processo administrativo fiscal que é regulado pelo Decreto nº 70.235/72. Desta forma, não se verifica no caso em análise nenhuma omissão da legislação pertinente que resultaria na aplicação subsidiária da Lei nº 9/784/99.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto também rejeitou a nulidade levantada pela contribuinte referente a não aplicação do art. 9º do PAF. A Impugnante asseverou que tal dispositivo não foi observado pela fiscalização acarretando em fundamentação jurídica inadequada por falta de motivação. Segundo o órgão fazendário, os Autos de Infração informam a origem da autuação, qual seja: apropriação indevida de custos; bem como os respectivos dispositivos legais infringidos. Ainda argumentou o Fisco relatando que a própria contribuinte cita os dispositivos que entende serem aplicados ao presente caso, suprimindo a suposta falta de indicação. Dessa forma, entendeu restar demonstrado que não houve qualquer prejuízo ao direito à ampla defesa da contribuinte.

O Colegiado destacou que os Autos de Infração foram lavrados cumprindo-se as formalidades legais essenciais previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, tais como: *“a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a*

intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias e a assinatura do autuante e indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, o Demonstrativo de Apuração dos tributos e o demonstrativo de Multa e juros de Mora, contendo as condições necessárias para produzir o efeito que lhes compete, conforme determina o CTN, art 142. Eles se fizeram acompanhar do Termo de Verificação de Infração Fiscal, no qual foram descritos todos os fatos e apurações feitas pela fiscalização, todos os valores dos custos glosados, discriminados nos demonstrativos de fls. 602 a 616”.

Ainda em sede de preliminar, o órgão julgador discorreu sobre as nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem assim os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Frisou que tais nulidades não se verificaram nos presentes autos.

Especificamente quanto ao cerceamento do direito de defesa, a Turma salientou que apenas nas decisões de primeira e segunda instância são aplicados os princípios do contraditório e ampla defesa. Antes da apresentação da Impugnação não há litígio, não há contraditório, sendo o procedimento levado a efeito pelo Fisco de ofício (arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72).

Concluiu a DRJ que, no caso em análise, a contribuinte foi intimada e reintimada antes do lançamento e apresentou apenas alguns comprovantes das aquisições de matérias primas e insumos e respectivos pagamentos e, depois da autuação, teve acesso aos documentos constantes dos autos e teve prazo para impugnar, não constatando qualquer empecilho relativo à produção de provas, como se percebe pelo teor e pela tempestividade de sua impugnação, que revelam que houve pleno conhecimento dos termos da autuação e da infração a ela imputada.

A Impugnante ainda alegou que, de conformidade com o art. 150, §4º do CTN, decaiu o direito de a Fazenda efetuar o lançamento. De início, a Turma ressaltou que se trata de lançamento por homologação nos termos do art. 150, caput do CTN.

Ocorre que uma vez apurada a inexistência de pagamento antecipado do imposto devido, não haveria que se falar em homologação, nem tampouco aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. Nesse caso, o lançamento passa a ser direto ou de ofício, o que desloca a forma de contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, I, do CTN, cuja data inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, considerando-se que a contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e CSLL, ocorrendo o fato gerador em 31/12/2006, e a ciência do Auto de Infração se deu em 23/11/2011, não se verifica a decadência.

No mérito, a contribuinte alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado, pois não haveria qualquer infração, uma vez que possui toda a documentação capaz de provar a origem de suas operações com seus fornecedores. O órgão fazendário esclareceu que, sendo solicitada, é dever da pessoa jurídica apresentar à fiscalização toda a documentação comprobatória que possuir, o que não foi feito durante o procedimento fiscal, nem na fase de **impugnação**.

O parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 prevê uma exceção para não apresentação (“demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;”), no entanto, tal exceção não restou caracterizada. Assim, não há que se falar em cancelamento do Auto de Infração.

Analisando a documentação (notas fiscais e comprovantes de pagamentos) apresentada quando da Impugnação, a Turma teceu as seguintes considerações:

1. Fls. 753 a 837, 891 a 971: Aquisições feitas de Brasleder Couros Ltda. Relativamente a essa empresa, somente foram glosadas as aquisições relacionadas à fl. 615 (no total de 3), no valor total de R\$ 391.242,00, em relação às quais não foram apresentados quaisquer documentos;
2. Fls. 846, 847, 980 e 981: Referentes à Brasleder Couros Ltda. Também não podem ser aceitos, pois não se vinculam a notas fiscais nº 203, 211 e 215 emitidas por aquela empresa, no valor de R\$ 130.414,00 cada uma, que foram objeto de lançamento;
3. Fls. 828 a 831: Relativas à Braspelco. Trata-se de empresa não incluída no lançamento;
4. Fls. 838 a 845 e 972 a 979: Dizem respeito aos meses de julho a setembro de 2006, e as glosas de custos foram feitas relativamente aos meses de outubro a dezembro de 2006;

Com relação ao Auto de Infração da CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária que motivou a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito.

No que concerne às alegações de inconstitucionalidade da multa e dos juros de mora, o Colegiado salientou que a atividade dos órgãos administrativos é completamente vinculada à legislação vigente que rege a matéria objeto do procedimento fiscal impugnado.

É este inclusive o teor do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, dado pela Lei nº 11.941/09. Portanto, não haveria que se afastar a exigência combatida a pretexto da alegada inconstitucionalidade da norma em que a fundamentou, devendo tal pleito ser levado ao Poder Judiciário.

O órgão julgador a quo esclareceu que, ao contrário do que argumentou a Impugnante, foi aplicada apenas uma multa. Em conformidade com o Auto de Infração, foi aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, que é aplicada nos casos em que não se apura dolo ou má-fé do contribuinte.

A contribuinte ainda contestou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício sob a alegação de que tal incidência só irá ocorrer após o vencimento do prazo amigável para recolhimento do crédito tributário. A Turma afirmou que não compete à autoridade administrativa se manifestar sobre essa incidência, pois ela não existe no processo, é um evento futuro e incerto.

O Colegiado ainda rejeitou a solicitação da Impugnante para que toda e qualquer intimação ou notificação seja feita em nome do advogado e encaminhada para o seu endereço, pois, segundo dispõe o art. 127 do CTN, as intimações devem ser feitas em nome do sujeito passivo e dirigidas ao seu domicílio fiscal.

Já no que tange à solicitação para fazer sustentação oral, o órgão fazendário esclareceu que não existe, no âmbito da legislação processual tributária, previsão para a apresentação de defesa oral em julgamento de primeira instância.

Por fim, no que diz respeito ao pedido de perícia, este foi indeferido, pois a Turma entendeu dispensável para o deslinde do presente julgamento. Não há matéria contestada nos presentes autos que necessite de opinião de perito para ser decidida.

Acórdão DRJ JBS S/A

De início, a empresa JBS S/A alegou em sede de Impugnação que houve cerceamento do seu direito de defesa uma vez que não teve acesso aos dados internos (escrituração, notas fiscais, dados bancários) da Bracol Holding Ltda.

A DRJ em Ribeirão Preto asseverou que não há qualquer previsão legal de prévia intimação do responsável tributário para fins de comprovação dos custos da contribuinte. Com a ciência do lançamento oportuniza-se ao responsável tributário a apresentação dos pontos de discordância, as razões e provas que possuir para ilidir o crédito tributário, no entanto, nada apresentou para comprovar os custos indevidamente deduzidos na apuração do resultado.

Ademais, ressaltou o Fisco que, sendo a empresa JBS incorporadora da Bertin S/A, que por sua vez recebeu, por transferência, ativos e passivos correspondentes a 34 estabelecimentos da autuada (antiga Bertin Ltda), não poderia alegar que não possui a escrituração da sucedida, pois é responsável pela guarda dos livros para apresentação aos fiscos.

Além disso, a empresa JBS, como constatado em diligência, possui local próprio para arquivo, que era o local em que a Bertin Ltda. e a Bertin S/A guardavam os documentos e livros fiscais, contábeis, societários, jurídicos etc. Desta forma, seria improcedente a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Já quanto à alegação de que o Termo de Sujeição Passiva não mais subsiste, tendo em vista o Mandado de Segurança impetrado, o Colegiado frisou que tratam-se de assuntos distintos. O Mandado de Segurança refere-se à alteração de dados cadastrais do CNPJ da JBS decorrente da cisão parcial ocorrida entre a Bertin Ltda. e a Bertin S/A, e tramita nos autos do processo administrativo nº **15868.720080/2011-51**. Esclareceu que foi deferida a liminar, tão-somente para oportunizar à impetrante a possibilidade de apresentar recurso administrativo quanto àquele ato administrativo.

O presente processo versa sobre o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL e não haveria que se falar que o Termo de Sujeição passiva fosse insubsistente, nem em improbidade administrativa dos autuantes por descumprimento de decisão judicial.

A empresa JBS alegou que não ocorreu cisão, mas sim a operação denominada *drop down*, e, portanto, não existiria responsabilidade solidária, mas tão-somente a

responsabilidade subsidiária estabelecida no art. 133, II do CTN. O órgão fazendário entendeu que, de fato, se verificou uma cisão parcial devendo a responsabilidade da empresa JBS se enquadrar no art. 132 do CTN, que não comporta benefício de ordem.

Segundo a Turma, verifica-se que, em outubro 2007, Bertin Ltda. transferiu grande parte de seus ativos e passivos, 34 estabelecimentos no total, para a criação da Bertin S/A.

Constatou-se que Bertin Ltda., em julho de 2007, integralizou em dinheiro R\$ 1.999.999,00 do capital total da Bertin S/A que era de R\$ 2.000.000,00, e Silmar Roberto Bertin integralizou apenas R\$ 1,00.

No entanto, tais fatos não foram registrados no Livro Diário da Bertin S/A, sendo que o início dos registros no citado livro somente ocorreu em outubro de 2007, depois da transferência do patrimônio líquido (ativos menos passivos) da Bertin Ltda. no valor de 18.000.000,00. O Fisco destacou ainda que, da análise individualizada das contas vertidas, verificou-se que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim outros desvinculados dos referidos estabelecimentos, como por exemplo, alguns investimentos no exterior e todas as marcas da Bertin Ltda.

A DRJ concluiu que não se tratou de transferência de um estabelecimento ou de uma atividade econômica, como quer fazer crer a empresa JBS. Na verdade, houve a efetiva transferência de patrimônio entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, tendo sido criada uma operação para esse fim, com o propósito de eximir-se de dívidas tributárias. A Bertin S/A tem como acionistas Bertin Ltda. e Silmar Roberto Bertin.

O Colegiado ainda salientou que pouco tempo depois da referida transferência, a Bertin S/A efetuou a reavaliação dos bens móveis e imóveis vertidos em mais R\$ 1.007.070.079,00, e utilizou-se dessa reserva de reavaliação para, em dezembro de 2007, aumentar o capital social. Em seguida houve a incorporação da Bertin S/A pela JBS S/A.

Portanto, nos termos do art. 132 do CTN, a JBS S/A incorporadora da Bertin S/A é responsável solidária pelos tributos devidos por ela até a data da incorporação. A partir da incorporação não existe mais a incorporada (Bertin S/A), não tendo como se falar de obrigações e responsabilidades contraídas pela incorporada, após a incorporação.

Por fim, relativamente à alegada responsabilidade direta dos administradores à época dos fatos, não cabe nenhuma análise, pois tal atribuição não faz parte do presente litígio. Poderá, na fase de execução do crédito, ser atribuída responsabilidade tributária a essas pessoas.

A DRF em Araçatuba juntou a estes autos informações referentes ao Mandado Segurança impetrado pela empresa JBS S/A e julgado parcialmente procedente (proc. fls. 1170 a 1180). Neste Mandado de Segurança, foi garantido à impetrante o direito de ver processada a sua reclamação administrativa com efeito suspensivo. O Fisco foi autorizado a constituir os créditos tributários, inclusive com base na pretensa solidariedade.

A empresa JBS S.A. apresentou Embargos de Declaração que foram rejeitados mantendo-se a sentença do MS conforme prolatada.

Em 05/09/2012, a contribuinte Bracol Holding Ltda. (antiga Bertin Ltda.), apresentou Recurso Voluntário (proc. fls. 1184 a 1206). De início, requereu a decretação da nulidade do Acórdão vergastado tendo em vista que foi indeferido indevidamente o pedido de perícia e diligência formulados pela Recorrente. Alegou cerceamento do direito de defesa.

Mais uma vez, a contribuinte afirmou que o auto de Infração seria nulo, uma vez que os auditores fiscais que o lavraram não possuíam competência para constituir o crédito tributário do IRPJ e da CSSL. Outro tema levantado com o objetivo de comprovar a nulidade do Auto de Infração é o de que a Autorização para Reexame de Período já fiscalizado não transferiu competência para a DRF em Araçatuba.

Ainda em preliminar, a Recorrente asseverou que houve ofensa ao MPF-F, visto que consta neste como local indicado para a realização dos trabalhos fiscais o endereço em São Paulo, capital. Não se verificou qualquer permissão para a realização de atividades no Município de Araçatuba. Ademais, entendeu que o MPF-F deveria ter sido emitido pelo Superintendente. Também alegou a perda de eficácia do Termo de Início tendo em vista o termo de início. Asseverou que a prorrogação não se deu por ato escrito.

O Recorrente ainda afirmou, em sede de preliminar, que o Auto de Infração seria nulo frente à falta de intimação para se manifestar sobre o fim da instrução, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.784/99. Relatou ainda que inexistente fundamentação jurídica e motivos de direito do Auto de Infração, motivo pelo qual o mesmo deve ser julgado nulo. Mais uma vez, a Recorrente alegou o cerceamento do direito de defesa, pois o Auto de Infração não demonstrou as razões jurídicas necessárias para a realização do lançamento, as alíquotas aplicadas e todos os demais elementos necessários para a constituição do crédito tributário.

O Postulante asseverou que a fiscalização se desenvolveu sem a observância dos direitos e deveres previstos na Lei nº 9.784/99, em especial no que toca aos Princípios e concessão de prazos. O contribuinte se disponibilizou a apresentar todos os documentos e esclarecimentos que se fizerem necessários. Mais um argumento apresentado objetivando a nulidade do Auto de Infração diz respeito à não apresentação dos anexos e materiais que fundamentaram a elaboração. O Recorrente afirmou que apenas foi cientificado do teor do Auto de Infração, não sendo franqueada o seu acesso aos anexos e demais materiais que embasaram a exação.

No mérito, alegou a inexistência de infração, pois possui toda a documentação capaz de comprovar a origem de suas operações com fornecedores. Sob o argumento de que se verificou o fenômeno da decadência, o Postulante argumentou que foram abrangidos débitos do IRPJ de período superior a 5 anos (art. 150, § 4º do CTN). No tocante as penalidades, o Recorrente afirmou que foram aplicadas multa de ofício e de mora, configurando-se *bis in idem*. Ademais, questionou o caráter confiscatório referente ao percentual aplicado.

Recurso Voluntário JBS S/A

Em 11/09/2012, a empresa JBS S/A apresentou Recurso Voluntário (proc. fls. 1222 a 1258). Inicialmente, a Recorrente afirmou que não existe ato que caracterize a sua responsabilidade solidária. A Postulante asseverou que em conformidade com o decidido quando do julgamento do pedido liminar referente ao Mandado de Segurança nº 0003805-65.2011.4.03.6107, deveria ter sido renovada a intimação fiscal datada de 25/08/2011, o que não foi feito. Desta maneira, entendeu que é nulo o Termo de Sujeição Passiva que lhe atribui

responsabilidade tributária. Concluiu que somente poderá ser definitivamente apurada a sua responsabilidade quando do julgamento do processo autônomo, no mais, enquanto isso, não pode ser exigido o crédito tributário da ora Recorrente. O Recorrente renovou seus argumentos quanto à ilegitimidade da autoridade fiscal de Araçatuba para lavrar o presente Auto de Infração. Entendeu que como possuiu sede na cidade de São Paulo, não poderia a autoridade fiscalizatória lavrar Auto de Infração em Araçatuba. Ou seja, somente a Delegacia da Receita Federal do Brasil da Administração Tributária em São Paulo – DERAT SP seria a autoridade competente para a lavratura do auto em tela. Mais uma vez, valeu-se do argumento de que não tem como exercer o contraditório em relação ao mérito da autuação, pois não tem acesso a todos os documentos como notas fiscais e comprovantes de pagamentos de posse e propriedade da Bracol Holding Ltda. Desta maneira, entendeu que seu direito de defesa encontra-se cerceado.

O Postulante se valeu dos mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação quanto à responsabilidade tributária que lhe é imputada, quais sejam: não ocorreu cisão, mas tão-somente *drop down*; o prazo para anular deliberação tomada por Assembleia Geral prescreve em 2 anos e que tal prazo já se esgotou; também transcorreu o prazo de 90 dias previsto na Lei de S/A para que algum credor se oponha à cisão realizada; a conferência de ativos foi deliberada pela Junta Comercial do Estado de São Paulo; o Termo de Intimação Fiscal foi originado em MP-D e não em MPF-F; responsabilidade do art. 132 do CTN; responsabilidade subsidiária do art. 133, II do CTN e limitada aos tributos vertidos em capital da Bertin S/A; responsabilidade por infração deve recair sobre os sócios e administradores (art. 134/135 do CTN); a maior sócia da Bracol, HEBER, tem ativos superiores à dezessete bilhões, e, inexistência de responsabilidade em relação a tributos recolhidos centralizadamente.

Também alegou que jamais poderia compor o polo passivo da presente autuação, pois nos casos de infração à norma (o Fisco afirmou que houve uma cisão dissimulada) e ao contrato social (não houve manifestação dos sócios), a responsabilidade é exclusiva dos dirigentes à época dos fatos geradores. A legislação determina que tal responsabilidade é exclusiva, originária e pessoal.

A Recorrente asseverou que os créditos relativos a outubro de 2006 foram alcançados pelo instituto da decadência, vez que a ciência do Auto de Infração se deu em 23/11/2011. Ressaltou que não há que se falar em apuração anual dos tributos, com forma de afastar a decadência, pois o regime de apuração anual prevê o pagamento mensal do tributo calculado sob a base de cálculo estimada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, Relatora.

Os Recursos Voluntários preenchem os requisitos de admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Os presentes recursos objetivam modificar o Acórdão exarado pela DRJ em Ribeirão Preto que manteve o crédito tributário exigido decorrente da apropriação indevida de custos.

De início, é preciso afirmar que não se verificou nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que versa sobre as nulidades no processo administrativo fiscal. Vide abaixo:

Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

As Contribuintes alegaram cerceamento do direito de defesa ante ao indeferimento do pedido de perícia. Vale mencionar que a autoridade julgadora de primeira instância possui discricionariedade para deferir ou não a realização de perícia de conformidade com o previsto no art. 18 do Decreto supramencionado:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Quanto às alegações de desrespeito à Lei nº 9.784/99, que versam sobre o processo administrativo em âmbito federal, é preciso dizer que tal legislação é utilizada no processo administrativo fiscal apenas de forma subsidiária, pois aquele possui legislação própria: o Decreto nº 70.235/72. Desta forma, entendo que não merecem prosperar as alegações de nulidade sob o argumento de que não houve intimação para manifestação sobre o fim da instrução ou de que não se obedeceu aos direitos e deveres previstos na mencionada lei.

REGRAS PROCESSUAIS.

A lei nº 9.784, de 1999, aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972. (CARF, 1º Câmara, 1º Turma Ordinária, acórdão nº 1101-00.352, julgado em 02/09/2010),

As Recorrentes suscitaram a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. É sabido que a simples falta ou imperfeição do MPF não tem o condão de anular o Auto de Infração que atenda a todos os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto nº 70.235/72

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

- I - a qualificação do autuado;*
II - o local, a data e a hora da lavratura;
III - a descrição do fato;
IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Da leitura deste artigo, infere-se que o Auto de Infração foi lavrado no local em que se verificar a falta e não necessariamente no local em que o contribuinte tem sede. Ademais, pode-se verificar que o referido Auto de Infração foi lavrado nos estritos termos da regulamentação supra transcrita. Portanto, afasto esta preliminar de nulidade.

Vale dizer que o MPF possui dupla função, ao mesmo tempo que é instrumento interno de planejamento e controle das atividades nos procedimentos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, é também meio de salvaguarda do contribuinte contra eventuais desvios e abusos quando da fiscalização realizada. Atualmente a matéria referente ao MPF é regulada pela Portaria RFB nº 3.014/11, vigente hoje e à época do início da ação fiscal. Os prazos do MPF estão previsto nossa art. 11 a 13, vide:

Portaria RFB nº 3.014/11

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I – 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, oss prazo fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

A contribuinte alegou que a prorrogação do MPF não se deu por escrito, motivo pelo qual entendeu nulo. Não é isto o que dispõe o ordenamento jurídico, conforme demonstrado abaixo:

Portaria RFB nº 3.014/11

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, dar-se-á no sítio da RFB na internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Desta feita, verifica-se que as informações referentes ao MPF ficam disponíveis ao contribuinte no site da Receita Federal do Brasil no qual poderá acompanhar as prorrogações e cientificar-se das mesmas, não sendo necessário que seja por escrito. Os art. 7º e 10 do Decreto nº 70.235/72 mencionam que o procedimento fiscal deve ser realizado por servidor competente:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;(grifei)

Já a Lei nº 10.593/02 atribui tal competência aos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal. Confira-se:

Art. 6 São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

A Recorrente JBS S/A asseverou que não teve acesso à escrituração e aos documentos objeto de fiscalização destes autos e, portanto, alegou que o Auto de Infração era nulo por cerceamento do direito de defesa. Ocorre que os incorporadores são responsáveis pela guarda e boa ordem da escrituração da empresa incorporada. Mesmo que não tivesse de posse desses documentos, a Recorrente muito provavelmente teve conhecimento deles quando da incorporação. Não é crível nem razoável que se incorpore uma empresa sem ter ciência da escrituração da mesma, ainda mais uma empresa como a do porte da JBS S/A.

A Recorrente JBS S/A ainda alegou que não teve acesso aos anexos que acompanham o Auto de Infração em questão o que lhe causou o cerceamento do direito de defesa. Não lhe assiste razão. Os anexos sempre estiveram disponíveis para análise na DRF segundo consta no Termo de Encerramento.

Ainda em sede de preliminar, as Recorrentes alegaram que o crédito tributário havia sido alcançado pelo instituto da decadência. Não é esse meu entendimento no caso ora em tela.

O IRPJ e a CSLL são tributos pagos mensalmente, no entanto, os recolhimentos estimados, mensais e obrigatórios constituem antecipações do valor devido ao final do ano calendário, não se caracterizando, desta forma, em fatos geradores mensais. Os tributos em questão são lançados por homologação. Ocorre que como não se verificou a antecipação do pagamento dos mesmos, não há que se falar no prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Como é cediço, na ausência de antecipação do pagamento pelo contribuinte, nos casos de lançamento por homologação, aplica-se o prazo do art. 173, I do mesmo diploma legal. Desta feita, não há que se falar em decadência.

A contribuinte Bracol Holding ataca o Auto de Infração sob a alegação de que todos os documentos estão em seu poder e a fiscalização não os analisou. Compulsando os autos, verifico que sempre que chamada a apresentar documentos, principalmente notas fiscais, a contribuinte não o faz de forma satisfatória. Apresentou poucas notas e na maioria das vezes somente cópias autenticadas que ela mesma afirmou ter obtido com clientes. Ademais, frente ao lançamento realizado, a Recorrente até o momento não apresentou tais documentos que afirma ter em sua posse. Desta feita, entendo que o lançamento deve ser mantido.

A Recorrente JBS S/A alegou que o Termo de Sujeição passiva é nulo ante o julgamento do pedido de liminar em sede de Mandado de Segurança por ela impetrado. É importante mencionar que o Mandado de Segurança nº 0003805-65.2011.4036107, foi impetrado face ao Termo de Representação Fiscal para Fins de Alteração Cadastral que corre nos autos do processo administrativo nº 15868720080/2011-5. Em decisão proferida em 10/02/2012, o MS foi julgado procedente em parte.

A primeira parte da sentença determina que a impetrante tem direito a ver processada a sua reclamação administrativa, com efeito suspensivo. Vale mencionar que isto já está ocorrendo, tanto no processo em análise como nos autos do processo autônomo. No tocante ao Fisco, a sentença que concedeu a segurança em parte, fez a seguinte ressalva: asseguro “*ao Fisco a sua autoridade de constituir os créditos tributários porventura existentes, inclusive com base na pretensa solidariedade, mas sem poder inscrevê-los em dívida ativa e tampouco executá-los até o desfecho do processo na esfera administrativa*”.

Desta feita, não há que se falar em nulidade do Termo de Sujeição Passiva e muito menos em qualquer impossibilidade de se julgar o presente recurso em relação à empresa JBS S/A.

Ante o exposto, afasto todas as preliminares de nulidade arguidas pelas partes.

Quanto ao mérito no caso da Bracol Holding S.A., analisando a documentação (notas fiscais e comprovantes de pagamentos) constantes dos Autos e diante da falta de entrega de comprovantes hábeis a comprovar os argumentos de defesa apresentados, entendo não merecer reparo o posicionamento da DRJ, no sentido de manter os lançamentos relativamente:

5. às aquisições feitas de Brasleder Couros Ltda. relacionadas à fl. 615 (no total de 3), no valor total de R\$ 391.242,00, em relação às quais não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios de custos;
6. Ainda relativamente a aquisições de Brasleder Couros Ltda., os comprovantes de fls. 846, 847, 980 e 981, entendo que não podem ser aceitos, pois não se vinculam à notas fiscais nº 203, 211 e 215 emitidas por aquela empresa, no valor de R\$ 130.414,00 cada uma, que foram objeto de lançamento;
7. Os custos relativos aos meses de outubro a dezembro de 2006 não foram devidamente comprovados, nos termos das fls. 838 a 845 e 972 a 979.

Com relação ao Auto de Infração da CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária que motivou a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, face à estreita relação de causa e efeito.

Quanto ao mérito no caso da JBS S.A., entendo que não se tratou de transferência de um estabelecimento ou de uma atividade econômica, como quer fazer crer a empresa. Na verdade, houve a efetiva transferência de patrimônio entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, tendo sido criada uma operação para esse fim, com o propósito de eximir-se de dívidas tributárias.

Em seus memoriais finais, a Recorrente alega que a operação teria sido feita sob o manto do instituto do “drop down”, pois a “dropped down/cidenda” havia celebrado uma operação de crédito junto ao BNDES, cujo contrato continha uma cláusula de vencimento antecipado no caso de quaisquer alterações societárias. De fato, essa cláusula é bastante comum em contratos dessa natureza e parece-me crível que o referido contrato tenha sido elaborado dessa maneira.

O que não ficou claro para a presente Conselheira foi a causa, a origem e a justificativa primária para que operação de transferência de ativos e passivos – seja qual for a denominação específica que lhe for dada – foi realizada.

Consigno que a Recorrente acostou aos Autos argumentos com o objetivo de conferir/explicar o propósito econômico da referida operação, segundo os quais a operação

teria sido realizada como drop down e não como cisão. No entanto, não foi esclarecido, em um primeiro momento, a razão pela qual a operação era necessária originalmente (seja como drop down, seja como cisão).

Relativamente à classificação jurídica da operação societária que se verificou quando da criação da Bertin S/A, quer nos parecer que, efetivamente, trata-se de cisão parcial.

É preciso esclarecer que a cisão pode ser verificada quando uma companhia transfere parcelas do seu patrimônio para outra sociedade criada no procedimento de cisão ou já existente. A cisão parcial opera-se quando a empresa cindida retém parte de seus ativos e responsabilidades e transfere as demais a outra ou a outras sociedades.

Lei 6.404/76

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

A operação denominada *drop down* é uma figura atípica no nosso direito e caracteriza-se pela substituição de elementos patrimoniais (ativos), por participação societária. Alguns doutrinadores pátrios a comparam a um trespasse, contrato de venda de estabelecimento comercial, etc.

Consigno que foi acostado parecer do Emérito Professor Tavares Guerreiro no qual foram adicionados argumentos defendendo que o instituto do *drop down* é diferente da cisão, para fins tributários. Apesar de tais argumentos terem sido aprofundados com destreza, não me alio, data máxima vênia, a eles, conforme explicito a seguir.

No caso em análise, a empresa Bertin Ltda. transferiu não só ativos, mas também passivos à empresa Bertin S/A, como se pode perceber do Laudo constante da Informação Fiscal às fls. 644 e 645. Ademais, verifica-se também que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim bens, direitos e obrigações desvinculados dos referidos estabelecimentos.

Nota-se que não se trata, portanto, de uma operação semelhante a um trespasse ou a subscrição de capital por bem, como quer a Recorrente JBS S/A, mas sim de uma operação de maior vulto e muito mais complexa.

De fato, o CTN não menciona literalmente nem a cisão, nem o *drop down* em seu art. 132, como faz com as outras figuras de alteração societária, tal como a transformação, figura que também poderia abarcar o caso em tela:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.”

Ademais, entendo ser possível enquadrar o envolvimento das partes na cisão ora analisada nos dizeres do art. 124, conforme também argumentou o Fisco:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

No caso em análise, a Bertin Ltda. e a Bertin S/A, “*cindida e cindenda*” respectivamente, possuem interesse comum na operação, na medida em que essa beneficiou as duas de forma direta e específica. Ademais, o Decreto nº 1.598/77, que versa sobre imposto de renda, é explícito ao afirmar que a responsabilidade é solidária nos casos de cisão parcial.

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

(...)

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial (...).”

Desta maneira, entendo que a responsabilidade tributária, nos casos de cisão parcial e/ou transformação, é solidária. Como já se mencionou, em minha opinião, o *drop down* é ainda uma construção doutrinária no Brasil, portanto, não há legislação pátria versando sobre sua natureza jurídica, em sobre a responsabilidade tributária nestes casos.

Ocorre que, considerando sua semelhança com o trespasse, muitos a enquadram no art. 133 do CTN, que versa sobre *sucessão no caso de aquisição de estabelecimento empresária:*

comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Note-se, no entanto, que não é esse o caso ora apreciado, já que a operação não se enquadra nas figuras mencionadas no caput do artigo acima transcrito (não se trata de sucessão empresarial, mas sim na transferência de ativos e passivos). Visando afastar a responsabilidade solidária decorrente da cisão parcial, a JBS S/A asseverou que a conferência de ativos foi deliberada pela Junta Comercial. Portanto, entendeu que não caberia a alteração cadastral. Como é cediço, a Junta Comercial apenas averba os arranjos societários, não exerce nenhum tipo de controle ou juízo de valor sobre os atos registrados.

De outro lado, porém, considerando a semelhança da operação com a cisão parcial, tem razão a recorrente quando defende a limitação da responsabilidade tributária à parcela do patrimônio vertido.

Com referência à alegação de ilegalidade da aplicação de juros sobre a multa de ofício, tem razão a recorrente, na medida em que o caput do art. 161 do CTN somente permite a exigibilidade dos juros de mora sobre o valor do tributo devido.

Reitere-se, ainda, que não se verifica concomitância entre o objeto do presente litígio e matéria levada ao Poder Judiciário, por inexistir prova nos autos neste sentido, apesar de alegado pela recorrente.

Por fim, vale mencionar que relativamente a todas as alegações de inconstitucionalidades, os órgãos administrativos não possuem competência para se manifestarem sobre o tema. Neste sentido:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos Voluntários, mantendo-se os créditos tributários, mas reconhecendo-se a limitação da responsabilidade tributária à parcela do patrimônio vertido.

(documento assinado digitalmente)

NARA CRISTINA TAKEDA TAGA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito

passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgrG no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Colhe-se do respectivo voto condutor:

[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.'"

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao entendimento da ilustre Relatora e à maioria dos componentes desta Turma, divirjo quanto à atribuição de responsabilidade tributária à empresa resultante de *Drop Down*.

Lembre-se que a responsabilidade tributária nestes autos foi atribuída da forma seguinte, conforme trecho de Termo de Sujeição Passiva Solidária:

*“Para fins de responsabilidade tributária, entendemos cabível a aplicação do artigo 124, inciso I do CTN, pois há interesse comum da empresa Bertin Ltda. E da empresa Bertin S/A nos fatos geradores relacionados às dívidas tributárias anteriores à cisão (que já estavam constituídas ou não na data da cisão, mas de fatos geradores anteriores à referida operação). Também entendemos cabível a aplicação do artigo 124, inciso II combinado com o artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e com o artigo 132 do CTN, quanto à responsabilidade tributária solidária da Bertin S/A pelas dívidas tributárias da Bertin Ltda. Até a data do evento. O artigo 5º, inciso III, do citado Decreto-Lei, sequer prevê a necessidade de redução do capital pela empresa cindida, apenas prescreve a necessidade de que a empresa cindida incorpore parcela do patrimônio da empresa cindida para que ela seja responsável tributária solidária. Observamos ainda que o parágrafo único do artigo 132 do CTN privilegia a continuidade da responsabilidade tributária solidária, mesmo havendo extinção da pessoa jurídica, e desde que haja tal continuidade na atividade sob qualquer razão ou firma. É nesse comando legal que devemos abstrair o espírito da norma e interpretar o artigo 132 do CTN quanto à responsabilidade tributária, qual seja, **HAVENDO CONTINUIDADE NA ATIVIDADE SOUBRE OUTRA ROUPAGEM SOCIETÁRIA, HAVERÁ RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**”*

Ocorre que a responsabilidade tributária por interesse comum, tratada pelo artigo 124, I, do Código Tributário Nacional restringe-se à hipótese de sujeitos no mesmo polo da relação jurídica, tendo este sido eleito pelo legislador como elemento subjetivo da regra matriz de incidência tributária. Sobre o assunto, são os lapidares ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

“O interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU em que duas ou mais pessoas são

proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Curso de Direito Tributário, 21ª edição, Saraiva, São Paulo, 2009, p. 349)

A respeito do tema, decidiu a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...)

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
- II - as pessoas expressamente designadas por lei."*

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade

no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. (...)

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A." (Recurso Especial n. 884.845, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.02.2009)

No caso destes autos, o ilustre Agente Fiscal vislumbrou interesse comum entre a Bracol Ltda. e a Bracol S.A, sendo esta última resultante de uma suposta cisão da primeira. A ilustre relatora do recurso ora julgado entendeu que "a Bertin Ltda. e a Bertin S/A, "cindida e cindenda" respectivamente, possuem interesse comum na operação, na medida em que essa beneficiou as duas de forma direta e específica".

Adiante que divirjo da qualificação da operação como cisão, eis que a falta de previsão específica na legislação não altera a liberdade de contratar e a natureza da operação como Drop Down.

"inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. *Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).*

3. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (Recurso Especial n. 852.972, rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 08.06.2010)*

Nada obstante, a operação ora em análise destoa da cisão, não sendo possível a extensão da responsabilidade tributária tratada expressamente pelo Decreto-Lei 1.598/1977.

Como consta do artigo 124, II, do Código Tributário Nacional, “são solidariamente obrigadas (...) as pessoas expressamente designadas por lei.” Se a lei atribuiu responsabilidade à “sociedade cindida” e à “sociedade que absorver parcela do seu patrimônio no caso de cisão parcial” (artigo 5º, §1º, alínea a, do Decreto-Lei n. 1.598/1977), apenas na hipótese de subsunção de eventos a esta norma, admitir-se-á a responsabilidade tributária.

Pondere-se que a Lei das Sociedades Anônimas (6.404/1976) trata de forma distinta a cisão (conforme artigos 229 e seguintes) e a subscrição e integralização de bens de aumento de capital. Se a Lei n. 6.404/1976 distingue as citadas operações, e é evidente nos autos que ocorreu operação ajustada ao artigo 8º, da Lei 6.404/1976, não há como se manter a atribuição de responsabilidade tributária por equiparação entre cisão e *Drop Down*.

Acrescente-se que a proteção aos credores da pessoa jurídica cindida, conferida pelo artigo 229, § 1º da Lei 6.404/1976 e pelo artigo 5º do Decreto-Lei 1.598, justifica-se na medida em que o capital social é diminuído¹ e, assim, deixaria de garantir o cumprimento das obrigações pela cindida. De forma totalmente distinta é o *Drop Down*, pois o capital social permanece inalterado. Esta constatação reforça a impropriedade da equiparação das operações para fins de responsabilização tributária.

Apenas em reforço, destaquem-se as considerações de Alexandre Tavares Guerreiro, em parecer trazido aos autos pela Recorrente JBS S.A.:

“31. Na verdade, a formação do capital da sociedade que recebe a transferência patrimonial, no Drop Down, obedece exclusivamente aos requisitos legais atinentes à subscrição e integralização de bens de aumento de capital (e.g. Art. 8º da Lei de Sociedades Anônimas) sendo absolutamente irrelevante, para esse fim, a digressão em torno da distinção entre capital próprio e capital de terceiros. (...) No caso, ao contrário do que sucederia na cisão, não são os acionistas da sociedade subscritora que recebem ações da sociedade receptora, mas a própria sociedade subscritora. Essa vem a ser a

¹ Lei n. 6.404/1976:

Art. 229. *A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.* Assinado digitalmente em 13/03/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 13/03/2014 por MARCOS AUR

fundamental distinção entre o Drop Down (que funciona dessa forma) e a cisão parcial, sendo que, neste último caso, existe efetivamente, de modo expresso, claro e incontroverso, divisão do capital social. E, naturalmente, ao contrário do que acontece no Drop Down, na cisão são os acionistas da sociedade subscritora (e não ela própria) que recebem as ações emitidas pela sociedade receptora, de conformidade, aliás, com o que vem expresso no § 5º do art. 229 da Lei de Sociedades Anônimas.

37. Dessa forma, a transferência de parte do ativo líquido à Bertin S.A., na forma já descrita, não recai sob a disciplina da cisão, a qual, no caso de versão parcial (como a que ocorreu), categoricamente requer, para a adequação da operação ao tipo legal, a divisão do capital. Não há como confundir essa mesma divisão do capital com a substituição de valores patrimoniais por participações societárias – e isso foi exatamente o que se deu”.

Por tais razões, divirjo da Conselheira Relatora, para o fim de acolher o recurso voluntário interposto pela JBS S.A., reconhecendo que não há responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa