



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

Processo n° 15868.720153/2013-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.057 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria IRPJ e CSLL - Glosa de custos
Recorrente TINTO HOLDING LTDA (antiga BRACOL HOLDING e BERTIN LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

OMISSÃO EM DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE.

É nula a decisão de primeira instância que se omite na apreciação de argumentos de defesa que, se procedentes, seriam suficientes, isoladamente ou em conjunto, para cancelar os lançamentos tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade do auto de infração, e em ACOLHER a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau por omissão na apreciação de questões essenciais apresentadas pela defesa. Designado o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior como redator ad hoc, para fins de formalização do acórdão, tendo em vista a renúncia da Conselheira Relatora Talita Pimenta Félix.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Redator Ad Hoc

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil, Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc deste Acórdão, passo a discorrer sobre o relatório proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 14 de fevereiro de 2017.

TINTO HOLDING LTDA E OUTROS, recorrem do Acórdão nº. 12-64.912, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro que, em sessão realizada em xxx, por maioria de votos, julgou improcedente as impugnações interpostas contra lançamento formalizado em 20/05/2013, no montante total de R\$ 327.504.130,03.

Nos termos do relatório produzido pela DRJ (fls. 16.494/16.538), segue:

Trata o presente processo da exigência fiscal formulada contra à interessada acima identificada, por meio de lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e contribuição para o programa de integração social (PIS), em valores respectivamente iguais a R\$ 60.304.227,47, R\$ 26.458.529,76, R\$ 21.235.814,66 e R\$ 4.610.407,13. O lançamento refere se ao ano calendário 2008. A multa de ofício foi qualificada para 150%.

Autos de infração às fls. 13.187/13.221.

No período, a interessada era tributada pelo regime do lucro real anual (fls. 13.255).

O enquadramento legal empregado pela fiscalização consta do auto de infração.

Há representação fiscal para fins penais autuada no processo administrativo n.º 15868.720152/201322, que segue em apenso.

*Fora consignado no termo de **verificação de infração fiscal (TVF)** de fls. 13.222/13.274 que a interessada incorreu nas seguintes infrações:*

1. *“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS”, dando azo ao lançamento de IRPJ e CSLL, e correlata “INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA” sujeita a PIS e Cofins, dando azo ao lançamento dessas contribuições:*

- *“Contabilização de despesas (custos) inidôneas no valor de R\$ 123.000.000,00 para o ano de 2008 referentes à contrapartida às receitas referentes à escrituração de créditos presumidos do IPI em duplicidade vendidos à BASF S/A. O contribuinte fiscalizado "criou" ficticiamente despesas / custos no mesmo valor das receitas pela vendas dos créditos de IPI indevidos que efetuou à BASF S/A. Desta forma, esse lançamento corrige esses custos indevidos, zerando-os, já que crédito de IPI (criado artificialmente) foi vendido pela Tinto Holding Ltda. Não possuía custo algum que pudesse ser levado a registro na contabilidade da pessoa jurídica e que fosse passível de dedução para fins de IRPJ e CSLL”. “Comprovou-se que a escrituração dos créditos vendidos foram feitos em duplicidade e os que já haviam sido escriturados pela Tinto Holding Ltda. Em anos anteriores, não havendo mais créditos presumidos de IPI que pudessem ter sido escriturados extemporaneamente pela Tinto Holding Ltda. em 2007, e comprovou-se que foram vendidos à BASF S/A através de um contrato simulado de compra e venda de estabelecimento que na verdade se tratava de simples vendas de créditos indevidos. A comprovação desses fatos se encontram no*

processo administrativo nº 15868.000171/201096 referente ao estabelecimento da BASFS/A que se declarou detentor do crédito presumido do IPI, CNPJ nº 48.539.407/003303. Esse processo possui dezenas de volumes, sendo que juntamos apenas os documentos que entendemos essenciais”. “Todos os Autos de Infração lavrados contra a BASF S/A (referentes a esses créditos vendidos) tiveram a Tinto Holding Ltda. como responsável solidária, e com multa de ofício qualificada em 150% por conta da simulação. A BASF S/A efetuou o pagamento de todos os Autos lavrados, e desta forma extinguiu o crédito tributário com a multa qualificada, sendo os processos administrativos definitivamente extintos por pagamento. Tais créditos tributários contra a BASFS/A se referiam ao não pagamento de tributos por ela devidos, pois foram utilizados os créditos indevidos como dedução ou compensação. Já o lançamento que estamos efetuando neste momento, tendo como sujeito passivo a Pessoa Jurídica que vendeu tais créditos indevidos, se refere à glosa de despesas/indevidamente em custos que a Tinto Holding Ltda. registrou sua escrituração e que acabou por "anular" no resultado as receitas escrituradas por ela, não havendo que se falar em bis in idem.”; “Contabilização de despesas (custos) indevidas no valor de R\$ 156.418.614,00 para o ano de 2008 referentes à contrapartida às receitas referentes a escrituração de créditos de ICMS indevidamente vendidos à BASF S/A. Podemos fazer uma comparação à infração anterior, pois o sujeito passivo também criou artificialmente despesas / custos no mesmo valor das receitas pela venda dos créditos de ICMS indevidos que efetuou à BASF S/A. O lançamento ora efetuado corrige esses custos indevidos, zerando-os, já que crédito de ICMS (criado artificialmente) foi vendido pela Tinto Holding Ltda. e não possuía custo algum que pudesse ser levado a registro na contabilidade da pessoa jurídica e que fosse passível de dedução para fins de IRPJ e CSLL. Ao mesmo tempo a Tinto Holding Ltda. também transferiu despesas para a Bertin S/A em 2008 (vide planilha 39), e essas despesas foram (1º, 2º e 3º trimestres' de 2008 – processo administrativo nº 15868.72062/201331) ou serão glosadas (4º trimestre de 2008) na Bertin S/A através de Autos de Infração. Entretanto para a Tinto Holding Ltda. tais despesas deixaram de ser consideradas em sua escrituração, e seus valores foram compensados de ofício em relação às infrações apuradas (R\$ 4.941.593,88), vide Planilha 40, obs. 07 e 13 e tabela 12. Portanto esta infração foi extinta parcialmente por compensação de ofício no próprio lançamento, juntamente com o crédito compensado”

2. “FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE VALOR DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO R\$ 26.608.083,13 PARA O ANO 2008”, dando azo ao lançamento de IRPJ e CSLL: “A Tinto Holding Ltda. estornou parte do valor de reserva de reavaliação e intimada não comprovou que tal estorno era devido. Como já foi dito há despesas transferidas da Tinto Holding Ltda. para a Bertin S/A em 2008 que serão desconsideradas por esta fiscalização e serão glosadas em quem se aproveitou indevidamente (Bertin S/A), mas para a Tinto Holding Ltda. tais despesas deixaram de ser consideradas em sua escrituração, e seus valores foram compensados de ofício em relação às infrações apuradas (R\$ 26.608.083,13), vide Planilha 40, obs. 04 e tabela 12. Portanto esta infração foi extinta por compensação de ofício no próprio lançamento, juntamente com o crédito compensado”

3. “DESPESAS NÃO COMPROVADAS R\$ 120.422,14 PARA O ANO 2008”, dando azo ao lançamento de IRPJ e CSLL: “A Tinto Holding Ltda. escriturou

despesas a partir de contas de ativos bancários da Bertin S/A, vide planilha 12. Intimada não comprovou que tais despesas eram dedutíveis, foram glosadas e adicionadas ao resultado. Como já dissemos anteriormente houve despesas da Tinto Holding indevidamente transferidas para a Bertin S/A e essas despesas deixaram de ser consideradas em sua escrituração, e os seus valores foram compensados de ofício em relação às infrações apuradas (R\$ 120.422,14), vide Planilha 40, obs. 05 e tabela 12. Portanto esta infração foi extinta por compensação de ofício no próprio lançamento, juntamente com o crédito compensado ”.

4. *“FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSL - IMPAIRMENT DE ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO E AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO S/ DIFERIDORES RESULTANTES DOS NOVOS MÉTODOS CONTÁBEIS R\$ 22.513,08 PARA O ANO 2008 ”, dando azo ao lançamento de CSLL: “A Tinto Holding Ltda. adicionou na apuração do Lucro Real o valor da conta IMPAIRMENT DE ÁGIOS /INVESTIMENTOS conta nº 91105000010203, mas não a adicionou para fins de CSLL. Essas despesas se tratam de ajustes das novas alterações contábeis ocorridas a partir de 2007, com vigência a partir de 2008, e intimada a Tinto Holding Ltda. não comprovou que tal estorno era devido, e adicionamos tal valor a base de cálculo da CSLL. Visto ter sido adicionado corretamente no IRPJ, há correlação com ele ”. “O Impairment de ágio se refere a novos critérios contábeis adotados a partir de 2008, com as alterações ocorridas na Lei das S/A em 2007. Desta forma o correto seria a sua adição na linha do RTT, mas a Tinto Holding Ltda. o adicionou para fins de IRPJ como amortização de ágio, mas não fez a mesma adição para fins da CSLL, que também corrigimos através deste lançamento. ”.*

5. *“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS R\$ 19.698.800,00 PARA O ANO 2008”, dando azo ao lançamento de CSLL: “A Tinto Holding Ltda. excluiu da base de cálculo da CSLL R\$ 139.698.800,00. e intimada informou que R\$ 120.000.000,00 seriam “créditos prêmios de IPI”, mas quanto ao restante não apresentou qualquer justificativa / comprovação documental de sua dedutibilidade, e adicionamos a base de cálculo da CSLL. Para fins de IRPJ a exclusão foi de R\$ 120.000.000,00, portanto houve uma exclusão a maior na CSLL que no IRPJ. Visto ter sido adicionado no IRPJ, há correlação com ele ”.*

A fiscalização registrou ainda que: “A responsabilidade solidária da Heber Participações S/A se baseia no artigo 124, inciso I do CTN (interesse comum), e se deu por ter a Tinto Holding Ltda. cometido fraude contábil com a criação de contas com custos indevidos (IRPJ e CSLL), e simulado a venda de estabelecimento sem oferecer à tributação as receitas do PIS e da Cofins, todos com evidente intuito de fraudar o pagamento dos tributos devidos. Como a Heber Participações S/A foi quem se beneficiou com referidas fraudes pois era a sócia majoritária (99,99% das quotas) à época, e além disso ela se beneficiou com as distribuições de lucro da Tinto Holding Ltda. ficha 38 da DIPJ do ano 2008. Com a não contabilização correta dos tributos devidos a Heber Participações S/A se beneficiou de um patrimônio indevido a maior na Tinto Holding Ltda. e em consequência de uma equivalência maior que a devida. Como os sócios (pessoas físicas ou jurídicas) são também os beneficiários, os representantes, os presidentes e administradores da Tinto Holding Ltda. e da Heber Participações S/A também devem responder solidariamente pelos tributos devidos pela Tinto Holding Ltda. com base no artigo 135, incisos I e III do CTN, em especial pela infração às leis tributárias. Eles são os outros beneficiários das fraudes perpetradas na Tinto Holding Ltda. e são eles que devem responder pelo crime contra a ordem tributária, juntamente com o responsável pela escrituração contábil da Tinto Holding Ltda. e quem preencheu a DIPJ do período com informações falsas. ”. Dessa forma, foram lavrados termo de sujeição passiva, relativamente às infrações apuradas, contra:*

- Heber Participações S. A (fls. 13.311/13.315);

- JBS S.A (fls. 13.316/13.321);
- Natalino Bertin (fls. 13.322/13.326);
- Reinaldo Bertin (fls. 13.322/13.326);
- Silmar Roberto Bertin (fls. 13.322/13.326);
- João Bertin Filho (fls. 13.322/13.326);
- Fernando Antônio Bertin (fls. 13.322/13.326).

Os sujeitos passivos foram cientificados da autuação conforme o seguinte: em 22/05/2013 (fls. 13.360/13.361), Natalino, Reinaldo, Silmar, João, Fernando e Heber; em 23/05/2013, fls. 13.359 e 13.362, a interessada e a JBS.

Irresignada, a **interessada** interpôs, em 20/06/2013, as impugnações de fls. 13.582/13.654 (IRPJ), 15.378/15.621 (CSLL, Cofins e PIS), nas quais, em síntese, alegou o seguinte:

- que o lançamento é nulo por contrariar a Portaria SRRF08/GAB nº 21/2011, instrumento pelo qual teria sido criado grupo de fiscalização da DRF/Araçatuba para fiscalizarem a interessada e a JBS, mas não a BASF S.A. “Todavia, nos termos dos documentos anexados no Auto de Infração, se depreende terem os referidos Auditores Fiscais realizados procedimentos fiscais relacionados a BASF S/A e utilizados inúmeras informações envolvendo esta empresa fundamentarem o lançamento tributário ora contestado. Considerando isto, o Lançamento Tributário é nulo, porque foi baseado em informações e procedimentos fiscais realizados de forma ilícita pelos referidos Auditores Fiscais, ao promoverem procedimentos fiscais relacionados a BASF S/A sem possuírem os devidos poderes outorgados”
- que “o Auto de Infração é nulo nos termos do artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72, porque a DRF/Araçatuba e os AFRFs autuantes à ela vinculados não possuem competência para constituir crédito tributário (...). Tal competência é privativa da DRF/São Paulo e dos servidores à ela vinculados, por ser o IRPJ um tributo cujas questões fiscais devem ser realizadas por fiscais com jurisdição no domicílio fiscal da empresa que no caso da IMPUGNANTE está no Município de São Paulo, Capital. Deve ser ressaltado, outrossim, não ter a Portaria SRRF08/GAB nº 21/2011 outorgado esta competência, especialmente porque não seria possível tal delegação como estabelece o artigo 13, inciso III da Lei Ordinária nº 9.784/99”;
- que “o Auto de Infração também merece ser cancelado, por não terem sido desrespeitados os termos do MPF F que lhe deu origem. A nulidade de todo o trabalho fiscal decorre da inobservância dos termos do Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização, porque conforme demonstra o texto do Mandado, a fiscalização deveria ter sido realizada no estabelecimento da IMPUGNANTE localizado no Município de São Paulo, Capital e pela Delegacia da Receita Federal com jurisdição em São Paulo, ou seja, a DRF/São Paulo. Todavia, conforme consta em vários dos Termos de Intimação, a fiscalização foi realizada pela DRF/Araçatuba e com a obrigação de apresentação de documentos fiscais naquela repartição, como

algo jamais autorizado no MPF F relacionado ao contestado Lançamento. Demais disso, não existiu delegação de competência da DRF/São Paulo para a DRF/Araçatuba”;

- *que “o Auto de Infração também é nulo, porque por terem sido incluídos como responsáveis solidários do crédito tributário 2 (duas) pessoas jurídicas e várias pessoas físicas os trabalhos fiscais, que culminaram no Lançamento, também deveriam estar respaldados por Mandados de Procedimento Fiscal específicos para cada uma das referidas pessoas. Tais responsáveis tributários são, como a IMPUGNANTE, sujeitos passivos do crédito tributário constituído no contestado Lançamento, como estabelece o Artigo 121, Incisos I e II do CTN”;*
- *que “o Auto de Infração é nulo por contrariar a Coisa Julgada Administrativa originada dos Lançamentos Tributários lavrados em face da BASF S/A e contra a IMPUGNANTE, na condição de responsável tributária, pagos integralmente pela primeira conforme indicado pela fiscalização no TERMO DE VERIFICAÇÃO E INFORMAÇÃO FISCAL anexado neste processo. Como a BASF S/A efetuou o pagamento de todos os Autos de Infração e nos mesmos foram indicados, apenas, como responsável tributária a IMPUGNANTE, pelos mesmos fatos originários descritos no Lançamento ora contestado simulação de contrato, transferência e uso indevido de créditos fiscais jamais a fiscalização poderia, em outra oportunidade, ter incluído como responsáveis tributários a HEBER S/A, a JBS S/A e as PESSOAS FÍSICAS citadas acima. Ora, considerando estarem presentes as mesmas circunstâncias fáticas para a realização da responsabilização tributária, a partir do momento que em outro Lançamento derivado dos mesmos fatos somente foi incluída como responsável a IMPUGNANTE, não mais existe a possibilidade da acusação fiscal, repita se, derivada dos mesmos fatos originários gerar a responsabilização de outras pessoas como aconteceu nestes autos. Justamente por isto, o Auto de Infração é nulo por não ter observado a Coisa Julgada Administrativa”;*
- *que “a presente IMPUGNAÇÃO também merece ser provida para cancelar o contestado Lançamento em razão da precariedade da acusação fiscal porque, considerando não ser procedentes os argumentos defendidos no Tópico 11.1.1, diante de todas as circunstâncias envolvendo o caso, a fiscalização deveria ter intimado a BASF S/A e a KPMG AUDITORES INDEPENDENTES (incorporadora da BDO TREVISAN) para prestarem esclarecimentos considerando terem sido de seus atos a motivação para a IMPUGNANTE realizar o negócio jurídico previsto no contrato citado nestes autos. Em relação a BASF S/A, conforme comprovou a própria fiscalização nos TERMOS anexados no Auto de Infração, a mesma formulou em 18/03/2003 uma CONSULTA FISCAL à RFB acerca do negócio jurídico envolvendo a aquisição de estabelecimento comercial da IMPUGNANTE e do direito ao aproveitamento de créditos fiscais do IPI”;*
- *que “a IMPUGNANTE é pessoa ilegítima para figurar na condição de sujeito passivo do lançamento realizado no AIIM, porque se efetivamente existiram as irregularidades indicadas pela fiscalização e até motivadoras da aplicação da MULTA QUALIFICADA os causadores das mesmas foram apenas a BASF e a KPMG (incorporadora da BDO Trevisan) . Como restou demonstrado acima, a IMPUGNANTE somente realizou o negócio jurídico em razão da SOLUÇÃO DE CONSULTA formulada pela BASF, pela decisão do CADE e pelo Parecer emitido pela BDO TREVISAN, não existindo a possibilidade de responder por crédito tributário decorrente de eventuais irregularidades que não deu causa, caso existentes. Por não ter praticado*

nenhum ato irregular e observado até o posicionamento da fiscalização em SOLUÇÃO CONSULTA emitida para a BASF, o posicionamento do CADE e Pareceres de Auditoria Independente, não pode a IMPUGNANTE ser responsabilizada por faltar o nexo de causalidade exigido pelo Artigo 136 do Código Tributário Nacional (...)Da mesma forma, a impossibilidade da IMPUGNANTE ser responsabilizada também encontra fundamento no Artigo 137 do CTN”;

- *que “o Auto de Infração também merece ser cancelado porque, caso não sejam procedentes os argumentos defendidos no tópico anterior, ainda assim a fiscalização deveria ter incluído como responsáveis solidários a BASF S/A e a KPMG AUDITORES INDEPENDENTES. Nos termos expostos alhures, a BASF S/A foi a empresa que obteve da fiscalização a SOLUÇÃO CONSULTA posteriormente cancelada pela Superintendência da RFB, em razão de atos próprios praticados por sua pessoa, e a KPMG é a empresa que incorporou a BDO TREVISAN com aquela que emitiu os Pareceres envolvendo os créditos fiscais do IPI e do ICMS objeto do negócio jurídico firmado em 2008. Considerando tais circunstâncias, tais empresas são responsáveis tributários por interesse comum nos termos do Artigo 124, Inciso I do CTN, juntamente com a IMPUGNANTE, porque as questões envolvendo o lançamento possuem relação direta com atos praticadas por estas 2 (duas) empresas . Quanto a BASF S/A, aliás, a própria fiscalização comprova esta vinculação, ao ter incluído a IMPUGNANTE como responsável solidária nos Autos de Infração lavrados contra esta empresa porque ambas teriam praticado uma simulação no contrato de compra e venda de estabelecimento. Como a inclusão não foi realizada, o Auto de Infração impugnado é nulo por ofender o autoridades fiscais ao constituírem o crédito tributário no lançamento devem identificar o sujeito passivo, se incluindo neste os contribuintes e responsáveis conforme demonstra o artigo 121 do mesmo Código, como atividade vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”;*
- *que “a presente IMPUGNAÇÃO também deve ser provida porque o Auto de Infração está viciado por ter quebrado o sigilo fiscal da IMPUGNANTE sem prévia autorização judicial. Esta quebra de sigilo fiscal aconteceu em relação ao crédito fiscal do ICMS, porque os Auditores Fiscais da RFB, sem prévia autorização judicial, solicitaram e receberam da SEFAZ/SP informações fiscais da IMPUGNANTE e da BASF envolvendo o ICMS protegidas por sigilo fiscal conforme se depreende dos anexos do Auto de Infração. Em razão disto, os procedimentos fiscais envolvendo o crédito fiscal do ICMS ofenderam o artigo 5º, incisos X e XII da Constituição Federal de 1988.*
- *que “no Auto de Infração impugnado, o AFRF realizaram (sic) a constituição do crédito tributário do IRPJ [CSLL, PIS, Cofins]. Em razão disso, para a validade do lançamento tributário seria imprescindível que no Auto de Infração o AFRF demonstrasse os fundamentos jurídicos do lançamento desse tributo, especialmente os dispositivos que estabelecem ser a Impugnante sujeito passivo, bem como os relativos a base de cálculo e alíquotas utilizadas para a apuração do quantum debeat supostamente devido aos cofres públicos.” ;*
- *que “o Auto de Infração também deve ser cancelado, porque os Auditores Fiscais desconsideraram ter sido realizado entre a IMPUGNANTE e a BASF uma permuta de bens abrangendo grande parte do valor objeto do*

CONTRATO assinado no dia 26/05/2008, ou seja, créditos fiscais do IPI e do ICMS versus produtos e direito creditório abrangendo um montante de R\$209.418.614,00 (duzentos e nove milhões, quatrocentos e setenta e quatro mil, seiscentos e quatorze reais) e ainda ter ocorrido uma venda de ativos sem a existência de ganho de capital e acréscimo patrimonial. Com esta desconsideração a fiscalização deixou de fundamentar juridicamente e taticamente o lançamento com as regras e circunstâncias envolvendo a permuta de bens e a venda de ativo, mormente aquela que somente permite a tributação sobre a chamada torna, o eventual ganho de capital auferido e acréscimo patrimonial existente. Deve ser ressaltado, outrossim, não ser possível se falar no caso em questão em pagamento, porque a permuta foi estabelecida de forma originária no próprio CONTRATO, não tendo existido obrigação inicialmente existente substituída por outra como elemento essencial daquele negócio jurídico nos termos do Artigo 356 do Código Civil. Como se não basta isto, também existiu erro de direito por ter a fiscalização considerado como fato gerador do tributo o dia 26/05/2008, como data de assinatura do CONTRATO, desconsiderando totalmente a previsão contratual da entrega parcelada dos produtos e dos valores em espécie realizados após esta data e a grande parte (quase totalidade) a partir do dia 1º de janeiro de 2009 abrangendo outra competência fiscal para fins do IRPJ e a própria legislação do IRPJ considerando o lucro real anual da IMPUGNANTE. ”;

- *que “a presente Impugnação também merece ser cancelada (sic) porque os Auditores Fiscais não provaram ter ocorrido simulação ou qualquer ato ilícito por parte da IMPUGNANTE, bem como a inexistência dos créditos fiscais do IPI e do ICMS. Conforme se depreende dos anexos documentos, a única prova realizada pela fiscalização foi a de estar a validade da operação realizada entre a IMPUGNANTE e a BASF baseada em SOLUÇÃO DE CONSULTA FISCAL emitida pela RFB, decisão do CADE aprovando especificadamente a operação e outros documentos atestando a regularidade do negócio e atos praticados pelas 2 (duas) empresas, bem como ter a empresa, apresentado inúmeras razões demonstrando a existência dos créditos sem ter sido realizado uma contestação específica e análise de valores. ”;*
- *que “o Auto de Infração também deve ser considerado nulo porque os AFRFs cientificaram a Impugnante do seu teor sem apresentarem seus anexos e todo o material que fundamentou a sua elaboração na data da intimação da empresa. Este procedimento ofendeu flagrantemente o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”;*
- *que “o Auto de Infração também deve ser cancelado em razão da perda de eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal. Este Termo teve validade pelo prazo de 60 (sessenta) dias, salvo se dentro deste período tivesse sido prorrogado por ato escrito, nos termos do Artigo 7º, §2º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”;*
- *que “a presente Impugnação também merece ser provida porque a Impugnante não foi intimada previamente para se manifestar sobre o encerramento da fase instrutória os trabalhos fiscais que ao final culminaram na glosa de custos geradora do presente Auto de Infração. Este direito está previsto no artigo 44 da Lei nº 9.784/99, que exigem a intimação do interessado do fim da fase instrutória do processo fiscal para fins de exercer o seu direito de se manifestar sobre o mesmo no prazo de 10 (dez) dias”;*
- *que “o Auto de Infração ainda é nulo por ter realizado a compensação de ofício indicada no TERMO DE VERIFICAÇÃO na forma indicada abaixo:*

"INFRAÇÃO 0002 FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE VALOR DE RESERVA DE REAVLIAÇÃO R\$ 26.608.083,13 PARA O ANO 2008 A Tinto Holding Ltda. estornou valor de reserva de reavliação eintimada não comprovou que tal estorno era devido, e adicionamos ao Lucro Real o valor estornado. Entretanto a Tinto Holding Ltda. também transferiu despesas para a Bertin S/A em 2008 (vide planilha 39), e essas despesas foram (1o, 2o e 3o trimestres de 2008 – processo administrativo nº 15868.72062/201331) ou serão glosadas (4o trimestre de 2008) na Bertin S/A através de Autos de Infração, as para a Tinto Holding Ltda. tais despesas deixaram de ser consideradas em sua escrituração, e seus valores foram compensados de ofício em relação às infrações apuradas (R\$ 26.608.083,13), vide Planilha 40, obs. 04 e tabela 12. Portanto esta infração foi extinta por compensação de ofício no próprio lançamento, juntamente com o crédito compensado; INFRAÇÃO 0003 DESPESAS NÃO COMPROVADAS R\$ 120.422,14 PARA O ANO 2008 A Tinto Holding Ltda. escriturou despesas a partir de contas de ativos bancários da Bertin S/A, vide planilha 12, mas intimada não comprovou que tais despesas eram dedutíveis, foram glosadas e adicionadas ao resultado. Entretanto a Tinto Holding Ltda. também transferiu despesas para a Bertin S/A em 2008 (vide planilha 39), e essas despesas foram (1o, 2o e 3o trimestres de 2008 processo administrativo nº 15868.72062/201331) ou serão glosadas (4o trimestre de 2008) na Bertin S/A através de Autos de Infração, mas para a Tinto Holding Ltda. tais despesas deixaram de ser consideradas em sua escrituração, e seus valores foram compensados de ofício em relação às infrações apuradas (R\$ 120.422,14), vide Planilha 40, obs. 05 e tabela 12. Portanto esta infração foi extinta por compensação de ofício no próprio lançamento, juntamente com o crédito compensado;". Esta compensação jamais poderia ter sido realizado uma vez que deveria ser objeto de outro Lançamento ou do Lançamento ora contestado, não podendo ser apenas indicado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL especialmente por não existir descrição de sua fundamentação legal. ”;

- que “o Auto de Infração também merece ser cancelado, porque existiu, na realidade, um arbitramento irregular do tributo lançado ofendendo o artigo 148 do CTN. O arbitramento irregular existiu uma vez que a fiscalização desconsiderou na apuração do crédito tributário a necessária recomposição dos elementos necessários para se apurar a existência do tributo devido como outras despesas, custos e elementos previstos na legislação, simplesmente considerando como base de cálculo os próprios valores dos créditos fiscais do IPI e do ICMS. Este procedimento jamais poderia ter sido realizado, porque não estão presentes as condições previstas no artigo 148 do CTN, ocasionando a nulidade do lançamento. Por sua vez, conforme se depreende do Auto de Infração, o lançamento foi realizado por amostragem demonstrando uma precariedade levantamento fiscal gerador de sua nulidade;
- que “o Auto de Infração merece ser cancelado porque, conforme comprovam documentos juntados nestes autos, vários registros relacionados aos créditos fiscais do IPI e do ICMS foram realizados antes do dia 26/05/2008, não podendo mais serem objeto de fiscalização e consideração para fins de constituição de crédito tributário por força do Artigo 150, §4º do CTN. ”;
- que “o Auto de Infração é nulo, porque admitindo como válido o posicionamento da fiscalização de ser ilícito o objeto do negócio jurídico

firmado entre a BASF e a IMPUGNANTE em 2008, a consequência inafastável seria a inexistência de Valor Tributável correspondente ao valor dos créditos fiscais do IPI e do ICMS no montante de R\$ 279.418.614,00 (duzentos e setenta e nove milhões, quatrocentos e dezoito mil e seiscentos e quatorze centavos). Conforme o posicionamento fiscal demonstrado nos TERMOS e demais documentos anexados nestes autos, a BASF e a IMPUGNANTE realizaram um negócio jurídico considerado ilegal e ilícito pela RFB, cujo entendimento fundamentou toda a autuação fiscal, porque a legislação veda a transferência de créditos fiscais, as empresas realizaram uma simulação e teriam criado estabelecimentos inexistentes (sem operações) fraudando diversas disposições legais. Considerando a ilicitude do objeto do negócio jurídico, repita se, como entendeu a RFB na fundamentação do Auto de Infração e para aplicação da MULTA QUALIFICADA de 150%, o contrato firmado entre a BASF e a IMPUGNANTE seria nulo nos termos do Artigo 166, Incisos II, III, VI e VII do Código Civil”;

- *que “a inexistência de receita, acréscimo patrimonial e Valor Tributável correspondente aos montantes dos créditos fiscais do IPI e ICMS objeto do contrato assinado com a BASF também é resultando do posicionamento fiscal de serem indevidos tais créditos por terem sido supostamente registrados pela IMPUGNANTE em duplicidade e não aceitos, pela SEFAZ/SP para fins do negócio jurídico indicado acima. Considerando a validade deste posicionamento, evidentemente, do mesmo modo, não existirão receitas deles derivadas, porque sendo estas vinculadas àqueles a inexistência dos mesmos gera o seu inafastável desaparecimento porque a IMPUGNANTE não auferirá vantagem, acréscimo ou recebimento no seu patrimônio sem que tenha que devolver ou ressarcir a BASF de tais montantes. Com efeito, tais circunstâncias demonstram mais um motivo para o cancelamento do Auto de Infração, por não estarem presentes os elementos necessários para ser exigido o IRPJ [CSLL, PIS, Cofins] sobre o valor relacionado ao montante dos créditos fiscais do IPI e do ICMS objeto do contrato assinado entre a IMPUGNANTE e a BASF.”;*
- *que “o Auto de Infração também é nulo porque, sem considerar as questões descritas acima, a fiscalização deixou e considerar que a IMPUGNANTE jamais auferiria GANHO DE CAPITAL, TORNA ou acréscimo patrimonial decorrente do contrato firmado com a BASF impossibilitando a exigibilidade do IRPJ [CSLL, PIS, Cofins]. Conforme consta no contrato, os créditos fiscais do IPI e do ICMS de R\$ 279.418. 614,00 (duzentos e setenta e nove milhões, quatrocentos e dezoito mil, seiscentos e quatorze reais) seriam pagos mediante: i) Permuta de produtos fabricados pela BASF destinados ao processo produtivo de couros e carnes a serem entregues para empresas listadas no CONTRATO DE FORNECIMENTO e indicadas pela IMPUGNANTE, em um período estimado de 3 (três) anos, no valor de R\$ 176.418. 614,01 (cento e setenta e seis milhões, quatrocentos e dezoito mil, seiscentos e quatorze reais e um centavos); ii) Permuta do direito creditório da BASF perante a empresa XINGULEDER no valor de R\$ 33. 000.000,00 (trinta e três milhões de reais) mediante a cessão; e iii) Pagamento Parcelado em espécie pela BASF no valor de R\$ 70.000.000,00 (setenta milhões de reais) em 24 (vinte e quatro) parcelas, vencendo-se a primeira parcela a partir do ano de 2010. Considerando isto, nenhum acréscimo patrimonial, nenhum plus, nenhum ganho de capital ou torna seriam originados em favor da IMPUGNANTE do negócio jurídico firmado com a BASF, porque seriam trocadas coisas do mesmo valor, sem qualquer efeito para fins de existir tributos, especialmente IRPJ [CSLL, PIS, Cofins] somente passível de ser exigido em face de um acréscimo patrimonial do contribuinte. ”que “a presente Impugnação*

também merece ser provida, porque admitindo a validade do posicionamento fiscal de ter existido, realmente e apenas, uma venda de créditos fiscais do IPI e do ICMS jamais seriam derivadas deste negócio receitas para fins de exigibilidade do tributo ora contestado. (...) Com efeito, a transferência pela venda dos créditos fiscais do IPI e do ICMS indicados no Auto de Infração nunca gerará receitas para a IMPUGNANTE porque representa uma forma de se ressarcir da COFINS, da Contribuição para o PIS e do ICMS, na forma das referidas disposições constitucionais e legais, respectivamente. Esta situação é similar a que vem sendo aplicada no âmbito da COFINS e da Contribuição para o PIS em relação ao ICMS, pelo não reconhecimento de receita derivada dos supracitados atos”;

- *que “o Auto de Infração também merece ser cancelado porque, sem considerar os argumentos descritos acima, a operação realizada entre a IMPUGNANTE e a BASF foi totalmente lícita não existindo nenhuma irregularidade passível de ser considerada. Em relação a inexistência de simulação, este juízo deve considerar ter a IMPUGNANTE realizado o negócio considerando os termos da resposta da CONSULTORIA TRIBUTARIA indicada na SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/83 RF/DISIT nº 195/2003 e do julgamento realizado no CADE, os quais analisarem o negócio tratado nestes autos e foram apresentadas todas as razões econômicas do negócio jurídico realizado abrangendo inúmeras circunstâncias e não apenas uma suposta transferência de créditos fiscais. Deve ser considerado ser uma inverdade de que a referida SOLUÇÃO CONSULTA não teria analisado especificadamente a questão envolvendo os créditos presumidos do IPI e demonstrando a validade do negócio jurídico realizado, também sendo aplicável no âmbito do ICMS, porque se depreende da análise do seu texto ter sido a questão envolvendo os créditos e as Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001 analisadas em face da legislação societária e tributária, mormente os artigos 227 da Lei nº 6.404/76 e 132 do CTN demonstrando razões fáticas e jurídicas da inexistência de simulação e validade e legalidade da operação realizada como motivos para o cancelamento da autuação fiscal.”;*
- *que “desconsiderando a nulidade e cancelamento do CONTRATO considerando o posicionamento fiscal, estão presentes todas as razões para a validade da contabilização dos custos/despesas nos montantes equivalentes aos créditos fiscais do IPI e do ICMS”; que “o Auto de Infração também é nulo porque, sem considerar as questões descritas acima, a fiscalização deixou e considerar que a IMPUGNANTE também jamais auferiria receita tributável no contrato firmado com a BASF porque com a revogação implementada pelo artigo 79, inciso XII da Lei nº 11.941/2009 passou a vigorar, para fins de COFINS, o conceito de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 que—não estabelece a hipótese prevista no Auto de Infração como fato gerador do tributo. Além disto, conforme demonstrado alhures, existiu uma efetiva venda de ativo imobilizado cujas receitas são excluídas da base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS [Cofins] nos termos de sua legislação específica. E, como se não bastasse, considerando serem as receitas derivadas de negócios realizados com o exterior, objetivando o ressarcimento dos custos da COFINS, da Contribuição para o PIS e do ICMS, se as mesmas fossem existentes, ainda existiria a Imunidade das receitas decorrentes de exportação e a impossibilidade da cobrança nos termos do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988 e artigo 1º,*

parágrafo 3º , inciso I da Lei Ordinária nº 10.833/2003 [Cofins]” “e legislação da Contribuição para o PIS.”;

- *que “o Auto de Infração também deve ser cancelado por ter sido irregular aplicar o Regime de Competência, e não o de Caixa, em relação às questões nele envolvidas. Isto porque, caso fosse admitida a existência de receitas, sem observar os termos expostos alhures, para a IMPUGNANTE não teria recebido nenhum valor no dia 26/05/2008 indicando como data do fato gerador do IRPJ. Tal fato se comprova nos anexos documentos juntados nesta Impugnação e no próprio Auto de Infração porque, neste dia, não recebeu, em razão do contrato, nenhum montante e no dia 26/05/2008 somente foi realizada a assinatura do referido instrumento, não sendo possível aplicar ao caso do Regime de Competência pela inexistência de fundamentação legal. Por sua vez, considerando os termos do CONTRATO e sua validade jurídica (eficácia), nunca os Auditores Fiscais poderiam ter vislumbrado a exigibilidade do IRPJ [CSLL, PIS, Cofins] no ano calendário de 2008, porque praticamente toda a contrapartida contratualmente da BASF deveria ser realizada a partir do ano de 2009” ;*
- *que “não ser [é] procedente o posicionamento dos Auditores Fiscais de não existir bis in idem ou bitributação em razão de terem sido lavrados Autos de Infração contra a BASF figurando a IMPUGNANTE como responsável tributária. Conforme o TERMO DE VERIFICAÇÃO E INFRAÇÃO FISCAL, os Auditores defenderam não existir o supracitado vício porque enquanto naqueles outros Autos de Infração a origem foi a compensação dos créditos fiscais do IPI com os débitos tributários da BASF, sendo exigidos estes débitos compensados, no presente Lançamento a constituição do crédito tributário é decorrente à glosa de despesas/custos registradas pela IMPUGNANTE em sua escrituração acabando por “anular” o resultado das receitas escrituradas derivadas da venda ilícita dos créditos fiscais . Todavia, máxima vénia concessa, o posicionamento fiscal é equivocado, porque em ambos os Lançamentos o fato gerador da acusação fiscal está relacionado diretamente com os créditos fiscais do IPI, que por terem sido glosados nos Autos de Infração da BASF não podendo mais serem usufruídos, não podem ser considerados como geradores de receita para a IMPUGNANTE. Com efeito, a exigibilidade de tributo derivada de ato praticado em razão dos créditos fiscais do IPI, somente poderia ser realizado contra a BASF, por ter efetivamente utilizado os mesmos em compensação, não podendo ser exigido tributo derivado destes mesmos créditos porque os mesmos haviam sido anteriormente glosados e deles não surgiria qualquer efeito jurídico garantidor da exigibilidade de exação fiscal. No máximo, a IMPUGNANTE poderia ter sofrido um Auto de Infração com a aplicação de multa por ter registrado os mencionados créditos fiscais do IPI e transferido para a BASF, todavia, jamais, considerando terem sido os mesmos glosados em anteriores Lançamentos e com a exigibilidade de tributos em razão de sua utilização, poderia ser compelida a pagar o IRPJ [CSLL, PIS, Cofins] da forma ora contestada. Esta mesma situação ocorreu para os créditos fiscais do ICMS, porque também foram glosados pela SEFAZ/SP e os débitos compensados foram pagos pela BASF nos termos dos anexos documentos. ”;*
- *que “o Auto de Infração também deve ser reformado por ter aplicado contra a IMPUGNANTE a multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento). Como restou demonstrado alhures, a IMPUGNANTE realizou o negócio jurídico com a BASF considerando a resposta da CONSULTORIA TRIBUTÁRIA, do PARECER emitido pela BDO TREVISAN, o julgamento do CADE analisando a operação e as questões envolvendo os créditos fiscais,*

não tendo praticado nenhum dos atos previstos na legislação geradores da referida penalidade (sonegação, fraude e conluio).”;

- *que, quanto aos juros de mora calculados sobre as multas aplicadas, “esta cobrança é flagrantemente inconstitucional e ilegal por contrariar o caput, do artigo 161 do CTN por somente permitir a exigibilidade dos juros de mora sobre o valor do t r i b u t o devido, ou seja, do IRPJ e CSLL constituídos no lançamento. A observância do referido dispositivo do CTN é garantida pelo artigo 146, inciso III, alínea “ b ” da Constituição Federal de 1988. por ser a norma geral de direito tributário que regula a matéria envolvendo cobrança de juros de mora na área tributária .”.*

Culmina a peça de defesa com os pedidos:

- *de perícia e diligência, pelas razões constantes da impugnação;*
- *de cancelamento do auto de infração ou, alternativamente, da reabertura do prazo de impugnação por 30 (trinta) dias, “em razão do não fornecimento dos anexos da autuação ”.*

Em 20/06/2013, Nalatio Bertin interpôs a impugnação de fls. 15.622/15.640, na qual, em síntese, alegou o seguinte:

- *que “o IMPUGNANTE deve ser excluído na condição de responsável tributário, porque não foi lavrado em seu nome o TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA (...) Este TERMO é exigido pela Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, porque descreve de forma pormenorizada a motivação da inclusão de determinada pessoa como responsável solidária ”;*
- *que “a inexistência de MPF F para o IMPUGNANTE ocasiona a nulidade de todos os trabalhos fiscais que lhe deram origem e de sua inclusão, porque conforme se depreende da Portaria RFB nº 3.014/2011 o Mandado é exigência necessária para a realização dos procedimentos fiscais e como os relacionados ao anexo processo se relacionam a outras pessoas (responsáveis tributários) somente poderiam ter sido praticados com base em MPF Fs também emitidos para tais pessoas ofendendo os Artigos 2o , Inciso I e 3o , Inciso I da referida Portaria ”*
- *que “A inclusão do IMPUGNANTE como responsável tributário também ofende a Coisa Julgada Administrativa originada dos Lançamentos Tributários lavrados em face da BASF S/A e contra a TINTO HOLDING LTDA, na condição de responsável tributária, pagos integralmente pela primeira conforme indicado pela fiscalização no TERMO DE VERIFICAÇÃO E INFORMAÇÃO FISCAL anexado neste processo. Como a BASF S/A efetuou o pagamento de todos os Autos de Infração e nos mesmos foram indicados, apenas, como responsável tributária a TINTO HOLDING LTDA . pelos mesmos fatos originários descritos nos Lançamentos objeto deste processo simulação de contrato, transferência e uso indevido de créditos fiscais jamais a fiscalização poderia, em outra oportunidade, ter incluído como responsáveis tributários o IMPUGNANTE. Ora, considerando estarem presentes as mesmas circunstâncias fáticas para a realização da responsabilização tributária, a partir do momento que em outro Lançamento derivado dos mesmos fatos somente foi incluída como responsável a TINTO HOLDING LTDA, não mais existe a possibilidade da acusação fiscal, repita -*

se, derivada dos mesmos fatos originários gerar a responsabilização de outras pessoas como aconteceu nestes autos ”;

- *que “a presente IMPUGNAÇÃO também merece ser provida para excluir o IMPUGNANTE da responsabilidade tributária em razão da precariedade da acusação fiscal em relação a sua pessoa porque, considerando não ser procedentes os argumentos defendidos no Tópico 11.1.1, diante de todas as circunstâncias envolvendo o caso, a fiscalização deveria ter intimado a BASF S/A e a KPMG AUDITORES INDEPENDENTES (incorporadora da BDO TREVISAN) para prestarem esclarecimentos considerando terem sido de seus atos a motivação para o IMPUGNANTE, na condição de administrador das empresas envolvidas, autorizar a realização do negócio jurídico previsto no contrato citado nestes autos ”;*
- *que “O IMPUGNANTE é pessoa ilegítima para figurar na condição de tujeito passivo do lançamento realizado no AIIM, porque se efetivamente existiram as irregularidades indicadas pela fiscalização e até motivadoras ca aplicação da MULTA QUALIFICADA os causadores das mesmas foram apenas a BASF e a KPMG (incorporadora da BDO Trevisan) . Como restou demonstrado acima, o IMPUGNANTE somente autorizou a realização do negócio em razão da SOLUÇÃO DE CONSULTA formulada pela BASF, pela decisão do CADE e pelo Parecer emitido pela BDO TREVISAN, não existindo a possibilidade de responder por crédito tributário decorrente de eventuais irregularidades em que sua empresa não deu causa, caso existentes. Por não ter praticado nenhum ato irregular e observado até o posicionamento da fiscalização em SOLUÇÃO CONSULTA emitida para a BASF, o posicionamento do CADE e Pareceres de Auditoria Independente, não pode o IMPUGNANTE ser responsabilizado por faltar o nexo de causalidade exigido pelo Artigo 136 do Código Tributário Nacional ”;*
- *que “o Auto de Infração ainda deve ser cancelado, por cercear o direito de defesa do IMPUGNANTE, por não ter demonstrado como pode ser ele responsabilizado sem que existam infrações à lei de outra natureza que não apenas a infração envolvendo a obrigação tributária da TINTO HOLDING LTDA ”;*
- *que “a presente Impugnação também merece ser cancelada porque os Auditores Fiscais não provaram ter o IMPUGNANTE agido com infração à lei em relação ao negócio jurídico realizado com a BASF e se beneficiado com a operação como indicado no TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA emitido para a HEBER PARTICIPAÇÕES S/A. Como restou demonstrado acima, a sua conduta, na condição de administrador da TINTO HOLDING LTDA., foi somente ter assinado o contrato de venda do estabelecimento baseandose na existência de SOLUÇÃO DE CONSULTA, julgamento no CADE e Parecer dos AUDITORES INDEPENDENTES não sendo possível admitir que desta atitude geraria qualquer tipo de responsabilização ”*
- *que “não existe a possibilidade do IMPUGNANTE ser incluído como responsável, porque a única motivação da sua inclusão foi a infração à legislação tributária praticada pela TINTO HOLDING LTDA. algo vedado pela jurisprudência do C. STJ sendo até matéria sumulada, nos seguintes termos: “Súmula 430 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente”. Como se não bastasse isto, ter ou não se beneficiado das condutas realizadas pela TINTO HOLDING LTDA. e outras pessoas jurídicas envolvidas nunca foi uma causa para a aplicação do artigo 135, incisos I e III do CTN porque,*

nos termos deste dispositivo, apenas será possível a responsabilização solidária e pessoal quando estiver provado a prática de atos contrários aos estatutos, contrato social ou infração à lei ”;

- que são “improcedentes todos os Autos de Infração, pelas mesmas razões defendidas pela TINTO HOLDING LTDA. nas Impugnações apresentadas ”.

Em 21/06/2013, **Reinaldo Bertin, João Bertin Filho, Silmar Roberto Bertin e Fernando Antônio Bertin** interpuseram a impugnação de fls. 15.642/15.672, na qual, em síntese, reprisaram os argumentos de defesa apostos por Natalino Bertin e, em adição, alegaram o seguinte:

Foi o administrador NATALINO BERTIN quem realizou os atos de negociação e de gerência envolvendo a negociação realizada com a BASF S/A, em nome da TINTO HOLDING LTDA., não tendo os IMPUGNANTES avaliado e participado do negócio e de sua realização (...)A atuação de NATALINO BERTIN em questões relacionadas aos Autos de Infração, outrossim, também pode ser apurado nos vários documentos fiscais assinados por sua pessoa, demonstrando ser o administrador das pessoas jurídicas com acompanhamento nas áreas fiscais e tais empresas. Com efeito, deve ser decretada a exclusão dos IMPUGNANTES como responsáveis tributários, porque pelo simples fato de não terem agido e praticado os atos relacionados ao negócio jurídico envolvendo a BASF S/A e realização das questões deles decorrentes – como reconhecido por NATALINO BERTIN em sua Impugnação não estão presentes as condições previstas no artigo 135 do CTN para ser responsabilizado na forma defendida pela fiscalização. ”;

- que “a sujeição dos IMPUGNANTES como responsáveis tributários ainda deve ser cancelada porque, da forma que foi realizada, cerceou o direito de defesa ao não demonstrar quais atos específicos teriam praticado para serem responsabilizados e quais benefícios teriam auferido na condição de administradores”. Conforme consta nestes autos, a sua responsabilização está baseada em duas circunstâncias: i) ser apenas administradores e ii) terem se beneficiado dos atos realizados pela TINTO HOLDING LTDA e demais pessoas jurídicas ”

Em 21/06/2013, a **Heber Participações** interpôs a impugnação de fls. 15.696/15.724, na qual, em síntese, reprisou os argumentos dos demais responsáveis solidários e alegou o seguinte:

- que “a IMPUGNANTE deve ser excluída como responsável tributária porque a fiscalização praticou um Erro de Direito ao fundamentar a sua inclusão no artigo 124, inciso I do CTN e gerou disto uma sujeição sem a necessária fundamentação leal. Como se depreende do TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, a IMPUGNANTE foi incluída unicamente com fundamento no artigo 124. inciso I do CTN porque era sócia majoritária do contribuinte fiscalizado e teria se beneficiado das infrações, nestes termos: “SUJEITO PASSIVO QUE ERA SÓCIO MAJORITÁRIO (99,99% DAS QUOTAS) DO CONTRIBUINTEFISCALIZADO NA ÉPOCA DOS FATOS ANO 2008, E QUE É RESPONSÁVEL POR INTERESSE COMUM (INCISO I DO ART. 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL) QUANTO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUÍDOS REFERENTES AO ANO 2008 DA TINTO HOLDING LTDA. E QUE TAMBÉM SE BENEFICIOU PELO NÃO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS (Dividendos ou Lucros Distribuídos no período R\$ 516.282.000,00 Ficha 38 da DIPJ do ano 2008)” (Trechos do Termo de Sujeição Passiva Solidária) (g.n.). Todavia, na

condição de sócia da TINTO HOLDING LTDA., somente poderia ter sofrido sujeição passiva por responsabilidade caso estivessem presentes as condições prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional CTN. (...) Demais disso, da irregularidade acima também resulta a nulidade insanável da sujeição da IMPUGNANTE, por implicar ilegalidade por falta de embasamento jurídico necessário e prática da chamado Erro de Direito pelo uso de fundamentação inadequada afrontando o artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 5º, inciso I I, 37, caput e 150, inciso I, todos da Constituição Federal de 1988. ”.

Em 24/06/2013, a JBS interpôs a impugnação de fls. 15.766/15.819, na qual, em síntese, alegou o seguinte:

- que inexistem elementos para lhe atribuir responsabilidade solidária com amparo do artigo 124, I, do CTN, vez que “não há qualquer “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo” a ensejar a aplicação de tal dispositivo (...) A solidariedade atribuída nos termos do art. 124, CTN, pressupõe que o fato gerador indique a coobrigação dos sujeitos, como é o exemplo do IPTU devidos pelo coproprietários do imóvel. Isto é, o fato gerador deve revelar que os solidários "sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica iurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”;*
- que a não identificação, pela fiscalização, das notas fiscais que compõem os valores das mercadorias vendidas pela BASF implica em cerceamento ao seu direito de defesa, posto que “a Fiscalização se baseia em informações prestadas por BASF S/A. Todavia, não há nos autos qualquer abertura do valor de R\$ 37.653.918,57, que possibilite à Impugnante defenderse. Isto é, deveria a d. Autoridade ter formado os autos com a relação das respectivas NF's que compõem tal valor”;*
- que é necessária a realização de diligência “para apurar: (i) efetivamente que a BERTIN S/A e CASCAVEL COUROSpagaram à TINTO HOLDING pelas mercadorias; (ii) efetivamente que a JBS S/A pagou à BASF pelas mercadorias recebidas em período posterior a 31/12/2009; (iii) perante os d. AFTN's, quais as NF's que compõem o valor de R\$ 37.653.918,57 indicado pela BASF”;*
- que “outra situação que a d. Fiscalização está a utilizar como fundamento para a imputação de responsabilidade solidária é uma suposta cisão da TINTO HOLDING, que teria ocorrido em 01/10/2007. Todavia, tal assertiva é incorreta, pois: (i) além de não se tratar de cisão, conforme será exposto mais adiante; (ii) ainda que o fosse, não teria o condão de responsabilizar a “nova empresa” pelos débitos futuros da TINTO HOLDING (então denominada BERTIN LTDA .). Isto porque o art. 132, CTN, expressamente dispõe que a pessoa jurídica que resultar de outra é responsável pelos tributos devidos “até a data do ato”;*
- que tendo ela e a Tinto holding Ltda “sede na Cidade de São Paulo SP, data vênica, a d. Autoridade Fiscalizatória (limo. Sr. Dr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Araçatuba) não poderia lavrar os autos de infração em comento”, cumprindo ressaltar que “em Sessão realizada em 10/12/2012, o Órgão Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não aprovou a seguinte Proposta de Súmula: “Irregularidade na emissão ou na prorrogação*

do Mandado de Procedimento Fiscal não acarreta a nulidade do lançamento. " Dessa forma, a contrariu sensu, comprova se que irregularidade na emissão do MPF pode acarretar na nulidade do lançamento, situação que é constatada no caso em tela ”;

- *que “a incompetência demonstrada no tópico anterior também causa à Impugnante evidente cerceamento de defesa, vez que a unidade da RFB que promoveu a fiscalização e lavrou as autuações dista aproximadamente 600 quilômetros da Impugnante. Todavia, outro motivo que leva a evidente cerceamento de defesa consiste na falta de clareza e correlação nos documentos que instruíram o presente processo ”;*
- *que “a Impugnante jamais poderia compor o pólo passivo da presente autuação como solidária, justamente porque a responsabilidade dos seus dirigentes à época dos fatos geradores pela norma tributária é exclusiva, originária e pessoal, nos termos do artigo 135, III do CTN. Na presente hipótese, o terceiro tornase, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada (...) Tanto a doutrina como a recente jurisprudência do STJ apontam a responsabilização exclusiva dos administradores decorrente da prática de atos com infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional stricto sensu entre Fisco e a pessoa jurídica por eles administrada. In casu , a prática descrita no lançamento, de que houve atos para reduzir o pagamento dos tributos pela TINTO HOLDING, evidencia a prática de infração à Lei e ao contrato social pelos administradores daquela empresa, ensejando sua responsabilidade pessoal e exclusiva. (...) Em outras palavras, deve ser anulado o lançamento fiscal por erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que os administradores da TINTO HOLDING à época somente eles são os legitimados para figurar no pólo passivo dos Autos de Infração ”*
- *que “não há que se falar em responsabilidade solidária da Impugnante (JBS) em razão de suposta cisão ocorrida em 01/10/2007. Isto porque ainda que tivesse ocorrido a cisão, não se aplicaria a solidariedade, posto que são débitos posteriores ao suposto ato de cisão, referentes ao ano calendário 2008. Como o art. 132, CTN, prevê que a empresa criada (nova) será responsável pelos débitos "até a data do ato", ainda que houvesse cisão, não haveria que se falar em responsabilidade da Impugnante ”;*
- *que “a empresa Bertin S/A (incorporada pela Impugnante) adquiriu da empresa Bertin Ltda. (atualmente denominada Bracol Holding Ltda), em 10/10/2007, diversos estabelecimentos via integralização de acervo líquido em aumento de capital subscrito e integralizado pela Bracol Holding Ltda. Com efeito, para a regular operação das unidades frigoríficas adquiridas, foi necessária a tomada de diversas providências regulatórias como a abertura de inscrições estaduais, CNPJ's, alteração de cadastro junto ao Serviço de Inspeção Federal, etc . Tais providências demandam razoável tempo, sendo necessária a continuidade de utilização de documentos fiscais em nome do antigo proprietário, especialmente para fins de cumprimento de contratos, cronograma de abate e aviso dos diversos fornecedores, os quais continuaram emitindo notas fiscais em nome daquele. Reitere se: os estabelecidos foram conferidos à BERTIN S/A em 10/10/2007 Assim, apenas a partir da referida data é que a BERTIN S/A teve legitimidade para dar entrada em pedidos de Inscrição Estadual e CNPJ, cadastro perante o SIF*

etc. O ato societário em si da conferência do acervo não teve o condão de, automaticamente, transformar e formalizar todos os documentos em nome da BERTIN S/A. (...) A alegação da fiscalização de que a totalidade de ativos e passivos transferidos entre os estabelecimentos BRACOL e BERTIN S/A, estaria discriminada no Laudo elaborado pela empresa AMKS Contadores e Consultores Ltda.; e que após 10.10.2007 não poderia haver qualquer outra transferência entre as empresas está posta de maneira equivocada. ”;

- *que “a própria adição da despesa da amortização da contabilidade fiscal do ágio nos períodos autuados PODE TER DECORRIDO DE MERO ERRO DA TINTO HOLDING no momento de traduzir esses efeitos para fins do IRPJ, pois não há teste de recuperabilidade (“impairment”) na determinação do lucro líquido (base do lucro real) apurado de acordo com as regras contábeis aplicáveis e vigentes antes da Lei nº 11.638/07. Isso significa que, na verdade, a manutenção da amortização fiscal do ágio pela TINTO HOLDING nos períodos para fins da CSL, PODE SER CORRETO, e onde pode ter havido equívoco é justamente na adição dessas despesas de amortização do ágio para fins do IRPJ.”;*
- *que “a multa arbitrária e ilegal, de 150%, seja desconsiderada de plano, ante a falta de comprovação do “evidente intuito de fraude” da TINTO HOLDING (...)Caso a multa seja mantida, ao menos deve ser reconhecida a falta de responsabilidade solidária da ora Impugnante por ela. Isto porque, conforme amplamente exposto na presente defesa, não há que se falar em qualquer responsabilidade da Impugnante, pois: (i) trata se de lançamento relativo ao ano de 2008 e relativos a fatos impositivos realizados pela TINTO HOLDING (BERTIN LTDA.); (ii) as empresas incorporadas pela Impugnante (BERTIN S/A e CASCAVEL), à época pertencentes ao Grupo Bertin, em nada contribuíram com os fatos geradores em tela; e (iii) a Impugnante não tinha qualquer relação com as empresas envolvidas (BERTIN S/A e CASCAVEL) à época dos fatos impositivos (2008) ”;*

Culmina a peça de defesa da JBS com os seguintes pedidos:

- *que “seja conhecida e acolhida a provida a presente impugnação acolher as preliminares de nulidade apontadas ou ainda, no mérito, julgar totalmente, improcedente a autuação ”;*
- *que sejam os autos baixados em diligência, para a elucidação dos quesitos que enumerou;*
- *que “seja reconhecida a decadência do direito do Fisco questionar operações realizada em 10.10.2007, entre as empresas TINTO HOLDING LTDA . e BERTIN S/A ”;*
- *que “durante todo o curso do presente feito, todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome de FABIO AUGUSTO CHILO, OAB/SP 221.616, com escritório profissional sito à Avenida Marginal Direita do Tietê, 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP 05118 100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral”.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Brasil do Rio de Janeiro

que julgou improcedente a(s) impugnação(ões) interposta(s), em sessão realizada no dia 16 de abril de 2014, trouxe, em apertada síntese, os seguintes fundamentos:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. O MPF é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição atribuidora de poderes à autoridade fiscal para a realização do lançamento, prerrogativa funcional esta decorrente de lei. Sua não lavratura contra aqueles que, ao cabo da ação fiscal, são arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário não representa violação ao direito ao contraditório e nem à ampla defesa .

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA. O dever de provar as deduções e exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL incumbe ao contribuinte.

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DOLO. A informação pelo sujeito passivo de que valeu-se de expediente indevido para a redução da base tributável, por si só, é elemento caracterizador da conduta dolosa do agente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Irresignados com a referida decisão, interpuseram, os sujeitos passivos, **Recursos Voluntários (fls. 16563/16660, 16663/16689, 16732/16760, 16692/16729, 16763/16906)** reiterando todos os argumentos trazidos na impugnação, acrescentando apenas: (i) a incompetência da DRJ/RJ para julgar impugnações de contribuintes localizados na cidade de São Paulo; (ii) a procedência do pedido de perícia, ora rejeitado; e por fim; (iii) a nulidade do processo devido a ocorrência de supressão de instância, tendo em vista, que a DRJ não procedeu com a análise de todos os pedidos contidos na impugnação.

Ressalte-se que a JBS S.A. também acrescentou em seu recurso a impossibilidade da cobrança de juros e multa, uma vez que a solidariedade trazida pelo 132 do CTN só abrangeria a obrigação principal, isto é, o tributo nos moldes do art. 3º do mesmo diploma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Designado como Redator Ad Hoc deste Acórdão, passo a discorrer sobre o voto proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de

Julgamento de 14 de fevereiro de 2017, o qual foi acompanhado pela unanimidade dos Conselheiros desta Turma nesta Sessão de Julgamento de 21 de março de 2017.

1. PRELIMINARMENTE

1.1 DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos pressupostos legais e regimentais, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

1.3 DAS NULIDADES

A Recorrente e os responsáveis tributários fazem uma série de alegações de nulidade, aduzindo que o acórdão recorrido deixou de se pronunciar sobre relevantes questões atinentes à análise destes autos. Segue o enfrentamento de cada uma delas.

1.3.1 DA NULIDADE PELO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA

A contribuinte requer o cancelamento da decisão proferida pela 8ª Turma Julgadora da DRJ/RJO, por entender que seu pedido de perícia e diligência foi indeferido indevidamente, são suas as seguintes palavras:

16. Mesmo se fosse competente a DRJ/RJ, o que se admite apenas para considerar, **o ACÓRDÃO recorrido também merece ser cancelado, por ter indeferido indevidamente o pedido de perícia e diligência formulados pela RECORRENTE** sob o argumento de que competia a empresa trazer nestes autos os documentos comprobatórios das despesas e custos contabilizados e não existir dúvidas de ordem técnica dependentes de novas ações a fim de aferir dados factuais.

17. Todavia, como demonstrado nas IMPUGNAÇÕES, existe a necessidade da determinação da diligência e perícia porque **muitos documentos relacionados ao efeito são de titularidade de terceiros e estão na sua posse, não possuindo a IMPUGNANTE poder de polícia para exigir a sua apreciação para análise**, sendo as empresas envolvidas a JBS S/A, BASF, CASCAVEL COUROS LTDA. e a própria BERTIN S/A (incorporada pela JBS).

18. Ora, sem a realização de tais procedimentos estar-se-á sendo cerceado o direito de a RECORRENTE verificar questões fáticas que merecem ser apuradas, especialmente porque, diferentemente da decisão da DRJ, existe sim questões de ordem técnica que devem ser apurada separa fins deste feito ser julgado administrativamente.

Inicialmente, há que se ressaltar que a pretensão formulada em peça recursal não possui qualquer amparo legal. Ou seja, o fato de a Recorrente não se conformar com o indeferimento do pedido de diligência e perícia não lhe confere o direito de ter seu pedido acolhido, qual seja, a declaração de nulidade do acórdão recorrido. Nestes termos, dispõe o art. 28 do Decreto 70.235/72:

Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Quanto ao pedido de diligência e perícia, assim se manifestou a 8ª Turma da DRJ/RJO:

Quanto à diligência e à perícia demandadas pela interessada, cabe esclarecer que, apesar de ser pleito facultado ao sujeito passivo, **a decisão sobre a realização ou não de tais feitos compete à autoridade julgadora, que deve se posicionar pela não realização sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis**, na forma em que é possível aduzir dos artigos 16 e 18 do já mencionado Decreto n.º 70.235/72.

A realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No que se refere especificamente ao pedido contido na impugnação, cumpre consignar que a solução do presente litígio vincula-se à apresentação de documentos cuja guarda e conservação compete à própria interessada, nos termos da legislação tributária. Portanto, torna-se desnecessário o acionamento de outros agentes, órgãos ou entidades, visto que é suficiente a apresentação de documentos da fiscalizada para solução do litígio.

No presente caso, o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. (Sem grifo no original).

(...)

Logo, diante do convencimento da desnecessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais para o julgamento em tela, concluo pelo indeferimento dos pedidos de perícia e diligência.

Ante o exposto, nota-se que o pleito da Recorrente parece estar mais próximo a um inconformismo com a negativa da decisão proferida, do que com o que ora pretende, a nulidade do indeferimento por ocorrência de vício. Isso porque não há que se falar em “indeferimento indevido” do pedido de diligência e perícia, haja vista, estar submetido a um juízo de necessidade, a ser proferido pelo sujeito competente.

Ainda, e para que não restem dúvidas, vale transcrever trecho da manifestação da contribuinte formulada em peça impugnatória (fls. 13.652), segue:

212. A IMPUGNANTE requer a realização de perícia e diligências para serem confirmados por este juízo, pela documentação fiscal adequada, o recebimento dos produtos fornecidos pela BASF pelas empresas BERTIN S/A e CASCAVEL COUROS LTDA. Incorporadas pela JBS S/A.

213. Existe a necessidade deste procedimento porque a IMPUGNANTE não possui poder de polícia e de exigir de tais empresas a juntada dos seus documentos fiscais, não obstante estar demonstrado de forma clara e precisa no CONTRATO DE COMPRA E VENDA e no CONTRATO DE FORNECIMENTO terem tais empresas recebido os produtos permutados pela BASF.

214. A perícia deverá ser realizada em tais documentos para confirmar as alegações da IMPUGNANTE e até confrontar com a listagem de entrega de produtos apresentada pela BASF em sua AÇÃO JUDICIAL.

215. No caso das diligências, essa deverá ser realizada no estabelecimento da JBS S/A, para análise de qualquer outro documento de interesse a solução do pleito formulado nesses autos.

216. Para a perícia a Recorrente nomeia o Sr. Gustavo Bortolan Martins (...).

217. Demais disso, seguem os quesitos que devem ser respondidos mediante análise de toda a documentação apresentada e outras a serem verificadas caso exista necessidade, são os seguintes:

1 – Quais empresas receberam os produtos fornecidos pela BASF?

2 – Os fornecimentos foram realizados em quais datas?

Pois bem, após a reprodução de *toda* a manifestação da contribuinte, resulta claro que o pedido de perícia e diligência formulado em sua impugnação é genérico, e demandaria análise de toda a documentação acostada aos autos, o que neste momento representa, aproximadamente, 17 mil páginas, sem que fosse respeitado o disposto no art. 16 do PAF. De acordo com esse dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ante o exposto, e por entender de modo semelhante ao prescrito no acórdão recorrido, *rejeito o pedido de cancelamento da decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/RJO, por entender a Recorrente que seu pedido foi indevidamente indeferido.*

1.3.2 DA NULIDADE DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ EM FACE À AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE RELEVANTES QUESTÕES ABORDADAS NAS IMPUGNAÇÕES

A Recorrente alega que a falta de apreciação de importantes razões de direito possuem o condão de anular a decisão proferida pela DRJ, uma vez que tais argumentos, isoladamente, seriam suficiente para cancelar os lançamentos realizados. Em contrapartida, a Turma Julgadora aduz que não é obrigada a se manifestar sobre todos os argumentos expendidos pela parte, devendo apenas firmar seu posicionamento e decidir de maneira suficientemente fundamentada. Esse o conflito em análise.

1.3.2.1 DO DIREITO APLICÁVEL

A Carta da República, em seu art. 93, inciso IX, dispõe que:

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Sem grifo no original)

Quanto à não obrigatoriedade de rebater cada argumento trazido pelas partes, notório é o pacífico entendimento de que o julgador (judicial e administrativo) *não* esta obrigado a proceder deste modo. Desde que o argumento não tenha a capacidade de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Dado que se verifica no parágrafo único, art. 489 do NCPC, que de modo subsidiário pode e deve ser aplicado ao processo administrativo tributário:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé. (Sem grifo no original).

Vale citar, também, o artigo CPC, art. 131, o qual prescreve que:

O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; **mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.** (Sem grifo no original)

Cabe acrescentar outro enunciado pertinente ao tema, prescrito no Decreto-lei n. 70.235/72:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, **bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.** (Redação dada pela Lei n. 8.748, de 1993)(Sem grifo no original)

James Marins¹, ao abordar o princípio da ampla competência decisória, revela que:

Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da Administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares e de mérito.

Quer se tratem de questões concernentes à mera irregularidade formal do auto de infração, quer se trata de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma jurídica tributária, toda a matéria de defesa deve ser formalmente apreciada. Não se realiza ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a Administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o Processo Administrativo fiscal.

Com escopo na jurisprudência e na doutrina acima mencionadas, estabeleço a premissa de que o julgador estará dispensado de abordar cada um dos fundamentos trazidos aos autos pelas partes (aspecto objetivo), *desde que* não sejam relevantes à decisão a ser proferida (aspecto subjetivo).

Nova vertente se apresenta, uma vez que se torna necessário saber se os argumentos não mencionados no acórdão recorrido são relevantes, ou não, à solução da lide. Noutra giro, este exame pode ser tido como semelhante ao juízo quanto ao conhecimento ou não de um documento, ou mesmo, quanto ao juízo de conhecimento dos embargos de declaração, haja vista que somente é possível dizer que um fundamento seria relevante ao

¹ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial. 7a ed. São Paulo: Dialética, 2014, fls. 189/190.

desenrolar da lide após seu cotejo à decisão exarada. Enfim, há que se estabelecer os limites mínimos do que se entende por *argumentos relevantes, bem como, sobre fundamentação insuficiente*.

Neste ponto já é possível a manifestação do julgador quanto à nulidade, ou não, do acórdão recorrido. Pois bem, interessa à solução destes autos, também, a abordagem sobre a suficiente fundamentação quanto aos argumentos registrados na decisão recorrida, haja vista que a ausência de adequada fundamentação também é passível de nulidade.

No entanto, a questão relativa à suficiência da fundamentação, por possuir cunho subjetivo e valorativo, demanda maior densidade em sua apreciação. E a primeira indagação que se faz é: *como definir uma decisão fundamentada?* O ponto de partida desta investigação poderia pautar-se pelos itens descritos no parágrafo primeiro do art. 489 do NCPC? Neste caso, o dispositivo legal – mediante abordagem inversa – seria hábil a dizer quais critérios que ausentes implicariam nulidade da decisão?

Deste modo, acaso relevantes argumentos não sejam apreciados pela decisão de primeira instância, eventual análise em sede recursal ocasionaria a tão rejeitada supressão de instâncias, ferindo o duplo grau de jurisdição², o contraditório e a ampla defesa. Seria este o motivo de dizer-se nula decisão nestes moldes?

Entendendo-se o contraditório como princípio que “se concretiza pela possibilidade de insurgir-se contra o ato e de obter plena e motivada resposta do que reclamado. É forma de assegurar a ampla defesa. (...) Pode-se dizer que o contraditório é veículo que ampara a ampla defesa. (...) Mas curioso notar que o princípio da ampla defesa congrega o princípio do duplo grau de jurisdição, ou seja, o direito de o acusado ter o seu pleito apreciado em segunda instância de julgamento, ou seja, que a decisão que apreciou a impugnação possa ser objeto de nova apreciação”³.

No entanto, para que seja realizada uma nova apreciação, uma anterior há que ter sido proferida, o argumento há que ter sido enfrentado, um primeiro posicionamento sobre o entendimento do juízo há que ser conhecido, caso contrário, ferem-se os pilares do duplo grau, contraditório e ampla defesa. E nas palavras de Luiz Roberto Domingo⁴:

A acepção do termo “recursos” no dispositivo constitucional indica o instrumento de acesso ao segundo grau de jurisdição. Recorrer é, essencialmente, pleitear em instância superior a reforma de decisão exarada pelo juízo a quo ou a manifestação sobre fato ou direito que a decisão deveria manifestar-se e omitiu-se. **O termo “recurso” implica oferecer a oportunidade de nova apreciação de suas alegações para emendar ou modificar a decisão a quo.**

²De acordo com Eduardo Domingos Bottallo, “podem ser identificadas três correntes na doutrina: (a) a que defende a possibilidade de existir instância única de julgamento; (b) a que considera estar a material presa a critérios que venham a ser adotados pelo legislador complementar; e (c) a que entende ser o duplo grau imperativo extraído diretamente do texto da Lei Maior. (...) De nossa parte, filiamo-nos à Terceira corrente, fortemente majoritarian, por estarmos convencidos de que a dupla instância de julgamento constitui dimensão inafastável da ampla defesa, cuja instituição se dá por meio desta expressiva qualificação: ‘com os meios e recursos a ela inerentes’. In, BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros, 2a ed. 2009, p. 81.

³DOMINGO, Luiz Roberto. *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas. O princípio da ampla defesa na apreciação do recurso de ofício*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 293.

⁴DOMINGO, Luiz Roberto. *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas. O princípio da ampla defesa na apreciação do recurso de ofício*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 293/294.

Eduardo Domingos Bottallo ensina que “em perspectiva mais ampla, o duplo grau justifica-se por uma causa de intenso conteúdo ético, conquanto singela em sua aparência: a possibilidade de ocorrência de erro ou injustiça na decisão originária”⁵.

Feitos alguns esclarecimentos, passo à apreciação do caso.

1.3.2.2 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Em face do exposto, vale notar que a 8ª Turma da DRJ/RJO (fls. 16.532), ao referir-se à desnecessidade de o julgador manifestar-se sobre todos os pontos, menciona que:

No mais, se as peças acusatórias não primaram pela verbosidade, as alentadas e robustas impugnações demonstraram a ausência de qualquer prejuízo à defesa. Nesse mister, inclusive, ante o farto rol de argumentos de defesa, **impende frisar que não há necessidade de o julgador reporter-se expressamente a todas as alegações deduzidas nos autos, devendo apenas firmar o seu posicionamento e decidir de maneira suficientemente fundamentada.** Ao julgador cumpre apreciar o tema de acordo com o que reputar atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão na forma conduzida pelas partes, mas sim sustentado por seu convencimento jurídico, utilizando-se dos **fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema** e, maxime, da legislação que entender aplicável ao caso. Este é o entendimento que se extrai da Constituição Federal, art. 93, IX, combinado com o que dispõe o art. 131 da Lei n.º 5.869/73 (CPC) e o art. 29 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF).

Em oposição, a Recorrente e os responsáveis tributários requerem o acolhimento da nulidade da decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/RJO **em razão da falta de apreciação de relevantes questões**, cita 15 (quinze) em sede de preliminar e 09 (nove) de mérito, às quais entende não haverem sido apreciadas pelo acórdão. Em outros dois tópicos (antecedentes) aduz, também, a nulidade pelo ‘indeferimento do pedido de diligência e perícia’, já abordado, bem como, a nulidade em face à ‘incompetência da DRJ/RJO para julgar impugnações de contribuinte localizado em São Paulo/SP’, este último será incluído na análise das nulidades preliminares, passando de 15 (quinze) para 16 (dezesesseis). Neste tom a contribuinte revela que:

20. Este juízo deve considerar estar sendo discutido nestes Autos de Infração nos quais foram constituídos créditos tributários que na sua soma representam um valor superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) e cuja exigibilidade representa prejuízos incalculáveis para qualquer empresa.
21. Justamente por isto, não pode ser acatado o posicionamento adotado pela DRJ de não ser necessário o julgador apreciar todos os argumentos, especialmente porque neste processo esta sendo discutida a exigibilidade de valores altíssimos e todos os pontos que deixaram de ser analisados representam, por si só, motivos para o cancelamento integral dos Lançamentos por estarem baseados em jurisprudência e na legislação aplicável.

⁵BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros, 2a ed. 2009, p. 81.

22. Analisando o r. Acórdão recorrido se depreende ter sido a premissa da decisão a suposta falta de prova das despesas e exclusões por parte da RECORRENTE, todavia, como demonstrado nas Impugnações, tal fato não existe e existem inúmeros outros motivos para o cancelamento dos Lançamentos como a inexistência do Valor Tributável considerado pela fiscalização, entre outras coisas.

23. Com efeito, a DRJ não poderia ter deixado de apreciar os argumentos indicados abaixo porque, repita-se, todos demonstram com base em jurisprudência e legislação aplicável motivos para o cancelamento dos Lançamentos e **são parte essencial da TESE DE DEFESA utilizada nestes autos** não podendo terem sido desconsiderados como realizado no ACÓRDÃO recorrido motivando o cancelamento da decisão como vem decidindo este CARF em casos assemelhados (...).

Para facilitar a compreensão de seu pedido, segue a transcrição dos temas em que a contribuinte requer a nulidade da decisão recorrida por ausência de abordagem de suas razões, são elas, em *sede preliminar*:

i) **Tópico 11.1.1 - A Ofensa a Portaria SRRF08/GAB nº 21/2011:** Como restou demonstrado nas Impugnações os Lançamentos são nulos por terem ofendido a Portaria SRRF08/GAB nº 21/2011 do Superintendente da SRRF da 8ª Região Fiscal;

ü) **Tópico 11.1.2 - A incompetência da DRF/Araçatuba e dos AFRFs de Araçatuba para constituírem os créditos tributários:** os Autos de Infração foram lavrados por auditores incompetentes porque conforme legislação a DRF/Araçatuba e Auditores a ela vinculados não possuem competência para atuar, fiscalizar e lavrar Autos contra empresa localizada no Município de São Paulo/SP;

iii) **Tópico 11.1.4 -A nulidade dos Trabalhos Fiscais -Inexistência de MPF para os responsáveis solidários e intimação para prestarem esclarecimentos:** como demonstrado os Lançamentos são nulos por tal falha ofendendo os artigos 121, inciso I e II do CTN, artigos 2º, inciso I, 3º, inciso I, 5º, 8º e 10 da Portaria RFB nº 3.014/2011;

iv) **Tópico 11.1.5 - A Nulidade do Auto de Infração – Pagamento realizado pela BASF nos Autos de Infração gerou Coisa Julgada Administrativa:** Os Autos são nulos por contrariar a Coisa Julgada Administrativa porque já haviam sido lavrados outros Autos de Infração envolvendo a RECORRENTE em que o crédito tributário foi pago, entre outros motivos descritos neste Tópico;

v) **Tópico 11.1.6 - A Precariedade da AcusaçãoFiscal - Existência de Solução Consulta formulada pela BASF e Parecer da BDO Trevisan abrangendo os créditos do IPI e do ICMS:** Precariedade da acusação porque a RECORRENTE somente fez negócio em função de Solução à Consulta emitida pela RFB e Parecer da BDO Trevisan motivando a intimação da BASF e KPMG para prestarem esclarecimentos;

vi) **Tópico 11.1.7 - A Ilegitimidade da IMPUGNANTE:**A RECORRENTE é parte ilegítima e os Lançamentos somente poderiam ter sido lavrados contra a BASF e KPMG por força dos artigos 136 e 137 do CTN;

vii) **Tópico 11.1.8 - A Nulidade do Lançamento pela falta de inclusão de outros Responsáveis Solidários - BASF S/A e KPMG Auditores Independentes:** em razão disto os Lançamentos são nulos por força do artigo 142, *caput*/cparágrafo único do CTN, artigo 5º, inciso LV da CF/88 e Parecer CJ nº 2.376;

viii) **Tópico 11.1.9 - A Quebra de Sigilo Fiscal do ICMS sem prévia autorização judicial:** nulidade em razão de estarem baseados os Lançamentos em informações do ICMS obtidas de forma ilícita gerando nulidade por força dos artigos 5º, incisos X,XII e LVI da CF/88;

ix) **Tópico 11.1.11 - A Capitulação Infracional incorreta e Erro de Direito:** nulidade dos Autos de Infração porque o que existiu realmente foi permuta de bens e venda de ativos sem a existência de ganho de capital, diferente daquilo que foi considerado para fins de lançamento;

x) **Tópico 11.1.12 - O Cerceamento do Direito de Defesa:** como exposto pela RECORRENTE os Autos de Infração são nulos em razão de várias circunstâncias que deixaram de ser demonstradas de forma a permitir a exata compreensão da possibilidade da constituição dos créditos tributários da forma realizada;

xi) **Tópico 11.1.13 - O Ônus da Prova da Fiscalização:** Os Auditores não comprovaram ter ocorrido simulação ou qualquer ato ilícito por parte da RECORRENTE;

xii) **Tópico 11.1.14 - A Acusação sem relação com a Infração Real - Erro de Direito e Erro de Fato:** da forma que foi lavrado a verdadeira e real infração da RECORRENTE seria apenas o registro irregular de custos e despesas, nada mais do que isto, muito diferente daquilo que consta no lançamento relacionado a falta de pagamento de tributo gerando a nulidade dos Autos de Infração;

xiii) **Tópico 11.1.16 - O Termo de Início - Perda de Eficácia:** Nulidade dos Autos de Infração em razão da perda de eficácia do Termo de Início de Fiscalização nos termos do artigo 7º , parágrafo 2º do Decreto nº 70.235/72 e artigo 196, *caput* do CTN;

xiv) **Tópico 11.1.17 - A Falta da Intimação para a Impugnante se manifestar sobre o fim da Instrução - Artigo 44 da Lei 9.784/99:** Nulidade dos Autos de Infração porque a RECORRENTE deveria ter sido intimada para se manifestar do fim da instrução;

xv) **Tópico 11.1.19 - O Arbitramento Irregular e Levantamento por Amostragem:** Como demonstrado pela RECORRENTE os Autos de Infração são nulos porque foram lavrados mediante a realização de um arbitramento sem a satisfação dos requisitos previstos no artigo 148 do CTN e ainda com base em amostragem.

xvi) **Tópico 11.1.20 - Nulidade em face à incompetência da DRJ/RJ para julgar Impugnações de contribuinte localizado em São Paulo/SP:** O Acórdão

da DRJ/RJ é nulo, com fundamento no artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72, porque quem possui competência para apreciar todas as IMPUGNAÇÕES interpostas pela RECORRENTE por possuir domicílio fiscal localizado no Município de São Paulo, Capital, é a DRJ de São Paulo e não a referida Delegacia localizada no Município do Rio de Janeiro conforme estabelecido no Anexo I da Portaria SUTRI nº 658, de 21 de março de 2012.

Pois bem, estes são os 16 (dezesesseis) tópicos que a contribuinte aduz não terem sido abordados pelo acórdão recorrido.

Quanto à manifestação da 8ª Turma da DRJ/RJO, vale registrar ponto a ponto os itens por ela enfrentados, para que este Colegiado tenha maiores condições de compreender o alcance do que aqui se aduz.

Deste modo, para facilitar a compreensão, registro que o acórdão aborda 5 (cinco) pontos em preliminar⁶, um dos quais já foi tratado neste voto (item 1.3.1 – nulidade por indeferimento da perícia e diligência), quanto aos demais, segue transcrição completa da manifestação da 8ª Turma da DRJ/RJO, *vide*:

a) Intimação prévia da interessada

Desde logo é preciso consignar que, por absoluta falta de previsão normativa para tanto, nego provimento ao pedido de intimação prévia da interessada “com antecedência razoável” para acompanhamento da presente sessão de julgamento. A propósito do pedido para que as intimações sejam encaminhadas aos advogados dos impugnantes, cabe asseverar que o Decreto 70.235/72 contém as regras acerca das intimações em processos administrativos fiscais em seu artigo 23, do qual se depreende que, para ser válida, a intimação, quando efetuada por via postal, deve ser encaminhada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim entendido aquele endereço fornecido para fins cadastrais. Tendo em vista que a autoridade administrativa atua de forma vinculada à lei, são estas as regras que devem ser observadas quanto à intimação, de modo que é descabido seu envio ao endereço do procurador.

b) Protesto pela sustentação oral

No que diz respeito ao protesto pela sustentação oral, cumpre registrar que tal pedido não possui respaldo, uma vez que a sustentação oral nas sessões de julgamento nas Delegacias de Julgamento (cuja deliberação acontece internamente) não possui previsão no âmbito da legislação processual tributária, haja vista que, em sentido diverso, o dispositivo regulador da matéria, no que é pertinente à defesa, apenas prevê a manifestação do contribuinte por escrito, nos exatos termos do artigo 15 do aludido decreto. O preceptivo legal que permitia sustentação oral em instância administrativa, previsto no inciso IX do art. 7º da Lei n. 8.906, de 1994 (que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil) teve sua inconstitucionalidade declarada, por maioria, pelo Supremo Tribunal Federal em sede da ADI1.1278. Há que se consignar, entretanto, que em eventual julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o interessado terá oportunidade para tanto, assegurada

⁶Apenas a título de registro, com o intuito de evitar qualquer divergência de compreensão, vale registrar que o item *d*, abordado neste voto como preliminar, foi enfrentado pelo acórdão recorrido como primeiro argumento de mérito.

regimentalmente.

c) Reabertura de prazo da impugnação em razão de alegado não fornecimento dos anexos da autuação

De outro bordo, a interessada pugna pela reabertura do prazo de impugnação em razão de alegado não fornecimento dos anexos da autuação. Nesse mister é preciso observar que o Termo de Verificação Fiscal constante do auto de infração é bastante detalhado e descreve minuciosamente as infrações que ora lhe são imputadas, tanto assim que a interessada e demais responsáveis pelo crédito tributário puderam trazer aos autos extensas e esmeradas peças de bloqueio, sendo notória a ausência de qualquer prejuízo para a defesa, razão pela qual descabe o pedido de reabertura.

d) Ausência de lavratura de MPF contra os responsáveis solidários

De plano, nego proveito à defesa de todos os impugnantes quanto à suscitada preliminar de cerceamento aos direitos de ampla defesa e contraditório, alegado em razão de não ter sido lavrado mandado de procedimento fiscal (MPF) contra os responsáveis solidários, bem assim por ter a fiscalização trazido aos autos diversos documentos e informações não diretamente relacionados com o crédito tributário que constituiu.

É preciso esclarecer que o MPF é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição atribuidora de poderes à autoridade fiscal para a realização do lançamento, prerrogativa funcional esta decorrente de lei. Ademais, o direito ao contraditório surge justamente ao cabo da ação fiscal, quando se encerra a fase inquisitorial e inaugural-se a possibilidade de instauração da lide, se acaso sujeito passivo e/ou responsáveis vierem a oferecer resistência à pretensão fazendária, opondo defesa que dê azo a uma relação jurídica processual. É o momento em que o procedimento transmute-se em processo.

No mais, se as peças acusatórias não primaram pela verbosidade, as alentadas e robustas impugnações demonstraram a ausência de qualquer prejuízo à defesa. Nesse mister, inclusive, ante o farto rol de argumentos de defesa, impende frisar que não há necessidade de o julgador reporter-se expressamente a todas as alegações deduzidas nos autos, devendo apenas firmar o seu posicionamento e decidir de maneira suficientemente fundamentada. **Não está obrigado a julgar a questão na forma conduzida pelas partes, mas sim sustentado seu convencimento jurídico, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos atinentes ao tema, e, maxime, da legislação que entender aplicável ao caso.** Este é o entendimento que se extrai da Constituição Federal, art. 93, IX, combinado com o que dispõe o art. 131 da Lei n. 5.869/73 (CPC) e o art. 29 do Decreto n. 70.235/72 (PAF).

(...)

Ainda no contexto da responsabilidade solidária, impende comentar o acerto da autoridade fiscal pela inclusão dos responsáveis já no auto de infração. É que na hipótese do Fisco já ter a prova da ocorrência dos pressupostos fáticos de incidência da norma de responsabilidade de terceiros, prevista no CTN, deve providenciar o lançamento contra o contribuinte e o terceiro responsável (ambos no pólo passivo). **A indicação dos responsáveis solidário ou subsidiário já no auto de infração vem permitir que estes exerçam, desde o início, o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.** É exatamente o caso desses autos, estando, por isso, descartada qualquer hipótese de cerceamento de defesa. (Sem grifo no original)

Após tais registros, entendo que a DRJ, ainda que de forma cumulada, manifestou-se sobre os pedidos relevantes à apreciação das nulidades argüidas pela Recorrente, quanto ao cabimento em sede preliminar. E, cabe registrar, também, que algumas das menções trazidas em preliminar são elementos pertinentes ao mérito, como, por exemplo, os tópicos que ora transcrevo com o fito de facilitar a rápida compreensão:

Tópico 11.1.5 - A Nulidade do Auto de Infração – Pagamento realizado pela BASF nos Autos de Infração gerou Coisa Julgada Administrativa;

Tópico 11.1.6 - A Precariedade da Acusação Fiscal - Existência de Solução Consulta formulada pela BASF e Parecer da BDO Trevisan abrangendo os créditos do IPI e do ICMS;

Tópico 11.1.7 - A Ilegitimidade da IMPUGNANTE;

Tópico 11.1.8 - A Nulidade do Lançamento pela falta de inclusão de outros Responsáveis Solidários - BASF S/A e KPMG Auditores Independentes;

Tópico 11.1.9 - A Quebra de Sigilo Fiscal do ICMS sem prévia autorização judicial;

Tópico 11.1.11 - A Capitulação Infracional incorreta e Erro de Direito;

Tópico 11.1.13 - O Ônus da Prova da Fiscalização: Os Auditores não comprovaram ter ocorrido simulação ou qualquer ato ilícito por parte da RECORRENTE;

Tópico 11.1.14 - A Acusação sem relação com a Infração Real - Erro de Direito e Erro de Fato, e;

Tópico 11.1.19 - O Arbitramento Irregular e Levantamento por Amostragem.

A leitura dos tópicos permite a compreensão de que tais fatos são questões relacionadas diretamente às infrações, as quais foram enfrentadas, possivelmente, não nos termos pretendidos pela parte. Neste tom, rejeito o pleito de reconhecimento de ausência de apreciação das nulidades acima apontadas.

Seguindo.

Há, também, pleito pelo reconhecimento de nulidade do acórdão recorrido em face à não abordagem de 09 (nove) questões meritórias que a parte alega serem relevantes ao deslinde da lide. E de acordo com suas palavras, reproduzindo texto citado em linhas pretéritas:

Com efeito, a DRJ não poderia ter deixado de apreciar os argumentos indicados abaixo porque, repita-se, todos demonstram com base em jurisprudência e legislação aplicável motivos para o cancelamento dos Lançamentos e **são parte essencial da TESE DE DEFESA utilizada nestes autos** não podendo terem sido desconsiderados como realizado no ACÓRDÃO recorrido motivando o cancelamento da decisão como vem decidindo este CARF em casos assemelhados (...).

MÉRITO:

i) **Tópico II.2.2-A Inexistência de Valor Tributável decorrente do posicionamento fiscal da ilicitude do negócio jurídico como fundamento do AI impugnado:** Este argumento deveria ter sido analisado porque, com base nos argumentos da própria fiscalização, não existiriam receitas advindas do negócio jurídico firmado entre a BASF e a RECORRENTE em 2008 ocasionando a inexistência do Valor Tributável indicado em todos os Autos de Infração;

ii) **Tópico 11.2.3 - A Inexistência de Créditos Fiscais na visão da Fiscalização:** Este argumento é parecido com o anterior e deveria ter sido analisado porque, com base nos argumentos da própria fiscalização, não existiriam receitas advindas de créditos fiscais inexistentes;

iii) **Tópico 11.2.4 - A inexistência de Ganho de Capital. Torna e Acréscimo Patrimonial:** neste tópico existe a demonstração de também não existir nenhum dos elementos indicados exigidos para a cobrança dos tributos;

iv) **Tópico 11.2.5 - A inexistência de Receitas - Créditos do IPI e do ICMS:** considerando a venda de créditos do IPI e do ICMS gerados em operações de exportação não existiriam receitas por serem ressarcimentos de custos na forma indicada em tais Tópicos;

v) **Tópico 11.2.6 - A inexistência de Simulação e Validade do Negócio Jurídico - Solução Consulta e CAPE:** como exposto neste tópico, que não foi apreciado, não existiu simulação, o negócio jurídico foi inválido e existiu até apreciação do mesmo pelo CADE;

vi) **Tópico 11.2.7 - Os Custos de Aquisição relacionados aos Créditos Fiscais do IPI e do ICMS:** considerando a validade dos contratos os custos de aquisição existem porque, como restou demonstrado, o direito da RECORRENTE de calcular a incidência da SELIC a título de atualização monetária é válido e quanto ao ICMS estes nunca foram considerados indevidos pela SEFAZ/SP conforme o Ofício DRT/7-Baurun° 434/2012 juntado aos autos;

vii) **Tópico II.2.8 - O indevido Regime de Competência e recebimento contratual a prazo:** como demonstrado neste tópico como a RECORRENTE não receberia nada no ano de 2008 jamais poderia ter sido exigidos tributos sem considerar o fluxo de pagamentos impedindo a consideração da ocorrência de fatos geradores naquele ano por ser aplicável o regime de caixa conforme os artigos 21 da Lei n° 7.771/1988, artigos 29 e 31, parágrafo 2o do Decreto-Lei n° 1.598/77, artigo 421 do RIR/99 e jurisprudência deste CARF;

viii) **Tópico II.2.9 - O Bis In Idem:** nulidade em razão de terem sido

lavrados anteriormente outros Autos de Infração e sido pagos pela BASF, e;

ix) **Tópico 11.2.10 – A Multa Qualificada;** não existirem razões para a sua aplicação.

Os tópicos acima delineados foram abordados, tanto pela contribuinte, quanto pelos responsáveis tributários, ocorre que estes fizeram outros apontamentos que não foram arguídos pela Recorrente. Deste modo, com exceção da Recorrente, cito duas alegações comuns a todos os responsáveis:

x) Tópico II.2.1 – A impossibilidade da aplicação do artigo 135 do CTN: Este argumento deveria ter sido analisado porque como exposto a mera falta de pagamento de tributo não gera responsabilização conforme jurisprudência do STJ;

xi) Tópico II.2.2 – A observância dos termos da Solução Consulta, julgamento do CADE e Parecer da BDO Trevisan.

Ainda, cabe ressaltar que os sujeitos passivos, dito responsáveis, fizeram pedidos específicos, os quais seguem mencionados.

O responsável tributário HEBER PARTICIPAÇÕES (fls. 16.693/16.726), além de nulidades outras comum a todos os sujeitos passivos, pleiteia o reconhecimento:

xii) Tópico II.2.1.5 – A inexistência de Fundamentação Jurídica e Erro de Direito – Indevida aplicação do artigo 124, inciso I do CTN;

xiii) Tópico II.2.2.1 – O artigo 121 do CTN não é fundamento da responsabilização: Este argumento deveria ter sido analisado porque como a RECORRENTE era sócia seria aplicável o artigo 135 do CTN;

xiv) Tópico II.2.2.1– O artigo 121 do CTN somente seria aplicável para pessoas que participaram do fato gerador do tributo;

Os responsáveis tributários REINALDO BERTIN, JOÃO BERTIN FILHO, SILMAR ROBERTO BERTIN e FERNANDO ANTÔNIO BERTIN (fls. 16.733/16.756), informam:

xv) Tópico 2.1.6 – A ilegitimidade dos IMPUGNANTES – Responsabilidade do Administrador Natalino Bertin;

xvi) Tópico 2.1.8 – O cerceamento do Direito de Defesa: a fiscalização não demonstrou quais atos os Impugnantes teriam praticado;

Por fim, o responsável tributário JBS S/A (fls. 16.764/16.820), descreve argumentos que não foram apreciados pelo acórdão recorrido, os quais entende serem hábeis a ensejar a nulidade da decisão por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa, os quais seguem descritos:

xvii) Inexistência de elementos para atribuir responsabilidade solidária à Recorrente;

xviii) Inexistência de responsabilidade solidária com fundamento na transferência de despesas da TINTO HOLDING para BERTIN S/A;

xix) Inexistência de responsabilidade solidária com fundamento em suposto benefício direto e indireto com o recebimento de mercadorias da BASF S/A. Não houve benefício econômico. Recorrente e suas incorporadoras pagaram pelas mercadorias;

xx) Cerceamento do direito de defesa em relação à acusação de solidariedade da JBS S/A, em razão de recebimento de mercadorias da BASF S/A em período posterior a 31/12/2009. JBS pagou diretamente à BASF S/A. Necessidade de abertura de valores informados pela BASF (indicação das NF's que compõem os valores);

xxi) Necessidade de diligência para apurar: (i) efetivamente que a BERTIN S/A e CASCAVEL COUROS pagaram à TINTO HOLDING pelas mercadorias; (ii) efetivamente que a JBS S/A pagou à BASF pelas mercadorias recebidas em período posterior a 31/12/2009; (iii) perante os d. AFTN's, quais as NF's que compõem o valor de R\$ 37.653.918,57 indicado pela BASF;

xxii) Inexistência de responsabilidade solidária com fundamento em cisão da TINTO HOLDING que teria ocorrido em 01/10/2007;

xxiii) Da responsabilidade direta e exclusiva dos administradores da TINTO HOLDING LTDA.

O sujeito passivo, NATALINO BERTIN, não foi mencionado, pontualmente, uma vez que todas as alegações de nulidade por ele apontadas são comuns a outros responsáveis (fls. 16.667/16.681).

No que toca à responsabilidade tributária, vale transcrever trecho da decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/RJO:

Nesse contexto, revela-se acertada a responsabilização solidária da pessoa jurídica Heber Participações S.A. É que, como sócia majoritária na interessada, ela se beneficiou diretamente das infrações cometidas, todas com o fito de majorar o lucro, que lhe fora distribuído há razão de 99,99%, posto ser esta a fração do seu capital social. Trata-se, inegavelmente, de situação reveladora de interesse tanto econômico como jurídico. **Igual sorte colhem as pessoas físicas sócios na interessada e administradores na Heber Participações, posto que na qualidade de representantes e gestores dessas pessoas jurídicas tinham o dever de impedir a realização das condutas dolosas que ensejaram as infrações tributárias em questão.** A propósito, ao contrário do afirmado nas peças de defesa, a multa fora qualificada relativamente a todas as infrações autuadas, razão pela qual a sujeição passiva dos aqui aludidos estende-se para todo o crédito tributário guereado. No mais, sobre a responsabilização solidária no contexto dos artigos 124 e 135 do CTN, já tive a oportunidade de me manifestar em declaração de voto proferida no corpo do acórdão n.º 12-55.392, em termos que parecem bem vestir o caso ora em análise, valendo a transcrição:

"Não obstante as bem postas palavras do preclaro relator, as quais faço minhas em sua íntegra, é de se notar a relevância da responsabilidade solidária das pessoas naturais vinculadas à sociedade ora autuada.

No caso em concreto, o eminente relator firmou entendimento pela responsabilidade de parte daquelas pessoas originariamente arroladas pela autoridade fiscal. O racional decisório encontrou como fundamento legal as normas apostas no inciso I do artigo 124 do CTN, para algumas situações, e no inciso III do artigo 135 do mesmo Código, para outras.

Nesse mister, parece-me útil aludir que a responsabilidade tributária referida no primeiro dispositivo acima mencionado é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária. Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por tal razão, comumente referida como solidariedade de fato.

No caso dos autos, restou claro o interesse comum entre a sociedade autuada e os com ela responsabilizados por solidariedade de fato, posto que o elo que os unia nas operações perpetradas, em nenhum momento, expôs bilateralidade no seio do fato tributado. Ao contrário, todos, a um só tempo, beneficiaram-se do ilícito fiscal.

Noutro giro, a responsabilidade com base no artigo 135, inciso III, exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou, ao menos, tolerado a prática de ato abusivo e/ou ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. E foi justamente esse o contexto em que se deu a situação fática do lançamento em tela. A fiscalização logrou demonstrar a direta concorrência de determinadas pessoas naturais para o cometimento da infração tributária, ao passo que o relator, com proficiência, indicou aqueles que o fizeram numa intensidade bastante para lhes tornar solidários ao sujeito passivo originário.

Ainda no contexto da responsabilidade solidária, impende comentar o acerto da autoridade fiscal pela inclusão dos responsáveis já no auto de infração. É que na hipótese do Fisco já ter a prova da ocorrência dos pressupostos fáticos de incidência da norma de responsabilidade de terceiros, prevista no CTN, deve providenciar o lançamento contra o contribuinte e o terceiro responsável (ambos no pólo passivo). A indicação dos responsáveis solidário ou subsidiário já no auto de

infração vem permitir que estes exerçam, desde o início, o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. É exatamente o caso desses autos, estando, por isso, descartada qualquer hipótese de cerceamento de defesa."

Ante o exposto, nego provimento às impugnações, para manter o lançamento nos exatos termos em que fora exarado pela fiscalização.

Pois bem, após esta extensa citação, extrai-se da decisão recorrida que *somente os itens viii e ix* (multa qualificada), de 23 alegações de nulidade por ausência de enfrentamento das razões de defesa, foi – efetivamente - abordado pelo acórdão, todos os demais, sequer, foram mencionados, como se irrelevantes fossem.

Uma ressalva há que ser feita, a 8ª Turma da DRJ/RJO abordou sim o tema responsabilidade tributária, no entanto, não se manifestou sobre os argumentos acostados aos autos pelos solidários. Fato, extremamente, perceptível ao se analisar a peça defensiva da JBS S/A em confronto aos fundamentos colacionados pelo acórdão recorrido. Ou seja, tem-se a sensação de que a defesa da parte não foi conhecida pela DRJ, como se intempestiva fosse, haja vista que nenhum de seus argumentos foi mencionado, sequer seu nome.

Nesta tônica, claramente, conclui-se que a 8ª Turma da DRJ/RJO não enfrentou relevantes argumentos trazidos pela contribuinte, razão pela qual voto por acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos a DRJ/RJO, para que profira novo julgamento.

Esse foi o voto da Conselheira Talita Pimenta Félix.

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior. - Redator Ad Hoc