



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720154/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.859 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2023
Recorrente TINTO HOLDING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. OMISSÃO. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE QUESTÕES RELEVANTES. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

O julgador está dispensado de analisar cada um dos argumentos trazidos aos autos pelo(s) impugnante(s) desde que não sejam relevantes à decisão a ser proferida e, portanto, não sejam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada.

A decisão que não enfrenta os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador deve ser considerada nula por preterição ao direito de defesa, nos termos do que apregoa o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em, de ofício, reconhecer a nulidade do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que se profira nova decisão, com o enfrentamento de todas as matérias suscitadas nas Impugnações apresentadas, nos termos do relatório e voto do relator. A conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, votou pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-006.859 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720154/2013-11

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 12.257/12.267) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 12.268/12.277) referentes ao 4º trimestre de 2009 e cujas exigências fiscais restaram formalizadas, respectivamente, nos montantes totais de R\$ 668.354,697,75 e R\$ 241.130.553,36, incluindo-se aí tanto a cobrança dos tributos (principal), quanto a incidência dos juros de mora e a aplicação da multa de ofício de 75% relativamente às infrações 0001, 0003 e 0004 e da multa qualificada no percentual de 150% no que diz respeito à infração 0002, conforme se verifica abaixo:

	TRIBUTOS	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	237.822.627,97	75.556.248,91	354.975.820,87	668.354,697,75
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	85.824.881,73	27.266.564,93	128.039.106,70	241.130.553,36

De acordo com a leitura do Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 12.278/12.326), a Autoridade fiscal apontou, inicialmente, que, por meio do MPF-D nº 08.1.02.00-2011-00501-3, realizou diligências perante as pessoas jurídicas *Bracol Holding Ltda.* (antiga *Bertin Ltda.* e atual *Tinto Holding Ltda.*), CNPJ nº 01.597.168/0001-99, e *Bertin S.A.*, CNPJ nº 09.112.489/0001-68, para apuração, dentre outros, da responsabilidade tributária à luz dos artigos 124, inciso II e 132 do CTN e 5º do Decreto nº 1.598/1977 por conta da sucessão, por cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007 entre as referidas empresas *Bracol Holding Ltda.* e *Bertin S.A.*, bem assim que, através do MPF-D nº 08.1.02.00.2011-00538-2, entendeu por também proceder com as diligências junto à *JBS S.A.*, CNPJ nº 02.916.265/0001-60, a qual, de acordo com a Ficha Cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP, era a sucessora da *Bertin S.A.* por incorporação.

No curso e após os trâmites dos respectivos procedimentos de diligência e de fiscalização, foram apuradas diversas irregularidades e as pessoas jurídicas *Bracol Holding Ltda.* e *JBS S.A.* acabaram por ser intimadas, em conjunto, e por diversas vezes, a apresentar explicações, já que a *Bracol Holding Ltda.* era a proprietária majoritária da *Bertin S.A.* desde a sua constituição até a ocorrência da incorporação da *Bertin S.A.* pela *JBS S.A.*, realizada em 31/12/2009.

Além disso, no ano de 2012, a Autoridade fiscal entendeu por transformar a diligência objeto do MPF-D nº 08.1.02.00-2011-00501-3 realizada junto à empresa *Tinto Holding Ltda.* (antiga *Bracol Holding Ltda.*), ora recorrente, em procedimento fiscalizatório que, a rigor, foi instaurado a partir do MPF-F Regional 08.1.90.00-2012-02436-7, o qual tinha por objeto a auditoria específica do IRPJ e da CSLL referentes ao período de 2008 a 2009, sendo que, em relação ao período de 2008 e aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, foram lavrados os correspondentes autos de infração que foram objeto dos Processos Administrativos Fiscais nº 15868.720153/2013-77 e 15868.720069/2013-53, respectivamente, e relativamente ao 4º trimestre de 2009, foram lavrados, ainda, os autos de infração de IRPJ e CSLL objeto do presente processo.

A partir da análise da respectiva sucessão, a Fiscalização constatou que, posteriormente à cisão parcial – a qual, a rigor, foi, segundo a Autoridade autuante, apenas o “meio” da descoberta das transferências patrimoniais e dos resultados entre as pessoas jurídicas e que em nada interferiria nos presentes lançamentos ora em discussão porque ocorreu antes dos fatos geradores discutidos –, as pessoas jurídicas *Bracol Holding Ltda.* e *Bertin S.A.* transferiram, entre elas, receitas e despesas, bem como ativos e passivos, cujos fatos foram considerados como totalmente inusitados e irregulares e demandaram, então, um aprofundamento da auditoria para apuração dos reflexos tributários gerados pelas respectivas transferências e que acabaram por resultar na lavratura dos presentes Autos de infração de IRPJ e CSLL, bem como na responsabilidade solidária delineada adiante.

Ao final, a autoridade fiscal apurou que, durante o 4º trimestre de 2009, a *Tinto Holding Ltda.* incorreu nas seguintes infrações:

“Para o IRPJ – 4º T/2009:

INFRAÇÃO 0001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS NÃO COMPROVADAS: R\$ 8.878.599,13.

Contabilização de despesas não comprovadas constantes das planilhas de números 32 a 38, e conforme Planilha 45. A *Bracol Holding Ltda.* (atual *Tinto Holding Ltda.*) foi intimada a apresentar uma amostragem documental que comprovassem algumas despesas operacionais constantes das planilhas de números 32 a 38, sob pena de serem glosadas. Em que pese intimado e reintimado a pessoa jurídica até a presente data nada apresentou. Lavramos inclusive Auto de Embaraço à Fiscalização quanto ao não atendimento às intimações. Tais despesas glosadas foram excluídas do resultado para sua correção. Na planilha 15 existem despesas do 4º trimestre de 2009 (R\$ 38.036,42) que foram “criadas” em contrapartida a contas patrimoniais na *Bertin S/A*, que também não foram comprovadas documentalmente e que estão sendo glosadas na *Tinto*, que acrescidas aos R\$ 8.840.562,71, perfazem um total de R\$ 8.878.599,13 de despesas não comprovadas.

INFRAÇÃO 0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS: R\$ 943.265.857,72.

Valor da conta Perdas Tributárias criada simuladamente a partir de estornos de lançamentos indevidos de crédito prêmio de IPI, portanto de forma dolosa, que reduziu o Lucro Líquido do período e consequentemente o Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e da planilha 45. A *Bracol Holding Ltda.* (atual *Tinto Holding Ltda.*) foi intimada a comprovar documentalmente a composição e a dedutibilidade dos valores lançados em outras exclusões do Lucro Real, sob pena de serem glosadas. Intimada a pessoa jurídica apresentou informações inverídicas, mas que após análise mais detalhada constatamos que foram cometidas fraudes fiscais e contábeis em benefício da *Tinto Holding Ltda.*, que levaram a redução indevida do Lucro Contábil e do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. O modus operandi no preenchimento da DIPJ, a escrituração de “Créditos Prêmios do IPI” que não existem, a criação indevida da conta de resultado perdas tributárias, o registro parcial na DIPJ dos valores de resultado em participações societárias e a sua exclusão indevida do restante não escriturado desse resultado, ocultando dessa forma as perdas tributárias, as respostas apresentadas também ocultando a verdade sobre os fatos comprovam a intenção dolosa do contribuinte, o que também levou a qualificação da multa de ofício. Tais fatos podem ser facilmente confirmados através da leitura e análise do Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal datado de 27/09/2012 e seus anexos. Referida constatação motivou o lançamento ora realizado, que corrige essas despesas indevidas, zerando-as.

INFRAÇÃO 0003 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: R\$ 288.725,26.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e da planilha 45. A Bracol Holding Ltda. (atual Tinto Holding Ltda.) foi intimada a comprovar documentalmente a composição e a dedutibilidade dos valores lançados em outras exclusões do Lucro Real, sob pena de serem glosadas. Em que pese intimado e reintimado a pessoa jurídica até a presente data nada apresentou. Lavramos inclusive Auto de Embaraço à Fiscalização quanto ao não atendimento às intimações. Tais valores foram excluídos para sua correção.

INFRAÇÃO 0004 – SALDO INSUFICIENTE – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO NA ATIVIDADE GERAL: R\$ 209.321,45.

Com a apuração pela fiscalização de novo resultado fiscal e base de cálculo da CSLL para os 1º, 2º e 3º trimestres de 2009 (vide planilhas 42, 43 e 44, Autos de infração e Termo de Verificação de Infração Fiscal referentes ao processo administrativo nº 15868.720069/2013-53) que acabou revertendo totalmente o prejuízo fiscal declarado para esses trimestres de 2009. Entretanto o contribuinte havia compensado todo esse prejuízo fiscal declarado (indevido) no 4º trimestre de 2009. Há reflexo na CSLL com valor diferente.

PARA A CSLL – 4º T/2009

INFRAÇÃO 0001 – CUSTOS / DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS – CUSTOS / DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS NÃO COMPROVADOS: R\$ 8.878.599,13. Vide explicações dadas ao IRPJ. Correlação com a infração 0001 do IRPJ.

INFRAÇÃO 0002 – CUSTOS / DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS – CUSTOS / DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS INIDÔNEOS: R\$ 943.265.857,72. Vide explicações dadas ao IRPJ. Correlação com a infração 0002 do IRPJ.

INFRAÇÃO 0003 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL – EXCLUSÕES INDEVIDAS: R\$ 1.256.018,17. Vide explicações dadas ao IRPJ. Correlação com a infração 0003 do IRPJ mas com valor diferente. Valor excluído indevidamente da base de cálculo ajustada da CSLL do período, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e da planilha 45. A Bracol Holding Ltda. (atual Tinto Holding Ltda.) foi intimada a comprovar documentalmente a composição e a dedutibilidade dos valores lançados em outras exclusões da base de cálculo da CSLL, sob pena de serem glosadas. Em que pese intimado e reintimado a pessoa jurídica até a presente data nada apresentou. Lavramos inclusive Auto de Embaraço à Fiscalização quanto ao não atendimento às intimações. Tais valores foram excluídos para sua correção.

INFRAÇÃO 0004 – SALDO INSUFICIENTE – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL: R\$ 209.321,45.

Com a apuração pela fiscalização de novo resultado fiscal e base de cálculo da CSLL para os 1º, 2º e 3º trimestres de 2009 (vide planilhas 42, 43 e 44, Autos de infração e Termo de Verificação de Infração Fiscal referentes ao processo administrativo nº 15868.720069/2013-53) que acabou revertendo totalmente o prejuízo fiscal declarado para esses trimestres de 2009. Entretanto o contribuinte havia compensado todo esse

prejuízo fiscal declarado (indevido) no 4º trimestre de 2009. Vide explicações dadas ao IRPJ. Correlação com a infração 0004 do IRPJ.”

A Autoridade fiscal entendeu, ainda, por atribuir responsabilidade solidária à *Heber Participações Ltda.* (fls. 12.169/12.173 e 12.356/12.360) e aos Srs. *Natalino Bertin*, *Reinlato Bertin*, *Silmar Roberto Bertin*, *João Bertin Filho* e *Fernando Antônio Bertin* (fls 12.174/12.178 e 12.361/12.365), e, além disso, acabou concluindo pela aplicação da multa qualificada de 150% em relação à infração 0002, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

“55) 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.

56) 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.

[...]

58) Nas descrições das infrações acima, os sócios (administradores, presidentes e diretores) e responsáveis pela escrituração contábil da Tinto Holding Ltda. cometeram sonegação fiscal, fraude e conluio (previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/62) ao criarem ficticiamente as contas de crédito prêmio de IPI e de Perdas Tributárias, o que acabou por ocultar o fato gerador do IRPJ (lucro real = receita menos despesas/custo) a sua natureza e circunstâncias materiais, bem como modificou-se as características essenciais do fato gerador do IRPJ e da CSLL. OS *modus operandi* também se amoldam perfeitamente ao crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I e II da Lei nº 8.137/90, conforme Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constante do processo administrativo nº 15.868.720155/2013-66.”

Em 20/06/2013, a *Tinto Holding Ltda.* e os demais responsáveis solidários foram intimados da autuação fiscal por via postal, conforme se verifica dos Avisos de Recebimentos – AR’s juntados às fls. 12.379/12.381.

A *Tinto Holding Ltda.* entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 12.396/12.493 por meio da qual apontou, em síntese, (i) a descrição do histórico do Grupo Bertin e a reestruturação ocorrida no período, (ii) a violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, (iii) o erro de premissa fática nos lançamentos relativos à infração nº 0002 (glosa de exclusão da perda tributária), (iv) ausência de motivação adequada e específica, (v) ausência de aprofundamento do trabalho fiscal em relação às infrações nº 0001, 0002 e 0002, (vi) a baixa do “Ativo” de crédito-prêmio de IPI em relação à infração nº 0002, (vii) o crédito-prêmio de IPI

decorrente de exportações próprias, (viii) o crédito-prêmio de IPI decorrente de transferência da antiga Bertin S.A., (ix) a insubsistência da multa qualificada, (x) a recomposição da verdade material, (xi) o cancelamento das infrações fiscais nº 0001 e 0003 (glosa de despesas não comprovadas), (xii) o cancelamento da infração fiscal nº 0004 em virtude da prejudicialidade e, ainda, (xiii) a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, a empresa *Tinto Holding Ltda.* requereu que fosse determinado o sobrestamento do presente processo até que fosse proferida decisão definitiva nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 15868.720069/201353, tendo em vista a relação de prejudicialidade entre os dois processos, ou, subsidiariamente, caso essa não fosse o entendimento da autoridade julgadora, que os lançamentos fiscais fossem julgados totalmente improcedentes e, ao final, cancelados.

Os responsáveis tributários *Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, João Bertin Filho, Heber Participações S.A., Silmar Roberto Bertin e Fernando Antônio Bertin* entenderam por apresentar suas respectivas Impugnações as quais foram juntadas, respectivamente, às fls. 13.137/13.177, 13.341/13.388, 13.553/13.600, 13.765/13.804, 13.989/14.036 e 14.201/14.248. Os respectivos responsáveis suscitarão, em síntese, (i) a nulidade dos autos de infração por inexistência de MPF específico, (ii) a ausência de especificação e de prova das condutas infracionais dos responsáveis, (iii) a ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, (iv) a inexistência de solidariedade por interesse comum nos termos do artigo 124, I do CTN, e a ausência de interesse comum jurídico e econômico, (v) a não ocorrência das hipóteses do artigo 135 do CTN de que trata da responsabilidade de terceiros, (vi) a impossibilidade de responsabilização pelas infrações 0001, 0003 e 0004 em virtude da ausência de acusação de Dolo, fraude ou simulação e, ainda, (vii) a absoluta impossibilidade de exigência da multa qualificada dos responsáveis.

Com base em tais alegações, os responsáveis pugnaram pelo reconhecimento da nulidade dos autos de infração e, ainda, pelas suas exclusões do polo passivo das autuações e, subsidiariamente, caso não fosse esse o entendimento da autoridade julgadora, que, em menor extensão, fossem excluídos do polo passivo no que diz com as infrações nº 0001, 0003 e 0004 e que também fosse afastada a multa qualificada relativa à infração nº 0002.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que as Impugnações apresentadas pela *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis tributários *Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, Heber Participações S.A. e Fernando Antônio Bertin* fossem apreciadas. E, aí, em Acórdão de nº 12-64.534 (fls. 14.414/14.446), a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-las improcedentes, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.”

Em Despacho de fls. 14.448, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributário – DERAT de São Paulo constatou que a 8ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ teria sido omissa no que se refere à Impugnação apresentada pelo responsável *Silmar Roberto Bertin*, a qual não foi efetivamente julgada, bem assim que teria cometido lapso manifesto quanto à Impugnação apresentada pelo responsável *João Bertin Filho*, haja vista que a referida Autoridade julgadora acabou o considerando como “silente” nos autos e que, portanto, contra ele, reputar-se-iam definitivas na esfera administrativa as imputações resultantes do julgamento. Com efeito, a DERAT/SP entendeu por encaminhar os autos à DRJ do Rio de Janeiro para que a omissão e o lapso manifesto fossem saneados, nos termos do artigo 67 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Os autos retornaram à 8ª Turma da DRJ/RJO e, aí, por meio dos Embargos de Declaração de fls. 14.449/14.450, a Turma acabou entendendo o seguinte:

“Relatório

[...]

Em 21.05.2014, a EQCOB/DICAT/DERAT/SPO lavrou o despacho de fls. 14.448, pelo qual apontou omissão do julgado quanto à apreciação das impugnações dos responsáveis solidários *Silmar Roberto Bertin* e *João Bertin Filho*, autuadas, respectivamente, às fls. 13.989/14.036 e 13.553/13.600, agora renomeadas pela autoridade a quo para melhor identificação nos autos. Ambas as peças foram protocolizadas em 18/07/2013 (fls. 13.988 e 13.552).

É o relato do necessário.

Voto

[...]

Para o deslinde do caso em tela, é suficiente consignar que as impugnações dos senhores João e Silmar em nada inovam em relação ao defendido pelos demais responsáveis solidários, razão pela qual o acórdão embargado deve ser mantido por seus próprios fundamentos, agora com efeito contra todos os responsáveis solidários relacionados pela fiscalização.

É como voto.” (grifei).

A DERAT/SP procedeu com a intimação da empresa *Tinto Holding Ltda.* e dos responsáveis *Heber Participações S.A.*, *Natalino Bertin*, *Reinaldo Bertin*, *João Bertin Filho*, *Silmar Roberto Bertin* e *Fernando Antônio Bertin*, conforme se observa das Intimações DERAT/ECOB nº 1.902/2014 (fls. 14.455, 14.459, 14.460, 14.461, 14.462, 14.463, 14.464), as

quais foram realizadas por via postal e foram efetivamente recebidas, todas, em 05/08/2014, de acordo com os Avisos de Recebimento – AR's juntados, respectivamente, às fls. 14.465, 14.466, 14.467, 14.468, 14.469, 14.470 e 14.471.

Na sequência, a *Tinto Holding Ltda.* entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 14.473/14.549, protocolado em 03/09/2014, em que sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

As razões de reforma da Decisão recorrida e o cancelamento integral da exigência fiscal

(i) Associação dos Grupos Bertin e JBS

Que, em outubro de 2007, a ora Recorrente realizou capitalização de bens na pessoa jurídica denominada “*Bertin S.A.*”, a qual, em 2009, foi incorporada pela *JBS S.A.* como forma de impulsionar a concretização da decisão empresarial de segregar as atividades do *Grupo Bertin*, sendo que o objetivo da capitalização de bens foi o de segregar as atividades do agronegócio, possibilitando a dedicação exclusiva da *Bertin S.A.* a tal segmento da economia, e, também, o de se preparar para a crise financeira mundial que já se avizinhava no final de 2007;

Que o *BNDES Participações S.A.* - BNDESPAR subscreveu e integralizou ações na *Bertin S.A.* em montante superior a 1 bilhão de reais e, assim, com a chegada do BNDESPAR como sócio com participação ativa e relevante de aproximadamente 25% na condução dos negócios, fez-se necessário adotar diversos procedimentos para operacionalizar a segregação das atividades do *Grupo Bertin*, tal como, por exemplo, a atualização de cadastros de fornecedores, clientes e perante os órgãos públicos, sendo que, durante a segregação das atividades, a Recorrente e a *Bertin S.A.* continuaram conduzindo normalmente as suas respectivas atividades empresariais, sendo que foi exatamente na fase de operacionalização e conclusão da segregação das atividades de agronegócio que ocorreram os pagamentos e recebimentos, por conta e ordem da Recorrente, ora por conta e ordem da *Bertin S.A.*, os quais foram denominadas pela autoridade autuante de “*transferências de receitas e despesas*” (objeto das infrações 0001 e 0003);

Que, em 2009, os *Grupos Bertin* e *JBS* iniciariam negociações para uma possível Associação e a empresa-alvo era justamente a *Bertin S.A.* que, em 2007, já havia recebido a capitalização de bens da Recorrente e a atividade de agronegócio, sendo que, na etapa final para a Associação, além das atividades que já estavam sob os cuidados da *Bertin S.A.*, as unidades de negócios “*Pirapozinho*” e “*Biodisel*” que até então eram conduzidas pela Recorrente, acabaram sendo alienadas, pela própria Recorrente, para a *Bertin S.A.* e, em contrapartida, a Recorrente acabou recebendo “*Ativos*” (crédito-prêmio de IPI) então detidos pela *Bertin S.A.* (objeto da infração 0002); e

Que, a partir da aquisição da “Pirapozinho” e da “Biodiesel” pela *Bertin S.A.*, o negócio pôde, finalmente, ser concretizado com o Grupo JBS através da incorporação ocorrida em dezembro de 2009 da *Bertin S.A.* pela *JBS S.A.*

(ii) Improcedência da Infração Fiscal nº 0002

Que, na motivação original da Infração nº 0002, a autoridade fiscal consignou que a Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (crédito-prêmio de IPI) teria sido criada ficticiamente pela Recorrente, já que o “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) era inexistente porque teria sido extinto em 1983 e sua posterior “baixa”, a qual afetou a apuração da base de cálculo do IPRJ e da CSLL, teria sido indevida, bem assim que, nos anos-calendário de 2008 e 2009, não teria ocorrido exportações;

Que a 8ª Turma da DRJ/RJ1, por maioria de votos, acabou mantendo a acusação sob as alegações de que o crédito-prêmio de IPI estava extinto desde 1990 e que a Recorrente teria reconhecido, em sua Impugnação, que o “Ativo” registrado contabilmente era “imprestável”; e

Que, de todo modo, as ilações da autoridade autuante e as alegações da 8ª Turma da DRJ/RJ1 não são suficientes para motivar os lançamentos tributários no que diz com a Infração nº 0002, a qual deve ser cancelada, inclusive, por ausência de prova da própria acusação fiscal.

Origem do “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) registrado contabilmente

Que, durante o procedimento fiscalizatório, a Recorrente comprovou que, em 30/09/2009, a Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (crédito-prêmio de IPI) tinha saldo devedor de R\$ 311.807.325,41, e, em 31/12/2009, foi efetuado lançamento contábil a débito nesta mesma conta, no valor de R\$ 760.508.152,90, com o seguinte histórico: “TRANSF. CRÉDITO – RECEBIMENTO BIOD. PIRAPOZINHO (fls. 175/179);

Que o saldo devedor de R\$ 311.807.325,41, em 30/09/2009, registrado na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (Crédito Prêmio IPI), tinha por fundamento créditos extemporâneos apurados pela Recorrente relativamente às exportações realizadas nos anos-calendário de 2005 e 2006, tal como restou atestado no Relatório da empresa de consultoria tributária, bem assim que o crédito registrado, em 31/12/2009, no valor de R\$ 760.508.152,90 (lançamento a débito na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004), tinha por fundamento transferência de Ativo em função da alienação, pela Recorrente, de unidades de negócio de sua titularidade (Pirapozinho e Biodiesel) para a *Bertin S.A.*, conforme restou destacado no próprio histórico do respectivo lançamento contábil, o qual foi inclusive devidamente identificado pelas autoridades administrativas;

Que, portanto, o “Ativo” registrado contabilmente (crédito-prêmio de IPI) possuía 2 (duas) origens distintas:

- a. R\$ 311.807.325,41 (saldo devedor em 30/09/2009): créditos apurados extemporaneamente em função de exportações próprias da Recorrente realizadas durante os anos de 2005 a 2007, as quais foram devidamente validadas no Relatório elaborado pela empresa de consultoria tributária; e
- b. R\$ 760.508.152,90 (lançamento a débito na conta do ativo efetuado em 31/12/2009): transferência de “Ativo” em função da alienação, pela Recorrente à Bertin S.A., das unidades de negócios de sua titularidade (Pirapozinho e Biodiesel).

Que a origem do “Ativo” não foi contraditada pela 8ª Turma da DRJ/RJ1 e acabou configurando, portanto, matéria fática definitivamente incontroversa, contudo a DRJ manteve a Infração nº 0002 com base em argumentos eminentemente jurídicos no sentido de que o benefício fiscal teria sido extinto em 1990 e que a Recorrente “sabia” que o “Ativo” era “imprestável”, sendo que tais argumentos não autorizam a manutenção da respectiva Infração nº 0002.

Higidez e legitimidade do “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) no momento do registro contábil

Que o crédito-prêmio de IPI foi um estímulo fiscal criado por meio do Decreto-lei nº 491, de 05/03/1969 e regulamentado pelo Decreto nº 64.833, de 17/07/1969 e, por fim, alterado pelo Decreto nº 78.986, de 21/12/1976, sendo que, em linhas gerais, o incentivo fiscal permitia às empresas fabricantes e exportadores a apuração de crédito calculado sobre o valor FOB através da aplicação de alíquotas específicas para os produtos relacionados na Resolução CIEX nº 02/79 ou, ainda, para os demais produtos, as alíquotas previstas na própria Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) limitavam-se ao percentual de 15%;

Que, nos termos do Decreto-lei nº 491/69 e Decreto nº 64.833/69, o crédito apurado poderia ser utilizado (a) para abatimento (compensação) do IPI incidente sobre operações internas; ou (b) havendo excedente, para compensação com outros tributos federais; ou, então, (c) transferido para estabelecimentos industriais ou equiparados da mesma empresa ou de empresa com as quais fossem mantidas relação de independência; ou, ainda, (d) recebido em espécie a título de ressarcimento;

Que o registro contábil do “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) teve por fundamento (a) o entendimento da doutrina especializada, que defendia a vigência do Crédito Prêmio de IPI inclusive após o ano de 1990, (b) a Resolução nº 71 de 2005 do Senado Federal que fazia referência expressa à vigência do crédito e permanecia eficaz, (c) a ausência de decisão final do E. Supremo Tribunal Federal desfavorável aos contribuintes, sendo que, justamente por isso, a Recorrente efetuou o registro contábil do “Ativo”, o qual, a rigor, tinha duas origens, quais sejam (i) as exportações próprias realizadas durante os anos de 2005 a 2007, as quais foram devidamente

validadas no Relatório elaborado pela BDO Trevisan; e (ii) transferência de “Ativo” da Bertin S.A. a título de contraprestação pela alienação, por parte da Recorrente, das unidades de negócios “Pirapozinho” e “Biodiesel”; e

Que, se no registro contábil do “Ativo” não havia decisão definitiva no sentido de que o crédito-prêmio de IPI estaria extinto em 1983, tal como restou alegado pela autoridade autuante, ou, então, em 1990, conforme sustentou a 8ª Turma da DRJ/RJ1, a conclusão que se chega é de que o “Ativo” não pode ser tido por “inexistente” ou “imprestável”, estando comprovada, portanto, a higidez e a legitimidade do “Ativo” o qual foi registrado contabilmente.

Prática contábil de outras companhias do setor

Que a “ativação” do crédito-prêmio de IPU foi uma prática adotada também por outras Companhias do setor, conforme se verifica das demonstrações financeiras da *Brasken S.A.*, da *Companhia Siderúrgica Nacional – CSN*, da *CTM Citrus S.A.*, da *Companhia Industrial Schlosser S.A.* e da *Minupar Participações S.A.*, conforme se verifica do doc. 03, de modo que, certamente, a motivação adotada pelas referidas Companhias levou em conta a ausência de decisão definitiva por parte do STF desfavorável aos contribuintes.

Fiscalização da CVM

Que, nos termos da Lei nº 6.385/76, a *Comissão de Valores Mobiliários – CVM* tem competência para exercer rigoroso controle das demonstrações financeiras divulgadas no mercado pelas Companhias Abertas, sendo que as Companhias *Brasken S.A.*, da *Companhia Siderúrgica Nacional – CSN*, da *CTM Citrus S.A.*, da *Companhia Industrial Schlosser S.A.* e da *Minupar Participações S.A.* não sofreram questionamentos por parte da CVM acerca do crédito “ativado”, o que significa dizer, pois, que a CVM não determinou o refazimento ou a republicação das demonstrações financeiras e informações trimestrais pelas Companhias, revelando, portanto, não haver qualquer discordância dos procedimentos contábeis adotados pelos contribuintes em relação à “ativação” do crédito, bem como não apontou, em quaisquer dos seus pronunciamentos, que o registro contábil do “Ativo” de crédito-prêmio de IPI seria ilegítimo a ponto de não que os contribuintes não pudessem informa-los ao mercado em suas demonstrações financeiras.

Ausência de realização do “Ativo”

Que, diferentemente de muitas outras Companhias, o “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) registrado contabilmente pela Recorrente não foi realizado e foi mantido incólume, haja vista que a Recorrente (i) não pleiteou o seu ressarcimento, (ii) não realizou compensações do crédito com débitos de tributos federais e/ou (iii) não transferiu o crédito para terceiros interdependentes.

Regularidade da “Baixa” do “Ativo”

Que, em relação à infração nº 0002, a fiscalização e a 8ª Turma da DRJ/RJ sustentaram as premissas de que (i) o “Ativo” seria “inexistente” ou “imprestável” e, portanto, (ii) sua “baixa” teria ensejado o registro de despesa fictícia, contudo, como restou incontroverso, o “Ativo” (crédito-prêmio de IPI) teve origens (a) nas exportações próprias da Recorrente e (b) na transferência recebida da *Bertin S.A.* como pagamento pela aquisição das unidades de negócio “Pirapozinho” e “Biodiesel”, de sorte que, com a demonstração da origem, a motivação e a higidez do “Ativo” registrado contabilmente, e não havendo questionamento nos lançamentos tributários quanto à tributação da respectiva receita (contrapartida da conta de “Ativo”), não pode prevalecer a glosa da despesa incorrida pela Recorrente na “baixa” do “Ativo”; e

Que quando o STF analisou matéria nos autos do Recurso Extraordinário nº 561.485 e decidiu ao contrário da expectativa dos contribuintes exportadores, acabou fixando que o crédito-prêmio de IPI teria, de fato, sido extinto em 1990, acarretando, pois, a impossibilidade de obtenção de qualquer proveito econômico do “Ativo”, a Recorrente adotou os procedimentos oportunos e necessários para a “baixa” do “Ativo” como perda efetiva em contrapartida à conta de despesas, de sorte que o “Ativo” deixou de existir e passou, a partir de então, a ser “imprestável”, para utilizar a terminologia utilizada pela 8ª Turma da DRJ/RJ, acarretando, portanto, a redução do resultado do exercício com a perda sofrida, a qual foi, inclusive, “sentida” pelos acionistas por conta da diminuição do lucro passível de distribuição.

Ausência de Prova da Acusação Fiscal – violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional

Que, em relação motivação da infração nº 0002, a fiscalização consignou que o crédito-prêmio de IPI teria sido extinto em 1983 e que a Recorrente não teria realizado exportações nos anos de 2008 e 2009, de modo que o “Ativo” registrado contabilmente seria inexistente e, portanto, não poderia ser “baixado” como perda efetiva do exercício, sendo que restou incontroverso nos autos que o “Ativo” de crédito-prêmio de IPI registrado contabilmente possuía duas origens distintas e que o registro contábil do “Ativo” foi realizado com fundamento nos pronunciamentos jurisprudenciais favoráveis à tese dos contribuintes, de modo que, ou bem se reconhece a higidez e legitimidade do “Ativo” ou a regularidade da sua “baixa” como perda efetiva do exercício ou, então, deve ser reconhecida a ausência de prova da acusação fiscal, de modo que a infração nº 0002 deve ser cancelada; e

Que, a partir do momento em que o STF reconheceu que o crédito-prêmio de IPI estava extinto desde 1990, e não em 1983, tal como consta como motivação original dos lançamentos tributários, a Recorrente “baixou” o “Ativo” como perda efetiva do exercício, o que foi desprezado na motivação original dos lançamentos, bem assim que a alegação da

autoridade fiscal no sentido de que a Recorrente não teria realizado exportações nos anos de 2008 e 2009 não se coaduna com os reais e efetivos fundamentos do “Ativo” de crédito-prêmio de IPI registrado contabilmente (créditos extemporâneos e transferência de ativo), de sorte que, nesse ponto, as autoridades não se deram ao trabalho de indicar corretamente a origem do “Ativo” na motivação dos lançamentos e, ainda, acabaram não comprovando a materialidade da acusação fiscal ao não colacionarem elementos que pudessem dar guarida à acusação, violando, assim, o artigo 142 do CTN, do que se conclui pelo cancelamento da Infração nº 0002.

Da improcedência da qualificação da multa

Que a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 ao argumento de que a Recorrente teria “cometido fraude contábil com a criação de contas (crédito-prêmio de IPI e perdas tributárias) com despesas indevidas (IPRJ e CSLL) com evidente intuito de fraudar o pagamento dos tributos devidos”, sendo que, apenas em razão do entendimento manifestado na decisão recorrida no sentido de que não há simulação nos negócios jurídicos e que teria sido precária a tentativa das autoridades administrativas de demonstrarem o dolo na contabilização, a qualificação da multa deve ser cancelada por ausência de prova efetiva da conduta dolosa;

Que o registro contábil do “Ativo” do crédito-prêmio de IPI teve origem e motivação e, portanto, a comprovação cabal da existência de efetivos e reais fundamentos consubstanciada (i) na apuração extemporânea de créditos registrados, em 30/09/2020, na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004, no valor total de R\$ 311.807.32, tal como restou atestado no Relatório da renomada empresa de consultoria tributária, e (ii) no recebimento de crédito como moeda de pagamento por conta da transferência de Ativo em função da alienação das unidades de negócio Pirapozinho e Biodiesel, cujo crédito foi registrado, em 31/12/2009, na referida Conta Contábil de Ativo nº 12110000004, no valor total de R\$ 760.508.152,90, afastaria, por si só, a possibilidade de fraude contábil, de modo que a qualificação da multa “cairia por terra”; e

Que, no final, as autoridades administrativas contestaram o efeito tributário produzido pela baixa de um ativo que, em razão da decisão definitiva do STF, perdeu a liquidez e, portanto, tornou-se insubsistente, de sorte que a questão fundamental da acusação fiscal não é, propriamente, a suposta “fraude contábil”, mas, sim, a mera divergência de interpretação quanto à possibilidade de exclusão da base de cálculo do IPRJ e da CSLL do ativo “baixado” o qual, a rigor, tornou-se insubsistente e, portanto, ao ser baixado, afetou o resultado do 4º trimestre de 2009, sendo que, de acordo com as autoridades, não seria possível a exclusão da base de cálculo do IPRJ e CSLL porque o “Ativo” registrado na contabilidade não existiria, do que se conclui pela impossibilidade de aplicação da multa qualificada em casos de mera divergência de interpretação da legislação, aplicando-se aí o artigo 112 do CTN.

(iii) Improcedência das Infrações Fiscais nº 0001 (glosa de despesas) e 0003 (glosa de exclusões)

Que, relativamente às infrações “0001” (glosa de despesas) e “0003” (glosa de exclusões), havia informado no curso do procedimento de fiscalização que, na fase de transição e conclusão da Associação com a JBS (2007 a 2009), realizou, juntamente com a Bertin S.A., pagamentos e recebimentos por conta de uma ou outra empresa, os quais foram denominados pela autoridade fiscal de transferências, sendo que, quando da apresentação da Impugnação, instruiu a peça com documentos comprobatórios de parcela substancial das despesas incorridas com “leasing”, registradas na Conta Contábil de Resultado nº 91104000001035, com devedores duvidosos, registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000020604, e as despesas com importações, registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000010304, as quais foram glosadas;

Que a 8ª Turma da DRJ/RJ1 não valorou adequadamente as provas e os esclarecimentos, haja vista que os comprovantes dos registros de operações financeiras (“ROF”) do Banco Central juntados aos autos (doc. 12 da impugnação) evidenciam as despesas incorridas pela Recorrente nos montantes de R\$ 170.993,57, R\$ 106.229,85, R\$ 131.007,53 e R\$ 286.696,28, registradas na Conta Contábil de Resultado nº 91104000001035, as quais estão relacionadas a arrendamento de aeronaves;

Que, em relação às despesas com devedores duvidosos, as quais foram registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000020604, a Recorrente juntou aos autos o mapa de controle gerencial e financeiro da baixo dos títulos do cliente “Arantes Alimentos Ltda.”, no valor de R\$ 7.097.301,21, tendo em vista a ausência de liquidação (doc. 13 da impugnação), bem assim que, relativamente às despesas com importações, registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000010304, a Recorrente apresentou comprovante de pagamento de despachante aduaneiro (“LPC Comissária de Despachos Ltda.”), no valor de R\$ 24.919,27 (doc. 14 da impugnação); e

Que, portanto, os documentos juntados (doc. 12 a 14 da impugnação) comprovam a dedutibilidade das despesas e a regularidade das exclusões objeto das Infrações Fiscais nº 0001 e 0003, cujas glosas devem ser canceladas.

(iv) Infração nº 0004 – Da caracterização de prejudicialidade

Que, em relação à Infração nº 0004 (compensações indevidas de saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL), tem-se que, em razão das infrações apuradas relativamente aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2009, os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL teriam sido integralmente consumidos para efeitos de apuração dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL por meio dos Autos de Infração que

deram origem ao Processo Administrativo nº 15868.720069/2013-53, o qual permanece em discussão, de modo que a glosa dos saldos de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL do 4º trimestre de 2009 não é definitiva; e

Que, tendo em vista que (i) a infração 0004 é decorrência do recálculo dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL em função das infrações apurados nos autos do Processo Administrativo nº 15868.720069/2013-53, bem assim que (ii) os autos de infração que deram origem ao referido Processo Administrativo permanecem em discussão na esfera administrativa, restaria caracterizada a prejudicialidade entre os processos, conforme estabelece o artigo 265, inciso IV do Código de Processo Civil que, aliás, era aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal de modo que o julgamento do presente processo deveria ser sobrestado até que fosse proferida decisão definitiva no Processo Administrativo nº 15868.720069/2013-53.

(v) Da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Que, em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança dos juros moratórios está prevista no artigo 161 do CTN o qual, em cotejo com os artigos 113 e 119 do CTN, somente autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal e não pagos no vencimento; e

Que, portanto, a cobrança dos juros de mora somente poderia ocorrer sobre os seguintes montantes: (a) tributos (obrigação principal) e (b) penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal, de sorte que a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício quando esta é exigida em conjunto com o tributo supostamente devido, e não isoladamente, não tem fundamento legal, do que se conclui que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 94.30/96 é aquela que autoriza a incidência dos juros sobre o valor dos tributos, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

Com base em tais alegações, a recorrente *Tinto Holding Ltda.* requer que a decisão recorrida seja reformada e que os autos de infração sejam integralmente cancelados e, ainda, subsidiariamente, que seja determinado o sobrestamento do feito até que seja proferida decisão definitiva nos autos do Processo Administrativo nº 15868.720069/2013-53.

No mesmo dia 03/09/2014, os responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho* e a empresa *Heber Participações S.A.* apresentaram seus respectivos Recursos Voluntários os quais, a rigor, encontram-se juntados às fls. 14.734/14.782, 14.796/14.844, 14/854/14.902, 14.912/14.960, 14.970/15.018 e 15.029/15.072, respectivamente. Os respectivos responsáveis tributários sustentam, em síntese, as mesmas alegações a seguir delineadas, sendo que a empresa *Heber Participações S.A.* acabou não suscitando as “*questões subsidiárias*” que restaram arguidas pelos demais responsáveis, mas, por outro lado, acabou levantando, em contrapartida, a questão “*da inexistência do alegado interesse econômico*”. Vejamos:

(i) Do Direito

Que, antes de mais nada, cabe repisar a ausência de MPF específico para a responsabilização tributária dos Recorrentes, haja vista que, para que seja possível a instauração de qualquer procedimento fiscal no âmbito da RFB, é necessária a emissão de um MPF específico nos termos dos artigos 2º, inciso I e 3º, inciso I da Portaria nº 3.014/2011, sem contar que a obrigatoriedade do MPF e a comunicação do contribuinte fiscalizado consagram as garantias do contraditório e ampla defesa, previstas no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal; e

Que a situação se agrava ainda mais ao se considerar que a imputação da responsabilidade se deu pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, em um contexto de aplicação de multa qualificada de 150%, fato que prescinde de acusação específica de realização do dolo, fraude ou simulação.

a. Da não comprovação da ocorrência das hipóteses de responsabilidade tributária

Que, em nenhum momento, os Recorrentes foram incluídos nos trabalhos da Autoridade fiscal, seja com objetivo de investigar sua suposta ação dolosa no “esquema” apresentado, seja para prestar informações ou esclarecimentos de qualquer tipo, de modo que, no final, foram incluídos no polo passivo da exigência fiscal enquanto responsáveis tributários, cuja autuação fiscal consubstancia-se num processo com mais de 12.000 mil páginas em que não constam e não se verifica a apuração das responsabilidades de cada qual;

Que a autoridade concluiu pela atribuição da responsabilidade dos Recorrentes *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho* com fundamento no artigo 135, inciso I e III do CTN, o qual trata da responsabilidade pessoal de terceiro por infração à lei, sendo que, para tanto, a autoridade (i) deveria ter individualizado as supostas condutas praticadas pelos agentes, como, também, (ii) deveria ter comprovado a sua realização com o intuito de fraudar a lei, o que não ocorreu no caso concreto, bem assim que a autoridade atribuiu a responsabilidade à empresa Heber Participações S.A. com base no artigo 124, inciso I do CTN, o qual trata da responsabilidade solidária por interesse comum, sendo que, no caso, a autoridade não comprovou a relação da empresa com o fato gerador do imposto, mas, sim, apenas fundamentou a responsabilidade no fato de que a empresa teria cometido infrações, sendo que tal hipótese esta que não se coaduna com o referido artigo 124 do CTN; e

Que a 8ª Turma da DRJ/RJ1 manteve os Recorrentes como responsáveis tributários, sendo que, ao fazê-lo, tratou do tema da responsabilidade dos Recorrentes de forma genérica sem se atentar para as peculiaridades dos Recorrentes, o que apenas escancarou a absoluta inviabilidade da imputação da responsabilidade tributária.

b. Da inexistência de solidariedade por “interesse comum” (art. 124, I, CTN)

Que a 8ª Turma da DRJ, ao analisar as alegações acerca da inexistência da ocorrência da responsabilidade por interesse comum prevista no artigo 124, inciso I do CTN, consignou, equivocadamente, que a responsabilidade solidária seria aquela decorrente de situações fáticas *“prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento”* e que, portanto, *“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, expos bilateralidade no seio do fato tributado”*, já que, *“ao contrário, todos, a um só tempo, beneficiaram-se do ilícito fiscal”*;

Que o “interesse comum” diz respeito à hipótese em que as partes integram o mesmo polo da relação obrigacional e realizam, em conjunto, a situação que constitui o fato gerador, de modo que as partes serão contribuintes do tributo, enquanto responsáveis solidários, nas respectivas partes que lhes cabem, sendo que esse “interesse comum” é jurídico e, portanto, não se confunde com o interesse econômico, moral ou social;

Que, no caso em tela, inexistente a hipótese de responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do CTN, já que, em primeiro lugar, o fato de que, à época, os Recorrentes eram sócios da empresa *Tinto Holding Ltda.* não foi erigido pelo legislador como hipótese de responsabilidade solidária, a qual, aliás, deve ser imputada tão-somente nas hipóteses de “interesse jurídico comum”, bem assim que, em segundo lugar, as justificativas apresentadas no sentido de que se tratavam de sócios majoritários e de que receberam dividendos ou lucros distribuídos no período revela, quando muito, interesse econômico, mas nunca interesse jurídico no fato gerador, que se traduz na realização direta do tipo tributário.

Que não subsiste a alegação lançada pela 8ª Turma da DRJ/RJ no sentido de que o interesse comum estaria comprovado a partir do momento em que *“todos, a um só tempo, beneficiaram-se do ilícito fiscal”*, haja vista que beneficiar-se economicamente não revela interesse comum jurídico, definido única e exclusivamente pela realização do fato gerador, o que não ocorreu no caso em tela; e

Que, no caso concreto, não existe, portanto, comprovação da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do CTN, uma vez que ausente o interesse jurídico comum que, a rigor, é necessário à configuração da hipótese de responsabilidade solidária, daí por que a decisão recorrida deve ser anulada para excluir os Recorrentes do polo passivo da autuação.

Da inexistência do alegado interesse econômico da Recorrente (alegação levantada apenas pela empresa Heber Participações S.A.)

Que a existência de interesse econômico não foi erigido pelo legislador como hipótese de responsabilidade solidária, entretanto foi por essa razão e utilizando-se desse fundamento que a 8ª Turma da DRJ/RJ manteve a imputação da responsabilidade solidária da *Heber Participações Ltda.*, sendo que nem nesse esse suposto interesse econômico existe no caso em tela;

Que a conduta que foi imputada à *Tinto Holding Ltda.* foi de que “*criou simuladamente a conta de despesas de perdas tributárias o que acabou por ‘anular’ (indevidamente) no resultado as receitas escrituradas por ela*”, ou seja, a empresa *Tinto Holding Ltda.* teria reduzido artificialmente o seu resultado no período, o que acabaria por reduzir os valores de IRPJ e CSLL devidos ao Fisco, sendo que, por outro lado, para justificar a inclusão da Recorrente como responsável solidária, a autoridade autuante afirmou que ela teria se beneficiado indiretamente do não pagamento dos tributos supostamente devidos que, em seu particular entendimento, teriam aumentado os “*dividendos ou lucros distribuídos no período*”; e

Que a Recorrente, enquanto responsável solidária, não poderia ter se beneficiado do pagamento de tributos que decorreu da redução dos resultados do período, já que, sem a alegada “redução artificial” do resultado da empresa *Tinto Holding Ltda.* no período, a Recorrente teria, em verdade, um benefício muitas vezes maior, ocasionado pela distribuição de lucros isentos, do que se conclui que não é possível, sob qualquer perspectiva de análise, considerar que a Recorrente poderia ter se beneficiado de uma suposta fraude que lhe ocasionou benefício econômico menor, daí por que a responsabilidade solidária da Recorrente deve ser afastada.

c. Da não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN – Responsabilidade de terceiros

Que a 8ª Turma da DRJ/RJ1 manteve a responsabilidade das cinco pessoas físicas tão-somente porque elas eram sócias da empresa *Heber Participações S.A.*, já que, de acordo com a autoridade julgadora, “*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*”, sendo que não se pode atribuir responsabilidade tributário com base em uma ficção jurídica de onisciência dos sócios da empresa *Heber Participações S.A.*, haja vista que, para que se possa responsabilizar pessoalmente um agente, é necessário individualizar a sua suposta conduta ilegal, comprovando-se o dolo em infringir a lei, o que não foi feito no caso em exame;

Que a autoridade julgadora de 1ª instância, ao julgar de uma só vez, as acusações de responsabilidade das pessoas físicas e da pessoa jurídica acabou por misturar os institutos, sendo que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN jamais poderia ser utilizada para manter a responsabilidade solidária da empresa *Heber Participações S.A.*, sob pena de atribuir-lhe responsabilidade pelo simples inadimplemento do tributo;

Que, para que houvesse correto enquadramento dos responsáveis na hipótese prevista no artigo 135 do CTN, seria necessário a comprovação (a) da efetiva realização (prática) do ato infracional e (b) do dolo na conduta e não o simples inadimplemento da obrigação tributária, nos termos do que estabelece a Súmula nº 430 do STJ;

Que uma vez que a responsabilidade de terceiros possui natureza pessoal, é imprescindível a identificação do agente praticante da conduta (contrária à lei, com excesso de poderes etc.), não atingindo, sobremaneira, todos os sócios ou administradores de uma pessoa jurídica, indistintamente, como quer fazer prevalecer a autoridade autuante;

Que, no caso em tela, tanto não há uma indicação e muito menos de que os Srs. *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin e João Bertin Filho* tenham praticado quaisquer atos tidos por infracionais, como, também, não há qualquer prova da perpetração de eventuais condutas dolosas, de modo que não é jurídica e fatidicamente possível acusa-los de modo aleatório e genérico e muito menos presumir que tenham praticado quaisquer atos ilícitos pelo simples fato de que detinham, à época dos fatos, poderes para praticar atos de gerência da sociedade empresária *Heber Participações S.A.*, sem contar que, nos termos do que restou fixado pelo STJ no julgamento do REsp repetitivo nº 1.101.728/SP, a comprovação da conduta dolosa se revela como requisito imprescindível para a atribuição da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN, o que não ocorreu no caso concreto; e

Que, ao contrário de imputar a algum dos sócios a prática de quaisquer atos dolosos tendentes a ensejar a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, a autoridade limitou-se a afirmar que eles seriam “beneficiários” de uma suposta infração cometida pela empresa *Tinto Holding Ltda.*, o que, aliás, também não é verdade, do que se conclui, por todo o exposto, que a inexistência da responsabilidade está cabalmente demonstrada, daí por que o acórdão recorrido deve ser reformado para afastar a responsabilidade tributária tal qual atribuída.

(ii) Questões subsidiárias (alegações sustentadas tão-somente pelos responsáveis pessoas físicas)

a. Da impossibilidade de responsabilização dos recorrentes pelas infrações 0001, 0003 e 0004 – ausência de acusação de dolo, fraude ou simulação

Que, *ad argumentandum tantum*, caso seja mantida a responsabilização, deve haver a exclusão do polo passivo dos responsáveis em relação às infrações nº 0001, 0003 e 0004, já que apenas com relação à infração “0002” é que foi imputada a prática de condutas dolosas de infringência à lei, de modo que para esta única infração a empresa foi apenas com multa qualificada de 150%; e

Que ao imputar, equivocadamente, a responsabilidade tributária por uma suposta ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN em relação às quatro

infrações e a todos os débitos, a autoridade acabou atribuindo a responsabilidade por supostas infrações que não foram cometidas com dolo, fraude ou simulação, sendo que, se a responsabilidade foi atribuída com base no referido artigo 135, decerto que o crédito deve, necessariamente, decorrer de uma conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, de modo que, não sendo essa a hipótese dos autos, a responsabilidade deve ser afastada em relação às infrações nº 0001, 0003 e 0004.

b. Da absoluta impossibilidade de exigência da multa qualificada em relação aos Recorrentes

Que, ainda que se admita a responsabilização tributária com relação à infração 0002, a multa qualificada no patamar de 150%, a qual, a rigor, foi aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, já que o tipo de penalidade ali previsto se caracteriza pela pessoalidade de sua imposição, ficando restrita ao âmbito da pessoa que praticou o ato ilícito, aplicando-se, portanto, o princípio da personalização da pena, nos termos que do que o STF já decidiu quando do julgamento dos RE's nº 82.754/SP, 85.435 e 85.511 (RJ 87/230) e nº 89.438 (RTJ 88/696).

Com base em tais fundamentos, os responsáveis requerem que os respectivos Recursos Voluntários sejam conhecidos e sejam providos para que o acórdão recorrido possa ser reformado, excluindo-se, portanto, os responsáveis do polo passivo das autuações fiscais ou, ao menos, em menor extensão, excluindo os responsáveis pessoas físicas do polo passivo em relação às infrações 0001, 0003 e 0004 ou, ainda, que seja afastada a responsabilidade pela multa qualificada no montante de 150%.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN apresentou Contrarrazões aos Recursos Voluntários apresentados pela empresa *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho e Heber Participações S.A.*, e, na oportunidade, acabou rebatendo os argumentos tais quais elencados por cada qual dos recorrentes (fls. 15.124/15.161).

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que os Recursos Voluntários da empresa *Tinto Holding Ltda.* e dos responsáveis tributários sejam apreciados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade dos Recursos Voluntários

De início, devo analisar se os presentes Recursos Voluntários apresentados pela empresa *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto*

Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho e Heber Participações S.A. preenchem os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, os Recursos podem ser conhecidos e analisados.

A rigor, percebe-se que a análise do requisito extrínseco da tempestividade dos Recursos pode ser realizada em conjunto, já que, em primeiro lugar, as intimações acerca do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-64.534, proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJ, foram efetivamente recebidas pela empresa *Tinto Holding Ltda.* e pelos respectivos responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho e Heber Participações S.A.* no mesmo dia 05/08/2014 (terça-feira), conforme se verifica dos Avisos de Recebimento – AR's juntados, respectivamente, às fls. 14.465, 14.466, 14.467, 14.468, 14.469, 14.470 e 14.471, de sorte que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 em relação a todos os sujeitos passivos começou a fluir em 06/08/2014 (quinta-feira) e findar-se-ia apenas em 04/09/2014 (quinta-feira).

Em segundo lugar, tem-se que os Recursos Voluntários da empresa *Tinto Holding Ltda.* (fls. 14.473/14.549) e dos responsáveis *Fernando Antônio Bertin* (fls.14.734/14.782), *Silmar Roberto Bertin* (fls. 14.796/14.844), *Reinaldo Bertin* (fls. 14/854/14.902), *Natalino Bertin* (fls. 14.912/14.960), *João Bertin Filho* (14.970/15.018) e *Heber Participações S.A.* (fls. 15.029/15.072) foram protocolados no mesmo dia 03/09/2014.

Considerando, pois, que os respectivos Recursos Voluntário foram formalizados dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela empresa *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin, João Bertin Filho e Heber Participações S.A.*, as quais, a rigor, e por questões didáticas serão tratadas em tópicos apartados.

Antes, porém, faz-se necessário apontar, em senda inaugural, que, no meu entendimento, a decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/RJ1 deve ser considerada, de ofício, nula por preterição ao direito de defesa, de acordo com que prevê o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, haja vista que a Autoridade julgadora de piso acabou não analisando algumas das alegações postas pela empresa *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis, as quais, no meu sentir, poderiam influenciar no próprio resultado do julgamento tal qual adotado.

2. Das premissas jurídicas acerca da nulidade do Acórdão nº 12-64.534, proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJ, em virtude da ausência de apreciação de questões relevantes suscitadas nas Impugnações

De plano, observe-se que, se é certo que as decisões judiciais e administrativas devem ser proferidas com observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal¹, também é certo que os respectivos julgadores não estão obrigados a analisar e enfrentar cada um dos argumentos levantados pelas partes, desde que a(s) respectiva(s) alegação(ões) não tenha(m) o condão de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

¹ Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 5º (omissis). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Conforme preceitua o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil o qual, por óbvio, possui natureza de norma processual e, portanto, por força do seu próprio artigo 15², deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72 e à Lei nº 9.784/99, não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Veja-se:

“Lei nº 13.105/2015

Seção II - Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

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

[...]

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

É possível retirar do dispositivo uma consequência prática de suma relevância. É que há duas técnicas distintas de fundamentação das decisões: (i) a exauriente (ou completa) e (ii) a suficiente. De fato, a previsão legal em comento deixou uma brecha ao julgador ao prever que *a exigência de enfrentamento se limita aos argumentos que, em tese, são aptos a infirmar o seu convencimento*, de modo que o objetivo aí é afastar a exigência, por parte do julgador, de enfrentar os argumentos irrelevantes e/ou impertinentes ao objeto da lide, liberando-o da atividade valorativa inútil. Entretanto, a previsão não pode ser desvirtuada ao ponto de levá-lo a manter o sistema de *fundamentação suficiente* a partir da afirmação, padronizada, de que os demais argumentos suscitados pela(s) parte(s) não eram, ou não são, capazes de influenciar, nem mesmo em tese, o próprio resultado do julgamento tal qual decidido³.

A rigor, note-se que o próprio artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 também dispõe que a decisão deve se referir, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo(s) impugnante(s) contra todas as exigências, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Decreto nº 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 nº 8.748, de 1993).”

Ao abordar o princípio da ampla competência decisória, James Marins⁴ revela que

² Cf. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1. ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2016. Não paginado.

⁴ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial. 7a ed. São Paulo: Dialética, 2014. p. 189/190.

“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.”

A premissa que deve ser aqui fixada é de que o julgador estará dispensado de analisar cada um dos argumentos trazidos aos autos pelo(s) impugnante(s) (aspecto objetivo) desde que não sejam relevantes à decisão a ser proferida e, portanto, não sejam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada (aspecto subjetivo). E, aí, torna-se imprescindível saber se tais argumentos são, ou não, capazes de infirmar o próprio resultado do julgamento, de modo que é imperioso notar, de plano, que essa análise está intimamente vinculada ao próprio conhecimento e ao eventual enfrentamento daquelas alegações que não foram analisadas pela autoridade julgadora *a quo* e que foram devolvidas à autoridade julgadora revisora, que, a rigor, e ao exercer o seu mister, tem de observar, dentre outros, os princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição.

É dentro desse cenário jurídico que também se encaixa o *efeito devolutivo dos recursos*, já que a interposição dos recursos transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento das matérias que foram impugnadas e debatidas pelo órgão julgador *a quo*. Ora, o recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Quer dizer, para que uma nova apreciação das alegações suscitadas pelas partes seja realizada, é necessário que elas tenham sido enfrentadas anteriormente, porque, do contrário, caso a autoridade julgadora *ad quem* entenda por conhecê-las e apreciá-las, decerto que estará por violar os princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição, o que é de todo vedado.

Nas palavras de Luiz Roberto Domingo⁵,

“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.”

De toda sorte, note-se que, se é certo que os argumentos relevantes são aqueles capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada pela Autoridade julgadora *a quo*, também é certo que, para que uma nova apreciação das alegações suscitadas pelas partes seja realizada, é necessário que elas tenham sido enfrentadas anteriormente, já que, em observância estrita aos princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição, a Autoridade julgadora

⁵ DOMINGO, 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.

ad quem não poderá conhecer e enfrentar aquelas questões que eventualmente não tenham sido analisadas e debatidas pelo órgão julgador *a quo*, resultando, portanto, no flagrante cerceamento ao direito de defesa.

A despeito da perspectiva eleita – se a Autoridade julgadora *a quo* deixa de apreciar eventuais alegações relevantes que são capazes de infirmar a conclusão adotada ou se a Autoridade julgadora *ad quem* não pode conhecer e examinar tais questões por obediência aos princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição –, a nulidade por cerceamento ao direito de defesa é patente e, por isso mesmo, a decisão proferida pela Autoridade julgadora *a quo* deve ser considerada nula nos termos do que apregoa o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, cuja redação segue reproduzida a seguir:

“Decreto nº 70.235/72

CAPÍTULO III - Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Fixadas essas premissas acerca das decisões que são proferidas pelas autoridades julgadoras de 1ª instância que devem ser consideradas nulas por preterição ao direito de defesa, de acordo com o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, passa-se a analisar, na sequência, as questões que envolvem o caso concreto e que, a rigor, deixaram de ser apreciadas pela 8ª Turma da DRJ/RJ1 quando do julgamento do Acórdão nº 12-64.534.

2.1. Da ausência de apreciação de parte das alegações suscitadas pela empresa *Tinto Holding Ltda.*

Em sua Impugnação de fls. 12.396/12.493, a empresa *Tinto Holding Ltda.* sustentou, dentre outras, as seguintes alegações, as quais, a rigor, não foram apreciadas pela Autoridade julgadora de piso: (i) a violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, (ii) o erro de premissa fática nos lançamentos relativos à infração 0002 e (iii) a ausência de motivação adequada e específica, as quais podem ser sintetizadas e bem compreendidas a partir dos trechos abaixo reproduzidos. Veja-se:

(i) Tópico III.2. Violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – Autos de infração “mal-lavrados” (fls. 12.420/12.430)

Fls. 12.424 da Impugnação

“92. Em que pese os autos possuírem mais de 12.000 folhas, certo é que, relativamente às acusações fiscais nºs “0001” e “0003” (glosa de despesas não comprovadas) e “0002” (glosa da exclusão da perda tributária), as autoridades administrativas não motivaram de forma adequada e específica os respectivos lançamentos, e não aprofundaram o trabalho fiscal, de modo que os autos de infração de IRPJ e CSLL (nessa parte) são insubsistente e,

portanto, devem ser prontamente cancelados por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

[...]

94. Nos termos do artigo 142 do CTN, a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção simples, como ocorreu nas hipóteses das infrações “0001”, “0002” e “0003”.

[...]

(...) a motivação das autoridades administrativas não é adequada e suficiente para justificar os lançamentos relativos às acusações fiscais nºs “0001”, “0002” e “0003” dos autos de infração de IRPJ e CSLL, não tendo havido, especificamente nesses casos, o aprofundamento do trabalho fiscal e a correta identificação da matéria tributável, conforme exigido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, comprometendo a certeza e a liquidez dos créditos tributários.”

(ii) Tópico III. 2. 2. Ausência de motivação adequada e específica (fls. 12.431/12.434)

Fls. 12.340 da Impugnação

“106. Por essas razões, as premissas fáticas adotadas nos lançamentos pelas autoridades administrativas, no sentido de que o “Crédito-Prêmio de IPI” teria sido extinto em 1983 e que nos anos-calendário de 2008 e 2009 não teria havido exportações pela Impugnante, não se aplicam no caso concreto e, ainda, não se coadunam com os efeitos e reais fundamentos do registro contábil do Ativo, comprometendo, assim a fundamentação de toda a exigência fiscal relativa à infração “0002” (glosa da exclusão da perda tributária).

107. Diante do exposto, e demonstrado que, nos lançamentos, as autoridades administrativas partiram de premissas fáticas que não se aplicam no caso concreto, está caracterizada a existência de erro na motivação, de modo que a exigência fiscal relativa à infração “0002” deve ser integralmente cancelada, por insubsistência e violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.”

(iii) Tópico III.2.3. Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal (fls. 12.434/12.439)

Fls. 12.432 da Impugnação

“111. Por essas razões, conclui-se que, nos lançamentos relacionados à infração “0002”, não houve a imprescindível motivação adequada e específica, exigida pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, comprometendo a certeza e liquidez dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL, e, também, o direito à ampla defesa da Impugnante, com o que merecem ser prontamente cancelados.

112. A descrição precisa da conduta praticada pelo contribuinte (motivação de fato) e a indicação da legislação infraconstitucional infringida (motivação de direito) são requisitos imprescindíveis para a edição de quaisquer atos administrativos, inclusive o de lançamento tributário, nos termos do artigo 97 e do parágrafo único do artigo 142, todos do Código Tributário Nacional, sob pena de insubsistência por ausência de motivação adequada específica.”

(iv) Das conclusões (fls. 12.489/12.490)

“302. Em face de todo o exposto, conclui-se que:

[...]

(IV) os lançamentos são manifestamente insubsistentes por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que as autoridades administrativas: (IV.1) adotaram premissas fáticas equivocadas relativamente à infração 0002; (IV.2) não motivaram de forma adequada e específica a infração 0002; e (IV.3) não aprofundaram o trabalho fiscal relativamente às infrações 0001, 0002 e 0003, o que era absolutamente imprescindível para a correta identificação da matéria tributável.”

Pelo que se observa, as alegações preliminares lançadas pela empresa *Tinto Holding Ltda.*, acima reproduzidas, referem-se à suposta nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL, já que, segundo a empresa, houve, no caso, ausência de motivação específica e adequada e falha na identificação da matéria tributável e, por conseguinte, violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ao apreciar a Impugnação apresentada, a 8ª Turma da DRJ/RJ1 apontou, inclusive, que a empresa havia suscitado que *os lançamentos violavam o artigo 142 do CTN, posto que as autoridades administrativas teriam adotado premissas fáticas equivocadas e falhado na motivação e no aprofundamento do trabalho fiscal*, sendo que, em suas razões de decidir, a Autoridade julgadora acabou não analisando especificamente tais questões preliminares de nulidade dos Autos de infração em decorrência da suposta violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. E tanto é verdade que o referido artigo 142 do Código Tributário Nacional não foi sequer invocado ou citado pela referida autoridade em suas razões de decidir, sem contar que não constou na ementa do Acórdão recorrido qualquer referência à análise das alegações de nulidade dos Autos de Infração por suposta violação ao referido artigo 142 do CTN. Veja-se:

Fls. 14.414/14.415 do Acórdão nº 12-64.534

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.”

Fls. 13.436 do Acórdão

“A interessada argumentou:

[...]

2. que os lançamentos violam o artigo 142 do CTN, posto que as autoridades administrativas teriam adotado premissas fáticas equivocadas e falhado na motivação e no aprofundamento do trabalho fiscal;”

Fls. 13.438 do Acórdão

“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.

[...]

No mais, se as peças acusatórias não primaram pela verbosidade – eu mesmo só percebi que o p.p. abarcava somente os créditos tributários referentes ao 4º trimestre de 2009 quando visto o extrato de fls. 14.410/14.411, a duas folhas do encerramento dos autos até então – 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 reportar-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).” (grifei).

Confira-se que a Autoridade limitou-se a consignar que (i) *estaria negando provimento à suscitada preliminar de cerceamento à ampla defesa e ao contraditório em virtude do fato de a fiscalização ter trazido aos autos diversos documentos e informações não relacionadas diretamente com o crédito tributário constituído*, bem como que (ii) *ainda que as peças acusatórias não tivessem primado pela verbosidade, as alentadas e robustas impugnações demonstravam a ausência de qualquer prejuízo*.

Ocorre que tais argumentos sustentados pela 8ª Turma da DRJ/RJ1 foram objeto de outras alegações lançadas pela empresa *Tinto Holding Ltda.*, já que, de acordo com a empresa, os documentos e informações não relacionadas ao crédito tributário que foram colacionados aos autos pela Autoridade autuante acabaram por (i) configurar o cerceamento ao direito de defesa, bem como por (ii) prejudicar a correta compreensão dos fatos e do próprio Termo de Verificação Fiscal e, ainda, por (iii) prejudicar a certeza e liquidez dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSSL, o que acabou acarretando a violação aos artigos 25 e 38, § 1º do Decreto nº 7.574/2011 e artigo 2º da Lei nº 9.784/99. Confira-se:

Fls. 12.421/12.423 da Impugnação

“87. Longe de contribuir para a motivação dos autos de infração que deram origem ao processo administrativo em referência, a juntada de informações e de documentos,

inclusive de outras pessoas jurídicas, não relacionadas diretamente às acusações fiscais imputadas e ao período autuado, acabou por prejudicar: (I) o direito de defesa da Impugnante (os autos possuem mais de 12.000 folhas); (II) a correta compreensão dos fatos pelas próprias autoridades administrativas; e (III) a certeza e a liquidez dos créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL.

88. Além de passar a falsa impressão de que as acusações fiscais relativas ao 4º trimestre de 2009 foram minuciosamente investigadas e ‘poluir’ a compreensão dos fatos e do próprio Termo de Verificação Fiscal (repita-se, assaz confuso!), a juntada aos autos do processo administrativo em referência de informações e documentos, inclusive de outras pessoas jurídicas, não relacionadas diretamente às acusações fiscais imputadas, violou o disposto nos artigos 25 e 38, § 1º do Decreto nº 7.574/2011 (dentre outras questões, regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União). (...)

[...]

Não bastasse a configuração do cerceamento do direito de defesa, o prejuízo à correta compreensão dos fatos e do próprio Termo de Verificação Fiscal, a construção de cenário nebuloso e carregado de dúvidas e preconceitos, e a ausência de certeza e segurança, a atitude das autoridades administrativas está contraditória com os próprios princípios que norteiam a atividade da administração pública, conforme o disposto no artigo 2º da Lei nº 9.784/99. (...)” (grifei).

Veja-se que as alegações de (i) cerceamento ao direito de defesa, (ii) prejuízo à correta compreensão dos fatos, (iii) ausência de certeza e segurança e (iv) violação aos artigos 25 e 38, § 1º do Decreto nº 7.574/2011 e artigo 2º da Lei nº 9.784/99 não se confundem com as alegações de nulidade dos lançamentos por suposta violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional em decorrência das premissas fáticas adotadas serem equivocadas, da ausência de motivação específica e adequada e em razão da falha na identificação da matéria tributável.

Ora, não há dúvidas de que as alegações de nulidade dos Autos de infração por suposta violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional lançadas em sede de Impugnação pela empresa *Tinto Holding Ltda.* devem ser consideradas como argumentos que, em tese, poderiam influenciar o resultado do Acórdão nº 12-64.534, proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJ1. Tratam-se, portanto, de questões relevantes porque, como bem sabido, estão vinculadas à própria feitura do ato administrativo e, por isso mesmo, poderiam macular os próprios lançamentos por vício de natureza material, daí por que seriam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada pela Autoridade julgadora de piso.

De fato, é de se reconhecer que a 8ª Turma da DRJ/RJ1 acabou não apreciando a alegação preliminar de nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL em razão da suposta violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional. A propósito, percebe-se que a alegação de nulidade dos autos de infração por violação ao artigo 142 do CTN foi, novamente, levantada pela empresa *Tinto Holding Ltda.* em sede recursal no que diz respeito à infração nº 0002 (Tópico IV.2.2.4 – Ausência de Prova da Acusação Fiscal – violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – fls. 14.521/14.536), contudo, como se trata de alegação que não foi analisada pela 8ª Turma da DRJ/RJ1, tem-se que esta E. Turma julgadora revisora não pode sequer conhecê-la e tampouco analisá-la, sob pena de violação aos princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição.

E, aí, para que esta E. Turma não incorra em cerceamento ao direito de defesa à empresa *Tinto Holding Ltda.*, faz-se forçoso concluir pela nulidade do Acórdão nº 12-64.534, de acordo com o que apregoa o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, de modo que o

processo deve ser devolvido à 8ª Turma da DRJ/RJ1 para que seja realizado um novo julgamento.

2.2. Da ausência de apreciação de parte das alegações suscitadas pelos responsáveis *Fernando Antônio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, Natalino Bertin e João Bertin Filho*

Os responsáveis tributários *Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, João Bertin Filho, Heber Participações S.A., Silmar Roberto Bertin e Fernando Antônio Bertin* apresentaram suas respectivas Impugnações as quais, a rigor, encontram-se juntadas, respectivamente, às fls. 13.137/13.177, 13.341/13.388, 13.553/13.600, 13.765/13.804, 13.989/14.036 e 14.201/14.248, e sustentaram, na oportunidade, as mesmas alegações, sendo que as alegações a seguir discriminadas também não foram apreciadas pela 8ª Turma da DRJ/RJ1. Tome-se como exemplo, por amostragem, e até por economia processual, as alegações que foram expostas na Impugnação do responsável *Natalino Bertin*:

(i) Tópico IV.1.2. Da Ausência de Especificação e de Prova da Conduta Infracionária do Impugnante (fls. 13.147/13.152)

Fls. 13.147 da Impugnação

“33. A falta de MPF específico não é a única nulidade que está a macular o A.I. Com efeito, por se tratar de acusação de cometimento de ato ilícito doloso, necessário se faz (I) a especificação da conduta dolosa ilícita supostamente cometida pelo Impugnante e, principalmente, (II) sua efetiva comprovação, ambos requisitos ignorados pela fiscalização.”

Fls. 13.148

“34. Isso porque, a responsabilidade de terceiros por cometimento de ato ilícito é pessoal, própria do agente que pratica a conduta tida por infracionária (...).

[...]

35. Com base no artigo utilizado pela fiscalização, o Impugnante somente poderia ser responsabilizado pelos créditos tributários constituídos no AI relativamente à operação decorrente do(s) ato(s) que efetivamente praticou, sendo imprescindível a comprovação do nexo de causalidade entre a conduta desta pessoa física e a origem do crédito tributário constituído, e, ainda, ser comprovado o dolo.”

Fls. 13.152

“48. Inexistindo, nos autos, a especificação da conduta que o Impugnante teria praticado, e a comprovação cabal do seu intuito doloso de infringir a lei, patente a insubsistência do A.I.”

(ii) Tópico IV.2.1. Da Ofensa ao Art. 142 do Código Tributário Nacional (fls. 13.152/13.156)

Fls. 13.153/13.154

“54. Observe-se a discrepância na situação apresentada pelo Impugnante: (a) de um lado, foi incluído no polo passivo de um auto de infração com mais de 12.000 páginas, (b) de outro, não há uma linha sequer, nas milhares de folhas dos autos, em que se verifique ter havido a apuração da sua efetiva responsabilidade.

55. Tal fato evidencia flagrante ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (...).

56. Conforme se observa, o comando legal é imperativo ao determinar a correta identificação do sujeito passivo na constituição do crédito tributário – atividade essa, diga-se, privativa da autoridade administrativa –, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção simples.”

(iii) *Tópico IV.2.2.1. Da inexistência de Solidariedade Por “Interesse Comum” (Art. 124, I, CTN)* (fls. 13.159/13.162)

Fls. 13.160

“72. No caso em tela, portanto, inexistente a hipótese de responsabilidade solidária, nos termos previstos no art. 124, I, do CTN.

73. Em primeiro lugar, porque o fato de o Impugnante ter sido, à época dos fatos, sócio da empresa “Tinto Holding Ltda.” não foi erigido pelo legislador como hipótese de solidariedade. De fato, o requisito exigido pela legislação restringe-se ao fato de haver interesse (jurídico) comum, ou seja, realização do fato gerador do tributo (ou por expressa determinação legal), conforme demonstrado acima.

74. Em segundo lugar, porque as justificativas apresentadas relevavam, quando muito, interesse econômico, mas nunca interesse jurídico no fato gerador, que se traduz na realização direta do tipo tributário.”

Fls. 13.162

“80. Não existe, portanto, responsabilidade solidária do art. 124, I, do CTN, no caso dos autos, uma vez que ausente o interesse comum jurídico necessário à configuração da hipótese de solidariedade, devendo ser o Impugnante excluído do polo passivo do débito.”

(iv) *Tópico IV.2.2.2 – Da Não Ocorrência da Hipótese do Artigo 135 do CTN – Responsabilidade de Terceiros* (fls. 13.163/13.173)

Fls. 13.163/13.164

“83. Entretanto, no caso em tela, não é possível a inclusão do Impugnante no polo passivo da exigência fiscal.

84. Isso porque, para o enquadramento da hipótese prevista no referido art. 135, seria necessária a comprovação (I) da efetiva realização (prática) do ato infracionário e (II) do dolo na conduta e não o simples inadimplemento da obrigação tributária.

85. Esse é, inclusive, o teor da Súmula nº 430 do E.STJ (“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”).

86. Ademais, em função de a responsabilidade de terceiros possuir natureza pessoal, é imprescindível a identificação do agente praticante da conduta (contrária à lei, com excesso de poderes etc), não atingindo, sobremaneira, todos os sócios ou administradores de uma pessoa jurídica, indistintamente, como quer fazer prevalecer a autoridade autuante.”

Fls. 13.165

“90. Assim, não é jurídica e faticamente possível acusar de modo aleatório o Impugnante – e muito menos presumir que tenha praticado qualquer ato ilícito, pelo simples fato de ter, à época dos fatos, poderes para praticar atos de gerência da sociedade empresária (docs. 03 e 04). Há, reitere-se, exigência legal e constitucional de que a conduta seja individualizada e devidamente comprovada.”

(v) *Tópico IV.3.1. Da impossibilidade de Responsabilização do Impugnante pelas Infrações “0001, 0003 e 0004” – Ausência de Acusação de Dolo, Fraude ou Simulação* (fls. 13.170/13.173)

Fls. 13.170

“99. *Ad argumentandum tantum*, na hipótese de ser mantida a responsabilização do Impugnante, certo é que deverá ser promovida a sua exclusão do polo passivo com relação às infrações “0001, 0003 e 0004.”

Fls. 13.172

“101. Conforme se observa, apenas com relação à infração “0002” é que foi imputada a prática de condutas dolosas de infringência à lei, de modo que – para esta única infração – a empresa foi apenada com multa qualificada de 150%.

102. Ocorre, entretanto, que ao (equivocadamente) imputar ao Impugnante a responsabilidade pelos débitos (todos), por uma suposta ocorrência da hipótese do art. 135 do CTN, a fiscalização assim o fez com relação às quatro infrações!

103. É dizer, além da forma absurda com que lhe fora imputada a responsabilidade sem a comprovação da prática de qualquer ato doloso, o Impugnante ainda foi responsabilizado por supostas infrações cometidas (no entender do fisco) sem dolo, fraude ou simulação!

104. Ora, se a responsabilidade foi atribuída ao Impugnante com base no art. 135 do Código Tributário Nacional, evidente que o crédito tributário deve, necessariamente, decorrer de uma conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

105. Em caso contrário, autorizar-se-ia a imputação de responsabilidade para todo e qualquer tipo de infração, ainda que ausente qualquer acusação de infringência à lei. Equivale dizer, estar-se-ia imputando responsabilidade a terceiros pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, prática esta vedada pela já citada Súmula 430 do E. STJ.”

(vi) *Tópico IV.3.2. Da Absoluta Impossibilidade de Exigência da Multa Qualificada do Impugnante* (fls. 13.173/13.174)

Fls. 13.173

“107. Por fim, e ainda que se pudesse admitir a responsabilização do Impugnante com relação à infração “0002”, certo é que a exigência da “multa qualificada”, no importe de 150%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, deverá ser afastada.

108. Isso porque, o tipo de penalidade culminada pelo referido dispositivo se caracteriza pela pessoalidade de sua imposição, ficando restrita ao âmbito da pessoa que praticou ou ato ilícito. De fato, a caracterização da conduta dolosa que justifica a majoração da multa depende essencialmente da ação ou omissão dos seus administradores.

109. Realmente, aplica-se, no caso, o princípio da personalização da pena, no sentido de que a penalidade não pode passar da pessoa do infrator.”

Ao apreciar a Impugnação apresentada, a Autoridade julgadora consignou, inclusive, que os responsáveis teriam alegado (i) *que houve ofensa ao artigo 142 do CTN por falha na identificação do sujeito passivo (responsável)*, bem como (ii) *que não era o caso de responsabilidade por interesse comum e nem por conduta dolosa, não comprovada nos autos*, e, ainda, (iii) *que a multa qualificada não deveria alcançá-los por aplicação do princípio da individualização da pena*.

Porém, ao decidir pela manutenção da responsabilidade de todos os impugnantes, a Autoridade acabou se utilizando das razões e fundamentos expostos no bojo de outra decisão que, a propósito, restou consignada no Acórdão nº 12-55.392, de sorte que a análise das alegações postas nos tópicos (i), (ii), (iii) e (iv), acima discriminadas, foi realizada de modo um tanto genérico, sem contar, ainda – o que é mais grave –, que as questões subsidiárias relativas à *impossibilidade de responsabilização dos impugnante pelas infrações nº “0001”, “0003” e “0004” por conta da ausência de acusação de dolo, fraude ou simulação e à absoluta impossibilidade de exigência da multa qualificada em relação aos responsáveis* acabaram não sendo sequer examinadas, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos. Outrossim, veja-se, ainda, que, à exceção das alegações relativas à ausência do MPF específico em relação a cada um dos responsáveis, não consta na ementa do Acórdão recorrido qualquer outra menção à matéria da responsabilidade em si:

Fls. 14.414/14.415 do Acórdão nº 12-64.534

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.”

Fls. 14.444/14.446

“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. 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 1255.392, 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.”

Pois bem. Reconheça-se, de logo, que a 8ª Turma da DRJ/RJ1 não apreciou as alegações postas pelos responsáveis em suas peculiaridades e especificidades, haja vista que, ao se utilizar das razões erigidas no corpo do Acórdão nº 12-55.392, acabou tratando-as de forma um tanto genérica. Mas, a despeito de se considerar que as respectivas alegações acerca (i) da ausência de especificação e de prova das condutas infratoras, (ii) da ofensa ao artigo 142 do CTN, (iii) da inexistência de solidariedade por “interesse comum” e (iv) da não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN foram enfrentadas, ainda que de forma genérica, decerto que, ao contrário, as demais alegações subsidiárias relativas à (i) impossibilidade de responsabilização em relação às infrações 0001, 0003 e 0003 por ausência de dolo, fraude ou simulação e à (ii)

impossibilidade de exigência de multa qualificada dos responsáveis por aplicação do princípio da personalização da pena não foram, de fato, objeto de análise por parte da autoridade julgadora.

E não se diga que as questões levantadas pelos responsáveis em caráter subsidiário são irrelevantes ou não seriam capazes de infirmar e influenciar, em tese, a conclusão adotada pela Autoridade julgadora de piso e o próprio resultado do julgamento tal qual decidido, porque, como bem sabido, no mínimo, tanto a responsabilidade dos impugnantes poderia ser mantida em menor extensão apenas em relação à infração nº 0002, como, também, a multa qualificada objeto da referida infração nº 0002 poderia ter sido afastada em relação aos responsáveis à luz do princípio da personalização da pena. Tanto é assim o que o resultado do julgamento das Impugnações foi por maioria de votos, haja vista que o julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro acabou entendendo por dar provimento à impugnação quanto à infração nº 0002, bem assim quanto à multa qualificada e quanto à responsabilidade solidária dos impugnantes.

A título de ilustração, acrescente-se, ainda, que a matéria da *impossibilidade de aplicação da multa qualificada aos responsáveis à luz do princípio da pessoalidade da pena* não é nem de longe irrelevante, mas, sim, e ao revés, trata-se de temática cuja envergadura tem provocado intensos debates acadêmicos e tem sido objeto de pesquisas e artigos científicos dos mais sérios e comprometidos, podendo-se citar, aqui, como exemplo, o artigo científico que foi elaborado pelo ex-Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias em que sustenta a impossibilidade de transferência da multa qualificada a terceiros.

De acordo com Flávio Machado Vilhena Dias⁶,

Com relação à multa qualificada, esta dupla função da sanção tributária está claramente presente. Primeiramente, por ser relevante em termos quantitativos (a sua alíquota é bastante elevada, em comparação às demais multas previstas no ordenamento), a multa em questão inibe os contribuintes ou seus representantes de praticar o ilícito, uma vez que, caso sejam flagrados pela prática de atos contrários ao Direito, terão que suportar o pagamento de quantias significativas.

Por outro lado, uma vez praticada a conduta ilícita e sendo aplicada a multa qualificada, esta assume a função punitiva. Ou seja, o agente será punido pelo Estado por praticar um ato contrário ao Direito. Não se pode olvidar, inclusive, que, além de “punir” o agente com aplicação de uma elevada alíquota, este mesmo agente estará sujeito às sanções penais aplicáveis à espécie, já que, como demonstrado, a multa qualificada se aproxima da sanção penal tipificada em norma específica.

Por ter esse nítido caráter punitivo ao agente que praticou o ato, seria aceitável a transferência da sanção para terceiro que não praticou nenhuma conduta infracional? A multa poderia ser suportada por pessoa estranha ou que não tenha cometido nenhum ilícito? Cremos que não!

O Código Tributário Nacional, ao tratar do tema da responsabilidade por infrações que decorram da necessidade de dolo específico, deixa claro que a responsabilidade é pessoal do agente: Veja-se, neste sentido, a redação do artigo 137, inciso III, do CTN:

[...]

Parece-nos claro, neste caso, que o legislador tributário encampou de forma expressa o princípio da culpabilidade do Direito Penal, princípio este que foi assegurado pelo

⁶ DIAS, Flávio Machado Vilhena. O Princípio da Pessoalidade da Pena e sua Aplicação na Imputação de Responsabilidade no que tange à Multa Qualificada, Prevista no Parágrafo 1º, Artigo 44, da Lei Federal nº 9.430/1996. In: Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 240, set. 2015, p. 84/86.

Poder Constituinte de 1988, nos termos do artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal.

E não poderia ser de outra maneira: se o agente praticou o ato de forma dolosa, com um objetivo específico, não poderia, um terceiro, que não praticou a conduta, ser responsabilizado e apenado por uma conduta que não cometeu.

No caso de aplicação da multa qualificada, que, ressalte-se, é sempre decorrente de um ilícito e exige, como demonstrado, um elemento subjetivo (doloso) para sua caracterização, não há que se falar em responsabilidade ou transferência para terceiros do ônus da sanção aplicada.

[...]

Portanto, no que tange à multa qualificada aplicada quando do cometimento de atos ilícitos, que estão tipificados em legislação penal, outra não pode ser a conclusão de que só o agente que praticou o ilícito é que poderá suportar o ônus da penalidade, não sendo permitida a transferência para terceiro que não tenha concorrido com a prática do ato contrário ao Direito.” (grifei).

Não pairam dúvidas de que as alegações lançadas pelos responsáveis, acima discriminadas, e as quais não restaram analisadas pela 8ª Turma da DRJ/RJ1, devem ser consideradas como argumentos que, em tese, poderiam influenciar no resultado do Acórdão nº 12-64.534. Tratam-se, a rigor, de argumentos que têm por objeto a eleição da sujeição passiva dos lançamentos aqui discutidos, que, enquanto tal, revela-se como um dos critérios essenciais do ato-norma de lançamento. Acaso a Autoridade julgadora tivesse efetivamente analisado os argumentos acima discriminados, decerto que, no mínimo, tanto a responsabilidade dos impugnantes poderia ser mantida em menor extensão apenas em relação à infração nº 0002, como, também, a multa qualificada objeto da referida infração nº 0002 poderia ter sido afastada em relação aos responsáveis à luz do princípio da personalização da pena.

Contudo, como se tratam de alegações que estão sendo novamente sustentadas pelos responsáveis em sede recursal, tem-se que esta E. Turma julgadora revisora não pode sequer conhecê-las e tampouco analisá-las, sob pena de violação aos princípios da não supressão de instâncias e do duplo grau de jurisdição. Por isso mesmo que a conclusão não pode ser outra senão pelo reconhecimento da nulidade do Acórdão nº 12-64.534 por preterição ao direito de defesa dos responsáveis, conforme estabelece o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, de modo que o processo deve ser devolvido à 8ª Turma da DRJ/RJ1 para que seja realizado um novo julgamento.

Em senda conclusiva, registre-se, a título de complementação, que, em 21/03/2017, essa E. 2ª Turma da 3ª Câmara apreciou os Recursos voluntários interpostos pela *Tinto Holding Ltda.* e pelos responsáveis nos autos do Processo Administrativo nº 15868.720153/2013-77 cuja discussão é idêntica à presente e tem por objeto a autuação relativa ao período de 2008, e, na oportunidade, acabou entendendo, à unanimidade, por declarar a nulidade do Acórdão recorrido nº 12-69.912, proferido pela 8ª Turma da DRJ, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

“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.”

Com base em tais razões, entendo por reconhecer, de ofício, e com fulcro no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, a nulidade do referido Acórdão nº 12-64.534, de modo que o processo deve ser devolvido à 8ª Turma da DRJ/RJ1 para que seja realizado um novo julgamento.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, entendo por reconhecer, de ofício, a nulidade do Acórdão nº 12-64.534 o qual foi proferido pela 8ª Turma da DRJ/RJ1, de modo que os autos devem retornar à Autoridade julgadora de piso para que profira uma nova decisão em que seja analisada todas as matérias suscitadas nas Impugnações tais quais apresentadas pela contribuinte e pelos responsáveis.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega