



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720154/2013-11
ACÓRDÃO	1202-002.126 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TINTO HOLDING LTDA MASSA FALIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO. HIPÓTESES.

Os arts. 59, incisos I e II, e 60 do Decreto 70.235/72 estabelecem que só são nulos os atos lavrados por pessoa/autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo comprovar seu direito a deduções e exclusões.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTS. 124, INCISO I, NA MODALIDADE 'ATO ILÍCITO' E 135 DO CTN. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS. PARTICIPAÇÃO NA INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Tanto a responsabilização pelo art. 124, inciso I, modalidade ato ilícito, quanto a decorrente do art. 135, ambos do CTN, dependem da individualização de condutas, ou seja, deve-se comprovar que o responsabilizado concorreu para a prática da infração complementar, que não se confunde com o inadimplemento de tributo devido.

RETROATIVIDADE. MULTA QUALIFICADA APLICADA NO PERCENTUAL DE 150%

As multas qualificadas aplicadas antes do advento da Lei nº 14.689/2023 devem ser reduzidas para o percentual de 100%, nos termos do que estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação.

1 AUDITORIA

Trata-se dos Autos de Infração de fls. 12.256-12.277, por meio dos quais são exigidos, para o 4º trimestre do ano-calendário 2009, R\$ 237.822.627,97 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), R\$ 85.824.881,73 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

A Auditoria aponta as seguintes infrações:

Auto de Infração de IRPJ

Infração	Descrição	Valor (R\$)	Multa (%)
0001	Despesas não comprovadas.	8.878.599,13	75,00
0002	Comprovação inidônea de despesas.	943.265.857,72	150,00
0003	Exclusões indevidas	288.725,26	75,00
0004	Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral	209.321,45	75,00

Auto de Infração de CSLL

Infração	Descrição	Valor (R\$)	Multa (%)
0001	Custos/ Despesas operacionais/ Encargos não comprovados.	8.878.599,13	75,00
0002	Custos/ Despesas operacionais/ Encargos - Inidôneas.	943.265.857,72	150,00
0003	Exclusões indevidas	1.256.018,76	75,00
0004	Compensação indevida de base de cálculos negativa da atividade geral com resultado da atividade geral	209.321,45	75,00

Foram arrolados como sujeitos passivos solidários (fls. 12.356-12.365):

NI	Nome
01.523.814/0001-73	HEBER PARTICIPACOES S. A. EM RECUPERACAO JUDICIAL
001.854.238-76	FERNANDO ANTONIO BERTIN
711.616.358-15	JOAO BERTIN FILHO
250.015.238-34	NATALINO BERTIN
269.958.678-15	REINALDO BERTIN
015.751.668-79	SILMAR ROBERTO BERTIN

No Termo de Verificação de Infração Fiscal, a Auditoria aponta as seguintes infrações para IRPJ e CSLL no 4º trimestre de 2009 (fls. 12.283-12.286):

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 conseqüentemente 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 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. 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\$ 1.256.018,76. 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;

2 IMPUGNAÇÃO DE TINTO HOLDING LTDA.

Tinto Holding Ltda., doravante Tinto, foi intimada do lançamento em 20/06/2013 (fl. 12.381) e, em 19/07/2013 (fl. 13.132), interpôs Impugnação, acrescentando, em síntese, o que segue:

- A Fiscalização trabalhou com a premissa de que a conferência de capital realizada pela Tinto, em outubro de 2007, na Bertin S. A., CNPJ nº 09.112.489/0001-68, seria na verdade uma cisão, de modo que esta empresa seria supostamente devedora solidária dos débitos fiscais da Tinto, originados antes da conferência de capital. Como a JBS S. A., CNPJ 02.916.265/0001-60, incorporou a Bertin S. A. em dezembro de 2009, também seria devedora solidária de eventuais débitos fiscais da Tinto, surgidos antes da data da conferência de capital na Bertin S.A., supostamente por força do art. 132 do CTN.
- O objetivo original da fiscalização era comprovar a responsabilidade tributária da JBS S. A. pelos débitos da Tinto. No curso das diligências, ter-se-ia verificado a ocorrência de transferências (de ativos, passivos, receitas e despesas) que, no entender da Fiscalização, seriam um “fato totalmente inusitado e irregular” (fl. 12.283). Um trabalho que teve por início a análise de uma suposta responsabilidade tributária terminou com a auditoria de uma das maiores operações de fusões e aquisições já ocorridas em território nacional, que ensejou o surgimento da maior empresa de processamento de carnes do mundo.
- Em que pese todo o trabalho fiscal, os autos de infração lavrados não podem prevalecer, pois decorrem da não compreensão da reestruturação ocorrida no período. Prova disso é que, na peça acusatória, há extenso arrazoado a respeito da questão da responsabilidade da JBS S. A., para, ao final, a Fiscalização reconhecer que tal matéria “não está relacionada com a exigência tributária ora formalizada” (fl. 12.320). Com efeito, não foram compreendidos os pagamentos e recebimentos efetuados por conta de uma ou outra empresa (denominados pela fiscalização de transferências de receitas e despesas), algo absolutamente corriqueiro e normal durante o processo de segregação de atividades empresariais, tampouco a troca de ativos ocorrida entre as referidas empresas, já no contexto de associação com o Grupo JBS, o que acarretou a vinda para a Tinto de parcela do ativo referente ao crédito prêmio de IPI, o qual foi posteriormente baixado (não tendo essa parcela qualquer relação com as exportações da Tinto).
- Todas estas operações foram exaustivamente analisadas e aprovadas pelo mercado como um todo (que acompanhou com uma “lupa” a criação da maior empresa de processamento de carnes do mundo); pela imprensa especializada; pela Câmara dos Deputados - que determinou a criação de uma Subcomissão Permanente para Acompanhar o Processo de Fusão

entre JBS e Bertin; pelo BNDES - que possuía investimento relevante na antiga Bertin S. A. e na JBS S. A.; e pelo CADE.

A Tinto faz uma descrição da reestruturação ocorrida entre 2007 e 2009, que culminou com a associação do Grupo Bertin com o Grupo JBS e a criação da maior empresa de processamento de carnes do mundo, conforme segue:

- A Tinto é uma empresa holding do Grupo Bertin, fundado em 1977, que atua em diversos setores, tais como agropecuária, infraestrutura, energia, cosméticos e hotelaria. Como forma de se preparar para novos desafios que certamente surgiriam com a crise financeira mundial de 2007-2009, a Tinto efetuou grande capitalização de bens na Bertin S. A. O motor dessa capitalização de bens foi o de segregar as atividades do agronegócio. Reflexo desta busca de segregação de atividades foi que, já em 2008, o BNDESPAR subscreveu e integralizou ações na antiga Bertin S. A. em montante superior a 1 bilhão de reais. E foi neste cenário que a Tinto precisava adotar os procedimentos pertinentes para operacionalizar a efetiva segregação das atividades que foram repassadas para a antiga Bertin S. A. E foi neste contexto que se fizeram necessários os pagamentos e recebimentos efetuados pela Tinto e pela Bertin S. A. por conta de uma ou outra empresa (denominadas pela Fiscalização de transferências de receitas e despesas), que causaram estranheza à Fiscalização.
- A título exemplificativo, durante o processo de segregação, a Bertin S. A. efetuava determinada venda para determinado cliente. Contudo, nos cadastros do cliente, ainda não constavam os dados da Bertin S. A., mas apenas os da Tinto. Por esse motivo, o cliente efetuava o pagamento da venda para a Tinto, que repassava os valores à Bertin S. A., sendo que, para a formalização dos respectivos lançamentos contábeis, era utilizada a conta “C/C Coligadas e Controladas” (fl. 12.292). Nada de anormal e inusitado. Ao contrário, não há outra forma de agir enquanto não ocorrer a efetiva segregação das atividades, com a devida atualização de todos os cadastros pertinentes.
- Em 2009, o Grupo Bertin e o Grupo JBS intensificaram as negociações acerca de eventual associação de determinadas atividades. A partir de setembro daquele ano, a combinação de negócios que se discutia era a incorporação da antiga Bertin S. A. pela JBS S. A. com a entrega de ações da nova holding do Grupo JBS para o Grupo Bertin. Neste contexto, a Tinto alienou para a antiga Bertin S. A. as unidades de negócio Pirapozinho e Biodiesel, mediante o recebimento de outros ativo então detidos pela Bertin S. A. Sobre esta etapa da reestruturação, é importante esclarecer que, ao contrário do consignado pela Fiscalização, aquelas unidades não foram alienadas pela Tinto “diretamente para a JBS S. A. em troca de mais ações da J&F Participações S/A” (fl. 12.315). Como visto, a

alienação em questão ocorreu, primeiramente, para a antiga Bertin S. A., que entregou, como parcela do pagamento, ativos por ela detidos (Crédito prêmio de IPI).

- A glosa perpetrada pela Fiscalização da baixa do ativo de crédito prêmio de IPI efetuada pela Tinto decorreu, em essência, do fato de que, na ótica da Fiscalização, o crédito prêmio de IPI seria inexistente, pois a Tinto não teria efetuado vendas (exportações), em 2008 e 2009, aptas a suportar o surgimento do referido crédito prêmio de IPI. A não ser pelas Autoridades Fiscais autuantes, que vislumbraram a prática de atos simulados e fraudulentos, todos os demais agentes que se debruçaram sobre o caso (BNDES, mercado, Câmara dos Deputados, CADE), renderam homenagens ao feito empresarial em questão.

Na seção referente a violação do art. 142 do CTN, a Tinto faz inicialmente críticas à Fiscalização, mencionando, por exemplo, que todas as informações e documentos colhidas nas diligências foram juntados aos autos “ainda que não vinculados às acusações fiscais imputadas à Impugnante e ao período autuado (4º trimestre de 2009)” (fl. 12.421), o que teria prejudicado o seu direito de defesa; a correta compreensão dos fatos; e a certeza e liquidez do crédito tributário constituído. A juntada de documentos supostamente impertinentes teria violado os art. 25 e 38, § 1º, do Decreto nº 7.574/2011, bem como o art. 2º da Lei nº 9.784/99. Em seguida, a Tinto acrescenta que:

- As acusações fiscais nº 0001, 0002 e 0003 não foram motivadas de modo adequado e específico, de maneira que os autos de infração devem ser cancelados por violação ao art. 142 do CTN. A falta de aprofundamento do trabalho fiscal quanto à ocorrência do fato gerador e à identificação da matéria tributável torna o lançamento fiscal manifestamente insubsistente.
- Quanto à infração 0002 (glosa da exclusão da perda tributária), a Tinto comprovou durante a fiscalização que, em 30/09/2009, a conta contábil nº 12110000004 (crédito prêmio de IPI) tinha saldo devedor de R\$ 311.807.324,41. Em 31/12/2009, foi feito lançamento contábil a débito da mesma conta, no valor de R\$ 760.508.125,90, com o histórico “Transf. Crédito - Recebimento Biod. Pirapozinho” (fls. 175-179). As autoridades fiscais consignaram que a referida conta teria sido ficticiamente criada, pois o crédito prêmio do IPI fora extinto em 1983; e a Tinto não tivera exportações nos anos de 2008 e 2009. Olvidaram as autoridades administrativas que, à época do registro contábil, inexistia decisão definitiva do STF quanto à vigência do crédito prêmio de IPI (posteriormente se decidiu que a extinção ocorreu em 1990).
- O saldo devedor de R\$ 311.807.325,41 “tinha por fundamento créditos extemporâneos apurados pela Impugnante relativamente às exportações realizadas nos anos-calendário de 2005 e 2006” (fl. 12.429) (doc. 10). Por

sua vez, o lançamento a débito de R\$ 760.508. 152,90 “tinha por fundamento transferência de ativo em função da alienação, pela Impugnante, de unidades de negócio de sua titularidade (Pirapozinho e Biodiesel)” (fl. 12.429). Assim, as premissas fáticas adotadas no lançamento não se aplicam ao caso concreto, de modo que a exigência fiscal relativa à infração 0002 deve ser cancelada por insubsistência e violação ao art. 142 do CTN. Como a Fiscalização não analisou “os efetivos e reais fundamentos do registro contábil do Ativo de “Crédito-Prêmio de IPI” (crédito extemporâneos e transferências de ativo), não há motivação adequada e precisa para subsidiar a alegação de que o referido ativo não existia, de modo que os lançamentos estão pautados em mera presunção simples, o que não pode ser admitido” (fls. 12.431-12.432). De forma “cômuda e simplista, presumiu-se que o Ativo de “Crédito-Prêmio de IPI”, no valor de R\$ 760. 508.152,90 não existiria, desconsiderando por completo o negócio subjacente (alienação de estabelecimento) e, assim, evidenciando a precariedade e a fragilidade do trabalho fiscal” (fl. 12.435).

- Quanto às infrações 0001 e 0003 (glosa de despesas não comprovadas), a Tinto informou que “na fase de transição e conclusão da Associação com a JBS (2007 a 2009), realizou transferências de ativos e passivos com a Bertin S. A.” (fl. 12.437).
- A Fiscalização compareceu ao estabelecimento da JBS e constatou a existência de caixas com documentos da Tinto, da Bertin S. A. e da própria JBS (fl. 4.500), de modo que deveria ter aprofundado o trabalho fiscal. A despeito da lavratura do auto de embargo à fiscalização, o CTN e o RIR/99 estabelecem prerrogativas das Autoridades Administrativas de obterem os documentos necessários para a comprovação do ilícito tributário mediante coerção, até mesmo com o apoio policial.

A partir desse ponto, a Tinto afirma que “passará a tratar do mérito propriamente dito (...), dedicando-se maior atenção à Infração Fiscal nº 0002, a qual, além de corresponder à maior parcela dos valores autuados, também foi o ponto em que (...) teriam sido praticados atos simulados e fraudulentos” (fl. 12.439), com imposição de multa de 150%.

- O saldo contábil do ativo “crédito prêmio de IPI - imposto a recuperar” era composto de uma primeira parcela, de R\$ 311.807.325,41, correspondente a exportações próprias, registradas extemporaneamente no final de 2008 e nos primeiros trimestres de 2009; e de uma segunda parcela, de R\$ 760.508.152,95, decorrente da alienação das unidades de negócio Pirapozinho e Biodiesel. Constata-se o vício do lançamento, pois a Fiscalização tratou todo o crédito registrado como se decorresse de exportações realizadas pela Tinto. Os fundamentos invocados pela

Fiscalização (extinção do crédito prêmio em 1983 e inexistência de exportações) não podem prevalecer, como se passa a demonstrar.

Crédito Prêmio de IPI decorrente de Exportações Próprias. A Tinto faz um resumo histórico sobre o crédito prêmio de IPI, mencionando a legislação que o instituiu e a polêmica acerca de sua extinção. Menciona que contratou consultoria tributária no começo de 2009 “para análise, apuração e revisão do crédito prêmio a que faria jus” (fl. 12.450). Desse trabalho originou-se “Relatório (doc. 10) apontando os valores que a Impugnante teria direito a título de crédito prêmio de IPI” (fl. 12.450). Além disso, considerando manifestações favoráveis da doutrina, do Senado Federal e do STF, “passou a registrar, contabilmente, o ativo decorrente do crédito prêmio de IPI, identificados pela fiscalização às fls. 12.302/12.303, no valor total de R\$ 311.807.325,41” (fl. 12.451).

No momento de registro do ativo (final de 2008 e primeiros trimestres de 2009) inexistia decisão determinando que o crédito fora extinto em 1983. Pelo contrário, o posicionamento de STJ era de que o benefício fora extinto em 1990, mas essas decisões estavam sendo suspensas pelo STF. Posteriormente, quando este veio a julgar em definitivo a matéria, o que justificou a baixa do ativo, não prevaleceu o entendimento de que o benefício teria sido extinto em 1983.

- Quanto à alegação de que não teria havido exportações no período fiscalizado (2008 e 2009) deixou a Fiscalização de considerar que o crédito ativado decorria de exportações realizadas nos 5 anos anteriores (2003 a 2007). São juntados aos autos os “balancetes dos anos de 2003 a 2007, demonstrando a existência de exportações no período (doc. 11)” (fl. 12.453). Esclarece que “não fez o registro dos referidos créditos de IPI no RAIPI, como questionado pela fiscalização, pois, no momento da ativação do crédito, ainda não havia se decidido pela melhor forma de fruição do benefício” (fl. 12.454) (compensação ou ressarcimento).
- Crédito prêmio de IPI decorrente de transferência da antiga Bertin S.A. Decorre de transferência recebida da antiga Bertin S.A. como meio de quitação dos ativos alienados pela Tinto (Pirapozinho e Biodiesel) para a própria Bertin S.A. Vale dizer, não guarda relação alguma com os termos da acusação fiscal original, no sentido de que a Tinto não teria comprovado a ocorrência de exportações para justificar o crédito prêmio de IPI.
- O fundamento e a origem do valor ativado já constavam do próprio lançamento contábil da operação, qual seja, “TRANS. CRÉDITO - RECEBIMENTO BIOD. PIRAPOZINHO” (fl. 12.303). Ao contrário do consignado pela Fiscalização, a Tinto não recebeu ações da J&F Participações, holding familiar do Grupo JBS, como pagamento pela alienação da Pirapozinho e da Biodiesel, uma vez que estas unidades de negócio foram, primeiramente, alienadas para a antiga Bertin S.A.

- Nos termos dos art. 923 e 924 do RIR/99, a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte, e cabe à autoridade administrativa afastar essa presunção. Assim, caso houvesse qualquer suspeita ou dúvida, deveria a Fiscalização aprofundar essa questão e não simplesmente ignorá-la.
- A legislação aplicável ao crédito prêmio de IPI expressamente autoriza a transferência de créditos (DL 491/69, regulamentado pelo Decreto nº 64.833/69).
- Baixa do crédito prêmio de IPI. Até o momento, a Tinto demonstrou a origem e a legitimidade do ativo referente ao crédito prêmio de IPI. O objetivo maior destas demonstrações é afastar a premissa utilizada pela Fiscalização para supostamente justificar a glosa das despesas com a baixa dos referidos ativos. Comprovada a existência do ativo, cai por terra a glosa das despesas, o que, por si só, já seria suficiente para o cancelamento dos autos de infração.
- De toda forma, cabe contextualizar a baixa efetuada em dezembro de 2009. O contexto que, no início de 2009, justificava o registro do referido crédito (opinião doutrinária; Resolução nº 71/05 do Senado Federal, liminares do STF) sofreu reviravolta em meados de 2009. Com efeito, em 2009, o STF (RE nº 561.485) decidiu que o crédito prêmio de IPI teria sido extinto em 1990. Por força deste julgamento, não restou alternativa a não ser efetuar a baixa -- o Acórdão foi publicado em 26/02/2010.
- Sensível à derrota dos contribuintes perante o Supremo, o Governo Federal publicou a MP nº 470, em outubro de 2009, concedendo vantagens e benefícios para liquidação dos débitos fiscais decorrentes da utilização do crédito prêmio de IPI. Neste cenário, a única alternativa é a baixa do ativo em contrapartida à conta de despesas do exercício.
- Além disso, quando do referido julgamento do STF, a Tinto já se encontrava em estágio avançado de negociação com o Grupo JBS, o que a impedia de desfazer o acerto referente à transferência da Pirapozinho e da Biodiesel para a Bertin S.A., para posterior incorporação pela JBS S.A.
- A perda foi concreta e efetivamente reduziu o resultado do período, sendo “sentida” pelos acionistas, mediante diminuição do lucro passível de distribuição. Como visto, ao contrário do consignado pela Fiscalização, não se trata de perdas artificiais ou simuladas.
- Insubsistência da multa qualificada. Na suposta infração fiscal 0002, as autoridades administrativas aplicaram a multa qualificada de 150%, ao argumento de que a Tinto teria “cometido fraude contábil com a criação de contas (crédito prêmio de IPI e perdas tributárias) com despesas indevidas (IRPJ e CSLL) com evidente intuito de fraudes o pagamento dos tributos devidos” (fl. 44 do TVF).

- Contudo, como cabalmente demonstrado, o registro contábil do crédito prêmio de IPI teve fundamento e substância. Além disso, as autoridades administrativas desconsideraram que toda a operação de associação entre os Grupos Bertin e JBS foi amplamente divulgada na imprensa, acompanhada pelos analistas do mercado, submetida ao crivo de comissão permanente da Câmara dos Deputados e à aprovação do Cade. A operação teve ainda a participação direta e apoio do BNDES, que, na qualidade de acionista, inclusive com representante no Conselho de Administração da Bertin S.A., acompanhou cada etapa da associação. Não é crível que todos eles tenham feito “vista grossa” para a suposta fraude contábil de R\$ 1 bilhão.
- Mostra-se, por certo, que a questão fundamental da acusação fiscal não é, propriamente, a suposta “fraude contábil”, mas a mera divergência de interpretação quanto à possibilidade de exclusão da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

A Tinto cita doutrina, jurisprudência e legislação para defender que não cabe a qualificação da multa em casos de divergência de interpretação, para concluir que a qualificação de penalidade deve ser afastada.

- Recomposição da verdade material. Na remota hipótese de se concluir ter havido fraude/simulação, há uma razão adicional para se julgar improcedente o lançamento. Nos casos em que se conclui ter havido operação não oponível ao Fisco, impõe-se a recomposição da verdade material. Pela simulação imputada à Tinto, consideram-se como não ocorridos os atos praticados. Se os atos são simulados (como são na visão dos agentes autuantes), então jamais existiria a receita decorrente da alienação de Pirapozinho e Biodiesel.
- Se, pela alegada “simulação”, não teria havido o “real” recebimento dos ativos transferidos pela antiga Bertin S.A. (créditos prêmio de IPI), cuja baixa não foi admitida pela Fiscalização, então também não teria havido “os lançamentos de venda de imobilizados na conta Venda de Ativos nº 912010000010115 (créditos) que é conta de receitas” (fl. 12.303). É ilógico e injustificável que as autoridades administrativas entendam que o valor recebido pela venda seja inexistente, pois decorrente de operação simulada, mas admitam a tributação das receitas de venda.
- Se não for efetuada a devida recomposição da verdade material, não a não tributação das receitas de venda, estar-se-ia avançando sobre o patrimônio da Tinto, mediante tributação de um não lucro, violando-se os princípios do não confisco e da capacidade contributiva.
- Sendo assim, na remota hipótese de se concluir que haveria prática de atos simulados (ou fraudulentos), a consequência lógica desse entendimento é que as receitas auferidas (fl. 12.303) também seriam

inexistentes, o que, do mesmo modo, ensejaria o cancelamento da autuação.

- Infrações fiscais 0001 e 0003 - Glosa de despesas não comprovadas. Na fase de segregação de atividades da Tinto e da antiga Bertin S.A., e na preparação para a associação entre os grupos Bertin e JBS, a Tinto e a Bertin S.A. realizaram pagamentos e recebimentos por conta de uma ou outra empresa (denominadas transferências pela Fiscalização), justamente em função das atividades empresariais que não podiam aguardar atualizações cadastrais. Nas negociações para a associação, a antiga Bertin S.A. foi incorporada pela JBS S.A. em 2009, de modo que diversos documentos fiscais relacionados às referidas transferências estão na posse da JBS S.A. e, por esse motivo, não foram apresentados no curso da fiscalização. As próprias autoridades administrativas constataram a existência de caixas de documentos da Tinto, da antiga Bertin S.A. e da JBS S.A. quando compareceram a estabelecimento desta (fl. 4.500), de modo que deveriam ter aprofundado o trabalho fiscal, tendo em vista os fortes indícios da existência de documentos comprobatórios das citadas transferências, bem como das despesas incorridas. A despeito da lavratura do auto de embargo, o art. 200 do CTN e o art. 920 do RIR/99 garantem a prerrogativa das autoridades administrativas de obterem documentos fiscais até mesmo com apoio policial.
- De toda forma, a Tinto conseguiu localizar os documentos comprobatórios de parcela substancial das despesas incorridas com leasing, registradas na conta nº 91104000001035, com devedores duvidosos, conta nº 911040000020604, e despesas com importações, conta nº 911040000010304, as quais foram glosadas indevidamente.
- Os comprovantes dos registros de operações financeiras (doc. 12) evidenciam despesas registradas na conta nº 911040000010351. São despesas relacionadas a arrendamento de “aeronaves”, imprescindíveis para o desenvolvimento das suas atividades empresariais. Com relação à conta nº 911040000020604 (despesas com devedores duvidosos), apresenta-se o mapa de controle gerencial e financeiro da baixa dos títulos do cliente “Arantes Alimentos Ltda.”, tendo em vista a ausência de liquidação (doc. 13). A referida pessoa jurídica, pediu recuperação judicial em janeiro de 2009, e os títulos foram baixados contabilmente em novembro do mesmo ano. Quanto às despesas registradas na conta nº 911040000010304 (despesas com importações), apresenta-se comprovante de pagamento de despachante aduaneiro (doc. 14).
- A Tinto permanecerá envidando esforços para a obtenção dos documentos necessários à comprovação da demais despesas.
- Infração fiscal 0004 - Caracterização de prejudicialidade. Na remota hipótese de não ser reconhecida a improcedência do lançamento, deverá

ser determinado o sobrestamento do presente feito até o julgamento definitivo do PA n° 15868.720069/2013-53.

- A Tinto também foi acusada de ter efetuado, no 4º trimestre de 2009, compensações indevidas de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL. Em função das infrações apuradas relativamente aos três primeiros trimestres de 2009, os saldos das bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL teriam sido integralmente consumidos para efeito de apuração dos créditos tributários constituídos de IRPJ e CSLL pelos autos de infração que deram origem ao referido PA. Contudo, estes autos de infração foram integralmente contestados, de modo que a glosa dos saldos não é definitiva. É evidente que a manutenção da “infração 0004” está condicionada à decisão final na PA n° 15868.720069/2013-53. Se aqueles autos foram cancelados, deverá também ser cancelada a “infração 0004”.
- Caracterizada a prejudicialidade, o julgamento deve ser sobrestado até decisão definitiva no PA n° 15868.720069/2013-53, consoante art. 265, inciso IV, alínea “a”, do CPC.
- Não incidência de juros de mora sobre multa de ofício. Na remota hipótese de ser mantido o lançamento, a Tinto se insurge contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, por inexistir amparo legal. A autorização legal para cobrança de juros moratórios está prevista no art. 161 do CTN, o qual, em cotejo com os art. 113 e 119 do CTN, só autoriza a cobrança dos juros de mora sobre valores decorrentes de obrigação principal não pagos no vencimento. Assim, não tem fundamento legal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.
- Ademais, admitir tal cobrança seria impingir irremediável contradição aos próprios termos do art. 161 do CTN, pois este dispositivo resguarda a imposição de penalidades cabíveis sobre o crédito inadimplido. Certamente tal penalidade é a própria multa de ofício, de modo que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirão os juros de mora e as penalidades cabíveis.
- Por fim, cumpre ressaltar que a única interpretação possível do art. 61 da Lei n° 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência dos juros somente sobre tributos e contribuições, e não sobre a multa, até porque o referido artigo está a disciplinar os acréscimos sobre débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

Ao longo da exposição, a Interessada cita legislação, doutrina e jurisprudência.

Pede, em síntese, sobrestamento do feito até o julgamento definitivo do PA n° 15868.720069/2013-53; ou subsidiariamente o cancelamento integral dos lançamentos.

Requer intimação das sessões de julgamento, para que possa exercer o direito a contraditório e ampla defesa, inclusive defesa oral das razões e apresentação de esclarecimentos de fato.

Os demais sujeitos passivos também apresentaram impugnações.

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem manter a autuação, afastando a responsabilidade tributária atribuída aos Srs. Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho e Fernando Antonio Bertin, além da pessoa jurídica Heber Participações S.A. em recuperação judicial.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, deve ser conhecido.

1 RECURSO VOLUNTÁRIO

1.1 DELIMITAÇÃO DA LIDE

De início, deve-se recordar que as autuações objeto do presente processo foram motivadas por quatro infrações à legislação do IRPJ e CSLL: (i) despesas não comprovadas; (ii) comprovação inidônea de perdas com créditos tributários com créditos prêmio de IPI; (iii) exclusões indevidas; e (iv) glosa de compensação de prejuízo fiscal.

Relativamente à quarta infração, verifica-se que o presente processo chegou a ser sobrestado para aguardar o julgamento do processo sob nº 15868.720069/2013-53, no qual se discutiam as autuações que reduziram os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Ocorre que o referido processo administrativo teve decisão desfavorável à Recorrente, com trânsito em julgado administrativo.

Por essa razão, a Recorrente não se insurgiu contra a parcela do lançamento que tratou da glosa de compensação de prejuízo fiscal de base de cálculo negativa de CSLL.

As outras três infrações são questionadas pela Recorrente. Na verdade, a Recorrente pleiteia a nulidade das autuações, mas seus argumentos, conforme se analisará a seguir, confundem-se com o mérito da controvérsia. Seja como for, passa-se a analisar as razões recursais.

1.2 NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O presente processo administrativo já foi pautado para julgamento neste Conselho. Em duas ocasiões, o julgamento foi convertido em diligência para adoção de providências relacionadas à vinculação entre o presente processo e o processo sob nº 15868.720069/2013-53.

Mais recentemente, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara desta 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o acórdão nº 1302-006.859, que determinou a anulação do primeiro acórdão de impugnação proferido nos autos do presente processo, determinando que um novo julgamento com análise de todas as razões de defesa apresentadas pelos Recorrentes.

O Ilmo. Relator do referido acórdão consignou em seu voto que:

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.

Está claro a partir da leitura do acórdão que o referido trecho se refere à necessidade de análise do argumento apresentado pela Recorrente, que não havia sido apreciado em primeira instância. No entanto, a Recorrente faz uma leitura equivocada do excerto transcrito acima, uma vez que afirma que este Conselho teria reconhecido que o Auto de Infração poderia conter vícios materiais. Não foi isso o que ocorreu.

A 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara desta 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheceu a nulidade do acórdão de impugnação por não ter analisado argumentos e provas apresentados pelos então Recorrentes. No entanto, o acórdão não adentrou na análise de tais argumentos e não reconheceu a nulidade por vício matéria. Este Conselho, simplesmente, determinou a anulação do acórdão recorrido por ter sido proferido com cerceamento de direito de defesa e o retorno dos autos do presente processo para a DRJ para que fosse proferida uma nova decisão.

Dessa forma é descabida a alegação da Recorrente de que a nulidade do auto de infração por vício material implicaria no necessário reconhecimento da extinção do crédito tributário pela decadência, porque os autos de infração não foram anulados.

A Recorrente alega, em preliminar, a nulidade dos lançamentos por afronta ao art. 142 do CTN, ao argumento de que “o lançamento fora instruído com diversos documentos que não guardam qualquer correspondência com os créditos constituídos, prejudicando sobremaneira

o direito de defesa, a certeza e liquidez dos créditos e demonstrando, acima de tudo, que a Autoridade Fiscal não compreendeu a operação societária realizada entre a recorrente e a BERTIN S.A.”.

Em relação às Infrações nº 0001 e nº 0003, considera que a Administração Tributária tinha efetivo acesso tanto aos documentos da BERTIN S.A. quando da BRACOL HOLDING LTDA. – atual MASSA FALIDA DE TINTO LTDA. – correspondente ao período de fiscalização.

Alega que os documentos relativos às supostas infrações nº 0001 e nº 0003 foram possivelmente realocados para o estabelecimento da própria JBS S.A., evidenciando a impossibilidade da recorrente de apresentar os comprovantes que atestem a higidez e idoneidade das deduções e exclusões realizadas.

Afirma que juntou os documentos necessários que atestavam as despesas relacionadas com arrendamento de aeronaves; as despesas registradas com devedores duvidosos, onde se verifica o mapa de controle gerencial e financeiro da baixa dos títulos do então cliente ARANTES ALIMENTOS LTDA, bem como comprovou a higidez das despesas relativas aos pagamentos realizados ao despachante aduaneiro quando da realização de importações.

Aduz que tanto a Fiscalização quanto a DRJ não valoraram adequadamente os documentos apresentados, o que configura preterição ao direito de defesa.

Entendo que essas alegações não conduzem à nulidade do auto de infração nem do acórdão recorrido. O que se vê é a irresignação da Recorrente com o resultado do julgamento de sua impugnação. A verdade é que a DRJ analisou os argumentos e elementos de prova apresentados pela ora Recorrente, mas não o fez da forma que a Recorrente esperava. O acórdão e o Termo de Verificação estão adequadamente fundamentados, não havendo que se falar em vício de motivação do auto de infração por excesso de provas ou por falta de diligências.

Ao afirmar que a Autoridade Fiscal deveria ter analisado documentos que estavam “possivelmente realocados em outro estabelecimento da própria JBS”, a Recorrente ignora que a comprovação das despesas é ônus do contribuinte também ignora o fato de que foi intimada e reintimada a apresentar documentos e esclarecimentos, tendo sido, inclusive, lavrado auto de embargo à fiscalização quanto ao não atendimento das intimações.

Como se verá a seguir na análise do mérito, mesmo após a instauração do litígio com a impugnação, que dá início à fase do contraditório e ampla defesa no processo administrativo tributário, a Recorrente não comprovou as despesas e perdas deduzidas e excluídas na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Não há que se falar em nulidade por ofensa do art. 142 do Código Tributário Nacional, como pretende fazer crer a Recorrente. A Recorrente insiste que a Autoridade Fiscal deveria ter se aprofundado no trabalho de fiscalização, mas os autos de infração estão apoiados em robusto trabalho de fiscalização no qual ficam evidenciadas as infrações imputadas à Recorrente.

Não há, portanto, qualquer ofensa ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte no presente processo administrativo.

Em relação à Infração 0002, a Recorrente afirma que a Fiscalização e a DRJ teriam desconsiderados os documentos que, sempre segundo a Recorrente, teriam o condão de comprovar as perdas tributárias com créditos prêmio de IPI decorrentes de exportações ocorridas em 2005 e 2006 e transferência de ativo em função da alienação, pela recorrente, dos estabelecimentos de Biodiesel e Pirapozinho. Ocorre que a Fiscalização apreciou os documentos e concluiu, de maneira fundamentada, que os documentos apresentados não seriam capazes de comprovar as perdas alegadas pela Recorrente.

Ainda quanto à infração 0002, a Recorrente alega que a DRJ teria incorrido em inovação de critério jurídico, uma vez que reconheceu que a Recorrente realizou exportações nos anos-calendário de 2005 e 2006, mas consignou que as operações foram realizadas com produtos sujeitos à alíquota zero pela tabela TIPI, argumento que não teria sido utilizado pela Fiscalização.

Ocorre que a autuação recaiu sobre a ausência de comprovação das perdas tributárias, sendo evidente que o afastamento da glosa só é possível com a comprovação de tais perdas, o que entendeu a DRJ não ter ocorrido em sede de impugnação.

Por essas razões, entendo que as preliminares de nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido devem ser rejeitadas.

1.3 MÉRITO

Quanto ao mérito da exigência, a Recorrente não apresenta provas capazes de comprovar as deduções e exclusões por ela defendidas. Nos termos da faculdade prevista no art. 114, § 12, I, do RICARF e por concordar com os fundamentos expostos no acórdão de impugnação, adoto o seu coto condutor como razões de decidir.

INFRAÇÃO 0001

Nos Autos de Infração, a infração 0001 recebeu a seguinte descrição:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO COMPROVADAS Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e da planilha 45.

A Bracol Holding Ltda. (atual Tinto Holding Ltda.) foi intimada a apresentar uma amostragem documental que comprovassem algumas despesas operacionais (R\$ 8.840.562,71) 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.

Entretanto, na planilha 15 existem despesas (R\$ 38.036,42) que foram "criadas" em contrapartida a contas patrimoniais na Bertin S/A, que também não foram comprovadas documentalmente e que também estão sendo glosadas na Tinto, perfazendo um total de R\$ 8.878.599,13 de despesas não comprovadas. (fl. 12.259).

Noutro giro, na parte do TVF em que se trata especificamente da infração em tela (fls. 12.287 e segs.), os autuantes mencionam que a Tinto foi intimada a prestar informações acerca de despesas declaradas na Ficha 05A da DIPJ 2010, linha 32 (Outras Despesas Operacionais), que, para o 4º trimestre montavam R\$ 13.595.654,93.

Relata-se que, após resposta da Tinto, a Interessada foi intimada "a apresentar a documentação que deu suporte aos lançamentos selecionados "destacados" constantes das planilhas de nº 32 a 38" (fl. 12.291). As planilhas nº 32 a 38, com os destaques da Fiscalização, encontram-se às fls. 11.675-11.698, em anexo ao Termo da fl. 11.601, de 27/09/2012.

Sobre essas despesas destacadas, que somam R\$ 8.840.562,71, a Fiscalização afirma que:

6) Quanto a estas despesas até a presente data o contribuinte fiscalizado nada apresentou (lavramos outros Termos datados de 07/11/2012 e 27/12/2012), tendo sido inclusive lavrado Auto de Embaraço à Fiscalização (08/01/2013) devido à clara intenção procrastinatória do contribuinte fiscalizado quanto aos prazos solicitados. (fl. 12.291).

Em seguida, no TVF, a Fiscalização se refere à segunda parcela das despesas glosadas, no valor de R\$ 38.036,42:

7) A Tinto Holding Ltda. também escriturou despesas (R\$ 38.036,42) a partir de contas de ativos bancários da Bertin S/A, vide planilha 15, mas intimada não comprovou que tais despesas eram dedutíveis. Por isso foram glosadas e adicionadas ao resultado do 4º trimestre de 2009, vide planilha 45 que demonstra as alterações no IRPJ e na CSLL de todas essas infrações.

A planilha 15 (fl. 11.370) aponta despesas com leasing de R\$ 38.036,42 em 09/12/2009.

Observa-se que as despesas glosadas na infração 0001 foram adequadamente identificadas, o que permite aos Interessados exercer seu direito de defesa comprovando a existência e dedutibilidade dos gastos.

Acerca da infração 0001, a Tinto alegou que:

(I) Infração Fiscal nº 0001 (despesas não comprovadas): a fiscalização entendeu que a Impugnante não teria comprovado a existência das despesas referentes, basicamente, à conta de provisão de devedores duvidosos, despesas com leasing, com fretes sobre vendas, com marketing, com importação, festas e confraternizações. Além disso, neste item em

específico é que estão concentradas as denominadas transferências ocorridas entre a Impugnante e a antiga Bertin S.A., as quais não teriam sido comprovadas pela Impugnante. Em essência, o ponto relativo às referidas transferências também passa de mera questão de prova de despesas incorridas; (fl. 12.400).

92. Em que pese os autos possuírem mais de 12.000 folhas, certo é que, relativamente às acusações fiscais n.ºs "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 de CSLL (nessa parte) são insubsistentes 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". (fl. 12.424).

96. Como se verá a seguir, e a despeito das 12.000 folhas dos autos do processo administrativo, a motivação das autoridades administrativas não é adequada e suficiente para justificar os lançamentos relativos às acusações fiscais n.ºs "0001", "0002" e "0003" dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, não tendo havido, especificamente nesses casos, o necessário 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. (fl. 12.426).

126. Por sua vez, com relação às infrações "0001" e "0003" (glosa de despesas não comprovadas), a Impugnante informou no procedimento de fiscalização que, na fase de transição e conclusão da Associação com a JBS (2007 a 2009), realizou transferências de ativos e passivos com a Bertin S.A.

127. A Impugnante informou, ainda, que, em função da incorporação da antiga Bertin S.A., em 2009, pela JBS, diversos documentos fiscais relacionados às transferências de ativos e passivos, bem como às despesas incorridas no período, que poderiam esclarecer os questionamentos das autoridades administrativas, estavam na posse da "JBS".

(...)130. Diante de todo o exposto, e demonstrado que a fiscalização não aprofundou o trabalho fiscal relativamente às infrações "0001", "0002" e "0003", o que, aliás, era absolutamente necessário ante de provas concretas dos fatos imputados à Impugnante, dando origem a lançamentos absolutamente precários e pautados em mera presunção simples, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, os autos de infração são

manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados. (fls. 12.437-12.439).

Nesse primeiro grupo de alegações, a Tinto menciona que os lançamentos não teriam sido motivados de forma adequada e específica; que faltou aprofundamento do trabalho fiscal; que não se admite lançamento pautado em mera presunção simples; que a matéria tributável não foi corretamente identificada.

No que tange à infração 0001, nenhuma das alegações mencionadas acima tem fundamento, pois, como vimos, as despesas glosadas estão claramente identificadas nas planilhas 15 e 32 a 38. Acrescente-se que o trabalho fiscal foi bastante aprofundado, como comprovam os inúmeros termos de intimação, reintimação, constatação e outros juntados aos autos pela Fiscalização, chegando ao ponto de os Interessados destacarem em suas manifestações a grande quantidade de documentos juntados aos autos.

A Tinto ainda argumenta que:

277. De toda forma, e não obstante a precariedade do trabalho fiscal, certo é que a Impugnante conseguiu localizar os 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 despesas com importações, registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000010304, as quais foram glosadas indevidamente pelas Autoridades Administrativas (infrações nºs "0001" e "0003").

278. Com efeito, os comprovantes dos registros de operações financeiras ("ROF") do Banco Central que instruem a presente defesa (doc. 12) evidenciam as despesas incorridas pela Impugnante, nos valores 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 911040000010351 do 4º trimestre de 2009.

279. As despesas incorridas pela Impugnante, nos valores 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 911040000010351 do 4ºT/2009, estão relacionadas a arrendamento de "aeronaves", imprescindíveis para o regular desenvolvimento das suas atividades empresariais.

280. Dessa forma, e comprovada, por meio de documentação hábil e idônea, as despesas incorridas pela Impugnante, nos valores 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 911040000010351, do 4º trimestre de 2009, a impugnação merece ser acolhida para cancelar as glosas em questão.

281. Por sua vez, com relação às despesas registradas na Conta Contábil nº 911040000020604 (Despesas com Devedores Duvidosos), também glosadas pelas Autoridades Administrativas, a Impugnante está apresentando o

mapa de controle gerencial e financeiro da baixa dos títulos do cliente "Arantes Alimentos Ltda.", no valor total de R\$ 7.097.301,21, tendo em vista a ausência de liquidação (doc. 13).

282. A pessoa jurídica "Arantes Alimentos Ltda." ingressou com pedido de recuperação judicial, em janeiro de 2009, e os títulos foram baixados contabilmente, em novembro de 2009, tendo em vista a perda efetiva incorrida pela Impugnante, de modo que não merece prosperar a glosa efetuada pela fiscalização, no valor total de R\$ 7.097.301,21.

283. No mais, com relação às despesas registradas na Conta Contábil nº 911040000010304 (Despesas com Importações), a Impugnante está apresentando comprovante de pagamento de despachante aduaneiro ("LPC Comissária de Despachos Ltda."), no valor de R\$ 24.919,27 (doc. 14), com o que a glosa dessa despesa incorrida também deve ser cancelada.

284. Por fim, e em total demonstração de sua boa-fé, esclarece a Impugnante que permanecerá envidando todos os esforços necessários, inclusive junto à própria JBS S.A., para a obtenção dos documentos fiscais necessários para a comprovação das demais despesas incorridas, de modo que, a qualquer momento, poderão ser apresentados aos autos novos documentos, nos termos da alínea "a" do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Os valores mencionados pela Tinto (R\$ 170.993,57, R\$ 106.229,85, R\$ 131.007,53 e R\$ 286.696,28) não foram localizados no Doc. 12 (fl. 13.101), tampouco tais documentos estão claramente vinculados ao 4º trimestre de 2009.

A Tinto alega que sofreu uma perda com a "Arantes Alimentos Ltda." no valor total de R\$ 7.097.301,21 (Doc. 13, fl. 13.121), contudo, no referido doc. 13 encontram-se apenas matérias jornalísticas, além do mapa de controle gerencial mencionado pela Interessada. Além de os documentos citados serem insuficientes para comprovar até mesmo a existência de despesa, faltou também comprovar sua dedutibilidade, ou seja, provar que os procedimentos para dedução de perdas no recebimento de créditos foram observados.

O Doc. 14 (fl. 13.131) traz um comprovante de transferência bancária de R\$ 24.919,27, em 20/11/2002, da Bracol para LPC Comissaria de Despachos LT, contudo não há especificação de finalidade, e, ainda que houvesse, caberia a Interessada apresentar documentação complementar, como, por exemplo, o contrato de prestação de serviços.

Sendo assim, por falta de comprovação das despesas elencadas pela Fiscalização nas planilhas 15 e 32 a 38 e/ou de sua dedutibilidade, deve-se manter a parte do lançamento relativa à infração 0001.

INFRAÇÃO 0002

Nessa seção, a análise versará exclusivamente sobre a infração em si, ou seja, não cuidaremos das alegações que recaem especificamente sobre o dolo na conduta e a qualificação da multa, aspectos que eventualmente serão abordados em item próprio, caso se verifique que a infração 0002 está comprovada.

Nos Autos de Infração (fls. 12.259 e 12.270), a infração 0002 recebeu a seguinte descrição:

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS Valor da conta Perdas Tributárias criada simuladamente, portanto de forma dolosa, que reduziu indevidamente o lucro contábil e desta forma reduziu indevidamente o Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e a planilha 45, bem como o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 27/09/2012, e as planilhas 29, 30 e 31 anexas a ele.

A Bracol Holding Ltda. (atual Tinto Holding Ltda.) foi intimada a comprovar documentalmente a composição e a dedutibilidade dos valores lançados na conta perdas tributárias, 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 Real e 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, no Lalur da DIPJ e no livro Lalur, do restante não escriturado desse resultado, ocultando dessa forma as perdas tributárias, as respostas apresentadas ocultando a verdade sobre os fatos comprovam a intenção dolosa do contribuinte, 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.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2009</i>	<i>943.265.857,72</i>	<i>150,00</i>

Acerca da infração em foco, a Fiscalização registrou no Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal, datado de 27/09/2012:

1) No referido Termo de Início de Fiscalização constatamos em seus itens 1 e 3 que:

1) PERÍODO: ANO 2008: Nesse período o contribuinte excluiu da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Lucro Real, o valor de R\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de reais) no mês de dezembro,

conforme consta na folha 22 do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur (rubrica outras exclusões), que foi apresentado pelo mesmo a esta fiscalização. Tal exclusão também consta na linha 68, da ficha 09A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano 2008. De forma semelhante, o contribuinte excluiu da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Lucro Real, o valor de R\$ 139.698.800,00 (cento e trinta e nove milhões, seiscentos e noventa e oito mil e oitocentos reais), conforme consta na folha 22 do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur (rubrica outras exclusões). Tal exclusão também consta na linha 53, da ficha 17 da citada DIPJ. (...)3- PERIODOS: 1°. 2°. 3° e 4° TRIMESTRES DE 2009: A Bracol Holding Ltda. declarou na "Demonstração do Lucro Real" da DIPJ (fichas 09A - linhas 68 de cada trimestre) como exclusão da base de cálculo do IRPJ a título de outras exclusões os seguintes valores: R\$ 162.120.000,00 (1° Trimestre), R\$ 48.457.325,11 (2° Trimestre), R\$ 32.438.906,26 (3° Trimestre) e R\$ 1.019.200.896,26 (4° Trimestre)1. Já para a CSLL no "Cálculo da CSLL" da DIPJ (fichas 17 - linhas 53 de cada trimestre) como exclusão da sua base de cálculo a título de outras exclusões os seguintes valores: R\$ 162.120.000,00 (1° Trimestre), R\$ 48.457.325,11 (2° Trimestre), R\$ 32.438.906,26 (3° Trimestre) e R\$ 1.020.168.189,762 (4° Trimestre). (Nota acrescida)Em resposta parcial quanto aos itens 1 e 3 (em relação exclusivamente às outras exclusões de R\$ 120.000.000,00 em 2008 e de R\$ 191.807.325,00 - excluídos parcialmente no 1° e 2° trimestre de 2009) o contribuinte informou em sua resposta datada de 16/08/2012 que:

Item 1) Período 2008: com relação aos ajustes, o valor de R\$ 120.000.000,00 excluído da base de Cálculo do IRPJ e CSL, informamos que refere-se ao valor do benefício fiscal Crédito prêmio de IPI, lançado como Receita no período, da qual entendemos que o mesmo não faz parte da base de cálculo. Para tanto, segue em anexo, razão contábil da conta crédito prêmio de IPI, cujos lançamentos também poderão ser observados nos arquivos contábeis já enviados.

Com relação ao valor de R\$ 19.698.800,00, excluído da base de cálculo da CSLL, informamos que ainda não conseguimos identificar a composição deste número, e por isto, pedimos mais prazo abaixo;

Item 3) Período 2009: conforme poderá ser observado no razão em anexo da conta Crédito Prêmio de IPI, do valor total estornado nos trimestres 1º, 2º e 3º de R\$ 243.016.231,40, informamos que o montante de R\$ 191.807.325,00 referem-se a valor do benefício fiscal Crédito prêmio de IPI, lançado como Receita no período, da qual entendemos que o mesmo não faz parte da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Estes valores poderão ser confirmados nos arquivos contábeis já enviados a esta fiscalização.

Para a diferença não comprovada, informamos que ainda não conseguimos identificar a composição deste número, e por isto, pedimos mais prazo abaixo;

Como se observa o contribuinte não apresentou qualquer justificativa quanto ao excesso de exclusão ocorrida em 2008 na CSLL, no valor de R\$ 19.698.800,00, ou seja, não há comprovação para esse excesso. (...)(...)

Como se observa também não há informação ou comprovação dos R\$ 5.120.000,00 do 1º trimestre e dos R\$ 13.649.999,70 do 2º trimestre de 2009, tendo em vista que o contribuinte excluiu R\$ 162.120.000,00 no 1º trimestre de 2009 e R\$ 48.457.325,11 no 2º trimestre de 2009.

Quanto às outras exclusões do 4º trimestre de 2009 (que demonstraremos que também estão relacionadas ao crédito prêmio do IPI) no valor de R\$ 1.019.200.896,26 o contribuinte assim se pronunciou:

Com relação ao 4º trim, informamos que o valor lançado na DIPJ a título de "outras exclusões" refere-se à equivalência patrimonial, ou seja, valor que não faz parte da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Note que o valor lançado como equivalência patrimonial na DIPJ 2009 referente ao 3º trimestre é de R\$ 1.089.651.523,13, porém, conforme poderá ser observado no razão em anexo, da Conta "Resultado em Participações Societárias" o valor positivo da equivalência no mesmo período é de R\$ 2.032.917.380,85, por isso, pedimos autorização para retificar a DIPJ daquele período e corrigir esta informação.

Resumindo, o contribuinte declarou que as exclusões (de R\$ 120.000.000,00 em 2008 e R\$ 191.807.325,00 em 2009) se referem a crédito prêmio de IPI. Como é sabido o crédito prêmio de IPI foi extinto faz muitos anos (1.983). O razão da conta crédito prêmio do IPI apresentada pela Bracol Holding Ltda. não comprova a validade e a veracidade do crédito prêmio de IPI que alega ter direito, o que comprova esses valores são os seus registros em documentos e nos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAIPIs, já apresentados em períodos anteriores pela Bracol Holding Ltda. e que os embasam, e suas consonâncias com as informações constantes da DIPJ (ex.: do ano 2008) na parte do IPI. A título de informação não há valor algum de crédito prêmio de IPI informado nas DIPJs dos anos 2008 e 2009, bem como não há valor algum de crédito prêmio de IPI em seu RAIPi do ano 2008. (fls. 11.601-11.604, grifamos).

No Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização acrescenta que, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a Tinto apresentou, entre outras, a tela abaixo representada:

BRACOL HOLDING LTDA RAZÃO ANALÍTICO xls Data Base 31/12/2009 Pagina 5

Análitica	151.10.000004-0001	CREDITO PREMIO IPI	Conta Sintetica	1110996
Sintetica	151.10	IMPOSTOS A RECUPERAR		
			Saldo Anterior	311.807.325,41 D

Contra Partida	Lanc	Data	Hist.	Complemento	Debito	Credito	Saldo
922.01.000026-001	1	31/12/2009	PERDAS	CREDITO PREMIO		955.500.926,6	643.693.601,28
151.06.000006-001	2	31/12/2009	TRANSF. CREDITO - RECEBIMENTO BIOD. PIRAPOZINHO		760.508.152,9		116.814.551,62

Acerca do lançamento em questão, a Auditoria tece os seguintes comentários (fls. 12.303-12.305):

26) Observem que no último razão acima (com setas destacando) que a conta de ativo crédito prêmio que tinha um saldo devedor de 311.807.325,41 foi acrescida de R\$ 760.708.152,95 (débito) aumentando seu saldo para R\$ 1.072.315.478,31, e teve uma redução (crédito) de R\$ 955.500.926,69 que teve contrapartida (débito) na conta de despesa Perdas Tributárias, e acabou ficando com ainda um saldo (devedor) de R\$ 116.814.551,62, esses fatos o contribuinte fiscalizado sequer tratou em sua resposta.

(...29) Ao final a Tinto Holding Ltda. escritura a baixa da conta perdas tributárias para o resultado (débito na conta lucros do exercício - significando prejuízo):

Por outro lado, a Tinto contra-argumenta que:

III.2.1 - Erro de premissa fática nos lançamentos relativos à infração "0002" (glosa da exclusão da perda tributária)⁹⁷. No procedimento de fiscalização, comprovou a Impugnante que, em 30/09/2009, a Conta Contábil de Ativo n° 1211000004 (Crédito Prêmio 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 dos autos).

(...99) Contudo, 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 servem de fundamento para colocar em dúvida a existência do Ativo registrado na contabilidade e, principalmente, não servem de motivação para a lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

(...101) De toda forma, o mero entendimento pessoal das autoridades administrativas quanto à vigência do "Crédito-Prêmio de IPI", sem analisar minuciosamente a origem dos créditos registrados no Ativo, decididamente, não é fato suficiente e necessário para subsidiar a alegação genérica de que a Conta Contábil de Ativo n° 1211000004 (Crédito Prêmio IPI) teria sido ficticiamente criada pela Impugnante.

102. Por outro lado, e o mais importante, olvidaram as Autoridades Administrativas, ainda, que a origem dos créditos registrados na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (Crédito Prêmio IPI) é diferente e, ainda, não estava relacionada às exportações nos anos de 2008 e 2009, de modo que a análise também deveria ser segregada e específica para cada crédito registrado, o que não ocorreu, comprometendo, por mais este motivo, a certeza e a liquidez dos créditos tributários constituídos.

103. Com efeito, 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 Impugnante relativamente às exportações realizadas nos anos-calendário de 2005 e 2006, como, aliás, atestado por Relatório de conceituada empresa de consultoria tributária, dedicado exclusivamente à quantificação do crédito detido pela Impugnante, por decorrência de suas exportações (doc. 10).

104. Por sua vez, 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 Impugnante, de unidades de negócio de sua titularidade (Pirapozinho e Biodiesel), tal como destacado no próprio histórico do respectivo lançamento contábil, inclusive devidamente identificado pelas autoridades administrativas.

11.1 Parcela de R\$ 311.807.325,41

A Interessada alega que são diversas as origens dos créditos registrados na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (Crédito Prêmio IPI), sendo que uma parcela de R\$ 311.807.325, 41 teria por fundamento créditos extemporâneos apurados sobre exportações realizadas nos anos-calendário de 2005 e 2006.

Apresenta-se como principal prova desta parcela o doc. 10 (fl. 12.843), que consiste em relatório elaborado por empresa de auditoria, do qual consta que:

ESCOPO DO TRABALHO Nossos trabalhos abrangeram a análise e revisão da documentação referente às exportações efetuadas pela Bracol Holding Ltda. ("Empresa"), no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2006, em base de testes, para fins de validação/certificação dos valores apurados pela Empresa, no que se refere ao crédito-prêmio do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). (fl. 12.846).

1.2. Alíquota do crédito-prêmio do IPI Os produtos comercializados pela Bracol Holding estão classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, DOU de 29 de dezembro de 2006, conforme descrição abaixo:

02.01 CARNES DE ANIMAIS DA ESPÉCIE BOVINA, FRESCAS OU REFRIGERADAS.

02.02 CARNES DE ANIMAIS DA ESPÉCIE BOVINA, CONGELADAS.

02.06 MIUDEZAS COMESTÍVEIS DE ANIMAIS DAS ESPÉCIES BOVINA, SUÍNA, OVINA, CAPRINA, CAVALAR, ASININA E MUAR, FRESCAS, REFRIGERADAS OU CONGELADAS.

02.10 CARNES DA ESPÉCIE BOVINA.

05.04 TRIPAS, BEXIGAS E ESTÔMAGOS DE ANIMAIS, INTEIROS OU EM PEDAÇOS, EXCETO DE PEIXES, FRESCOS, REFRIGERADOS, CONGELADOS, SALGADOS OU EM SALMOURA, SECOS OU DEFUMADOS.

16.2. OUTRAS PREPARAÇÕES E CONSERVAS DE CARNE, MIUDEZAS OU DE SANGUE.

16.3. EXTRATOS E SUCOS DE CARNE, PEIXES OU CRUSTÁCEOS, MOLUSCOS OU DE OUTROS INVERTEBRADOS AQUÁTICOS.

41.2. COUROS E PELES CURTIDOS OU "CRUST", DE BOVINOS (INCLUÍDOS OS BÚFALOS) OU DE EQUÍDEOS, DEPILADOS. MESMO DIVIDIDOS, MAS NÃO PREPARADOS DE OUTRO MODO.

41.07. COUROS PREPARADOS APÓS CURTIMENTA OU APÓS SECAGEM E COUROS E PELES APERGAMINHADOS, DE BOVINOS (INCLUÍDOS OS BÚFALOS) OU DE EQUÍDEOS, DEPILADOS, MESMO DIVIDIDOS, EXCETO OS DA POSIÇÃO 41.14.

Tais produtos, conforme disposto na TIPI, são classificados como alíquota zero de IPI ou não-tributáveis.

De acordo com o disposto no artigo 2º, caput, do Decreto-Lei nº 491/69, o crédito-prêmio de IPI será efetuado com base nas vendas para o exterior, mediante a aplicação das alíquotas especificadas na tabela anexa à Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou seja, a TIPI vigente na época da promulgação desse Decreto.

Cabe ressaltar que a referida alíquota tem o nível máximo de 15% (quinze por cento), conforme disposto no Decreto-Lei nº 491/69, artigo 2º, § 2º:

(...)Em se tratando de produtos tributados por alíquota zero, em conformidade com a Tabela do IPI (TIPI) vigente, por determinação dos representantes da Empresa, a alíquota utilizada nos cálculos para a apuração do crédito-prêmio de IPI foi de 15% (quinze por cento).

1.3. Cálculo e atualização do crédito-prêmio do IPI A partir do valor total das notas fiscais de exportação, foi aplicado o percentual de 15% (quinze por cento), apurando o crédito-prêmio de IPI por operação e de acordo com a competência dos respectivos documentos de exportação. (fls. 12.853-12.855, grifamos).

Conforme o próprio relatório apresentado, os produtos comercializados pela Bracol são classificados como alíquota zero de IPI ou não-tributados, de modo que não há que se falar em qualquer crédito prêmio de IPI.

O valor de crédito mencionado nas considerações finais do relatório, R\$ 721.454.626,92 (fl. 12.857), foi obtido multiplicando-se, por determinação dos representantes da Bracol, o valor das exportações pela alíquota máxima prevista no DL n° 491/69.

Sendo assim, não está comprovada a parcela de R\$ 311.807.325,41 de que é composto o alegado crédito prêmio de IPI.

11.2 Parcela de R\$ 760.508.152,90

A Tinto alega que o seu crédito prêmio de IPI era composto de duas parcelas, cada uma com origem específica. A primeira, de R\$ 311.807.325,41, seria originária de exportações próprias, entretanto, o laudo apresentado como prova de existência do suposto crédito, prova na verdade que não existia crédito algum, já que as exportações em questão eram tributadas com alíquota zero, ou não-tributadas.

A segunda parcela, de R\$ 760.708.152,95, decorreria da alienação das unidades de negócio Pirapozinho e Biodiesel. Como prova de suas alegações, a Tinto apresenta os seguintes documentos (Rol de Documentos, fl. 12.494):

Doc. 01 - atos societários;

Doc. 02 - cópia do Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal e do Aviso de Recebimento;

Doc. 03 - auto de Infração do período relativos aos 1º, 2º e 3º trimestre de 2009;

Doc. 04 - breve histórico do Grupo Bertin;

Doc. 05 - Fatos Relevantes publicados pelos Grupos Bertin e JBS;

Doc. 06 - notas explicativas da JBS;

Doc. 07 - notícias veiculadas na imprensa acerca do apoio do BNDES à associação entre as empresas JBS e Bertin;

Doc. 08 - relatório elaborado pela Subcomissão Permanente para Acompanhar o Processo de Fusão entre JBS e Bertin constituída pela Câmara dos Deputados;

Doc. 09 - decisão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica acerca da fusão entre as empresas JBS e Bertin;

Doc. 10 - relatório elaborado pela BDO Trevisan a respeito do crédito prêmio detido pela Impugnante;

Doc. 11 - balancetes dos anos-calendário de 2003 a 2007, comprovando a existência de exportações no período;

Doc. 12 - comprovantes das despesas incorridas com leasing;

Doc. 13 - comprovantes das despesas incorridas com devedores duvidosos; e

Doc. 14 - comprovante de despesa com importação.

Observa-se que apenas os docs. 05 a 09 podem estar relacionados à venda das unidades de negócio, pois os docs. 10 e 11 tratam da primeira parcela de crédito prêmio de IPI, supostamente decorrente de exportações.

Compulsando os 05 a 09, não se localizou qualquer prova de que a Tinto tenha recebido créditos prêmio de IPI pela venda de unidades de negócio.

Ao tratar especificamente sobre o assunto, na seção III.3.2 da impugnação (fls. 12.455-12.460), a Tinto menciona que, nos termos do art. 923 do RIR/99, a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte, contudo nesse mesmo dispositivo também se estabelece que os fatos registrados devem ser comprovados por documentos hábeis.

Como a própria Tinto destacou em sua impugnação, a compreensão do caso depende de uma contextualização. Sabe-se que o termo final de vigência do crédito prêmio de IPI foi objeto de intenso debate jurídico que se estendeu por muitos anos. Nesse contexto, causa estranheza que uma empresa aceite alienar suas unidades de negócio em troca de créditos de existência tão incerta, estranheza que, para ser superada, demandaria a apresentação de provas ainda mais robustas do que as normalmente exigidas. Caberia esclarecer, por exemplo, como essas unidades de negócio foram avaliadas, como se deu a tributação do ganho de capital, que contrapartida o alienante exigiu como compensação pelo recebimento de créditos duvidosos.

Sendo assim, também não está comprovada a parcela de R\$ 760.508.152,90 de que é composto o alegado crédito prêmio de IPI.

Como a Tinto não conseguiu comprovar ser possuidora de qualquer crédito prêmio de IPI, deve-se manter a parte do lançamento relativa à infração 0002.

INFRAÇÃO 0003

No Auto de Infração de IRPJ (fl. 12.260), a infração 0003 recebeu a seguinte descrição:

0003 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS 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.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%) 31/12/2009 288.725,26 75,00 (fl. 12.260).

No TVF (fl. 12.316-12.317), a Auditoria acrescenta que:

41) 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 (já transcrevemos acima parte do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal datado de 27/09/2012) 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. Como parte (R\$ 943.265.857,72) das outras exclusões se referem a Resultados em Partic. Societárias, portanto corrigimos - para maior - o valor de ajustes p/ aumento de valor de investimentos avaliados pelo PL (de fato parte das outras exclusões foram transferidas), tendo ainda sido excluído o valor de R\$ 75.646.313,28 de receitas inexistentes na DRE/SPED mas que foram criadas na DRE/DIPJ (tabela 01, linha 57 - planilha 45), portanto de certa forma a sua exclusão corrige esse problema o restante (excesso) do valor das outras exclusões do IRPJ e da CSLL foram totalmente desconsideradas / glosadas. R\$ 943.265.857,72 + R\$ 75.646.313,28 = 1.018.912.171,00 - R\$ 1.019.200.896,26 (de OUTRAS EXCLUSÕES -IRPJ) = - R\$ 288.725,26 de excesso de exclusões a serem glosadas, desta forma, tais valores foram excluídos para sua correção. Essa infração tem reflexo com valor diferente para a CSLL.

No Auto de Infração de CSLL (fl. 12.271), a infração 0003 recebeu a seguinte descrição:

0003 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL EXCLUSÕES INDEVIDAS 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.

Fato Gerador 31/12/2009

Valor Apurado (R\$) 1.256.018,76

Multa (%) 75,00

No TVF (fl. 12.318-6-12.319), a Auditoria acrescenta que:

45) 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. Como parte (R\$ 943.265.857,72) das outras exclusões se referem a Resultados em Partia Societárias, portanto corrigimos - para maior - o valor de ajustes p/ aumento de valor de investimentos avaliados pelo PL (de fato parte das outras exclusões foram transferidas), tendo ainda sido excluído o valor de R\$ 75.646.313,28 de receitas inexistentes na DRE/SPED mas que foram criadas na DRE/DIPJ (tabela 01, linha 57 - planilha 45), portanto de certa forma a sua exclusão corrige esse problema o restante (excesso) do valor das outras exclusões do IRPJ e da CSLL foram totalmente desconsideradas / glosadas. $R\$ 943.265.857,72 + R\$ 75.646.313,28 = 1.018.912.171,00 - R\$ - 1.020.168.189,76$ (de OUTRAS EXCLUSÕES -CSLL) = - R\$ -1.256.018,76 de excesso de exclusões a serem glosadas, desta forma, tais valores foram excluídos para sua correção. Essa infração tem reflexo com valor diferente para a IRPJ.

Em síntese, a Tinto foi intimada a comprovar a exclusão de R\$ 1.019.200.896,26 declarada na DIPJ 2010, Ficha 09A, Linha 69 (fl. 38) e de R\$ 1.020.168.189,76 na Ficha 17, Linha 53 (fl. 48). A Intimação foi feita no Termo de Início de Fiscalização (Item 3, fls. 11.475-11.476, e item 5.c. fl. 11.476) e ratificada no Termo de Constatação e Reintimação Fiscal (Item 1, fls. 11.601-11.607 e Item 5, fls. 11.613-11.614).

Citamos abaixo o excerto do referido item 5 de TCRF que se relaciona com a infração em foco:

5) Até a presente data o contribuinte não apresentou comprovação dos seguintes itens do Termo de Início de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TIPFF), motivo desta REINTIMAÇÃO:

(...)d) diferença de R\$ 75.935.038,54 (R\$ 1.019.200.896,26 - R\$ 943.265.857,72) do 4º Trimestre para IRPJ e;

e) diferença de R\$ 76.902.332,04 (R\$ 1.020.168.189,76 - R\$ 943.265.857,72) do 4º Trimestre para CSLL.

Caso o contribuinte não apresente documentação probatória desses valores do qual está sendo reintimado, tais valores serão glosados. (fls. 11.613-11.614)

A Auditoria deduziu dos valores declarados em “Outras Exclusões” a parcela de R\$ 943.265.857,72 representativa das perdas tributárias, que estavam sendo consideradas de maneira apartada, por meio da infração 0002 e apenas com multa qualificada.

Comparando a DRE declarada em DIPJ com a DRE gerada a partir de escrituração digital da Tinto, a Auditoria constatou que a Tinto declarou R\$ 75.646.313,28 em receitas fictícias (Planilha 45, Obs. 1, fl. 12.327), que foram excluídas, para apuração do verdadeiro resultado.

Assim, deduzindo-se essa receita fictícia das exclusões não comprovadas, ainda restaram valores a autuar, posto que representavam exclusões não-comprovadas, além das perdas tributárias:

Para o IRPJ temos:

$$1.109.200.896,26 - 943.265.857,72 - 75.646.313,28 = 288.725,26.$$

Para a CSLL temos:

$$1.020.168.189,76 - 943.265.857,72 - 75.646.313,28 = 1.256.018,76.$$

Ao tratar de infração 0003, a Tinto menciona que:

(III) Infração Fiscal nº 0003 (exclusões não autorizadas do lucro real e da base de cálculo da CSLL): de acordo com a fiscalização, a Impugnante teria deixado de comprovar documentalmente a composição dos valores excluídos da base de cálculo dos tributos autuados; (fl. 12.401)92. (...) 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 (...).

(...)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".

(...)96. Como se verá a seguir, e a despeito das 12.000 folhas dos autos do processo administrativo, 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 de CSLL, não tendo havido, especificamente nesses casos, o necessário 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. (fls. 12.424-12.426).

III.2.3 - Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal (infrações "0001", "0002" e "0003")126. Por sua vez, com relação às infrações "0001" e "0003" (glosa de despesas não comprovadas), a Impugnante informou no procedimento de fiscalização que, na fase de transição e conclusão da Associação com a JBS (2007 a 2009), realizou transferências de ativos e passivos com a Bertin S.A.

127. A Impugnante informou, ainda, que, em função da incorporação da antiga Bertin S.A., em 2009, pela JBS, diversos documentos fiscais relacionados às transferências de ativos e passivos, bem como às despesas incorridas no período, que poderiam esclarecer os questionamentos das autoridades administrativas, estavam na posse da "JBS".

128. As autoridades administrativas compareceram no estabelecimento da JBS e constataram a existência de caixas de documentos da Impugnante, da Bertin S.A. e, evidentemente, da própria JBS (fls. 4.500/4.500), de modo que deveriam ter aprofundado o trabalho fiscal, tendo em vista a constatação de indícios da existência de documentos para comprovar as transferências de ativos e de passivos.

(...)130. Diante de todo o exposto, e demonstrado que a fiscalização não aprofundou o trabalho fiscal relativamente às infrações "0001", "0002" e "0003", o que, aliás, era absolutamente necessário ante de provas concretas dos fatos imputados à Impugnante, dando origem a lançamentos absolutamente precários e pautados em mera presunção simples, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, os autos de infração são manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados. (fls. 12.434-12.438).

III.4 - DAS INFRAÇÕES FISCAIS N°S 0001 E 0003 GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS(...)277. De toda forma, e não obstante a precariedade do trabalho fiscal, certo é que a Impugnante conseguiu localizar os documentos comprobatórios de parcela substancial das despesas incorridas com "leasing", registradas na Conta Contábil de Resultado n° 91104000001035, com "devedores duvidosos", registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000020604, e despesas com importações, registradas na Conta Contábil de Resultado 911040000010304, as quais foram glosadas indevidamente pelas Autoridades Administrativas (infrações n°s "0001" e "0003"). (fls. 12.480-12.481)

IV - DAS CONCLUSÕES(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;

(...)(IX) com relação às infrações fiscais n.ºs 0001 e 0003, foram apresentados os documentos comprobatórios das despesas incorridas com leasing, devedores duvidosos e importações, indevidamente glosadas pela fiscalização; (fls. 12.489-12.492)

A alegação de falta de motivação adequada e específica não procede porque, como vimos os valores autuados por meio da infração 0003 compõem o montante declarado a título de Outras Exclusões, não comprovadas pela Tinto. Do total não comprovado foram deduzidas a parcela correspondente às perdas tributárias e às receitas fictícias. Os valores das infrações, 288.725,26 e 1.256.018,76, foram apurados conforme consta nos Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal, excertos citados acima.

Ao mencionar que teria faltado aprofundamento ao trabalho fiscal, a Tinto se refere a documentos localizados pela Auditoria durante diligência na JBS. Segundo a Interessada, seria dever da Fiscalização analisar tais documentos a fim de verificar se eles não seriam hábeis a comprovar as exclusões glosadas. Tal alegação não tem fundamento, pois o ônus de provar as exclusões é da própria Tinto.

Quanto aos documentos que a Tinto afirma estar apresentando para comprovar as exclusões, observa-se que todos eles estão na verdade relacionados à infração 0001 e, como constatamos ao tratar dessa infração, não comprovam qualquer despesa.

Sendo assim, por falta de comprovação de exclusões nos montantes de R\$ 288.725,26 e R\$ 1.256.018,76, deve-se manter a parte do lançamento relativa à infração 0003.

1.4 QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS

Quanto à qualificação da multa aplicada sobre a infração 0002, a DRJ decidiu que:

No Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal (fls. 11.601-11.614), a Auditoria assim se manifestou:

Resumindo, o contribuinte declarou que as exclusões (de R\$ 120.000.000,00 em 2008 e R\$ 191.807.325,00 em 2009) se referem a crédito prêmio de IPI. Como é sabido o crédito prêmio de IPI foi extinto faz muitos anos (1.983). O razão da conta crédito prêmio do IPI apresentada pela Bracol Holding Ltda. não comprova a validade e a veracidade do crédito prêmio de IPI que alega ter direito, o que comprova esses valores são os seus registros em documentos e nos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAIPIs, já

apresentados em períodos anteriores pela Bracol Holding Ltda. e que os embasam, e suas consonâncias com as informações constantes da DIPJ (ex.: do ano 2008) na parte do IPI. A título de informação não há valor algum de crédito prêmio de IPI informado nas DIPJs dos anos 2008 e 2009, bem como não há valor algum de crédito prêmio de IPI em seu RAUPI do ano 2008.

Analisamos as contas crédito prêmio de IPI (conta de Ativo - código n° 12110000004) e perdas tributárias (conta de resultado - despesas - código n° 912010000020123) escrituradas pela Bracol Holding Ltda. nos anos 2008 e 2009 e constante de sua escrituração digital (SPED Contábil), em consonância com sua resposta (datada de 16/08/2012, recebida por nós em 22/08/2012) quanto às outras exclusões do lucro real no valor de R\$ 1.019.200.896,26, realizada pela Bracol Holding Ltda. no lucro real do 4º trimestre de 2009. Para essa análise elaboramos a "PLANILHA 29 = RAZÕES TOTAIS DAS CONTAS CRÉDITO PRÊMIO DE IPI 2009 E PERDAS TRIBUTARIAS 2009". que se encontra anexa. Dos dados da planilha citada, das respostas apresentadas pela Bracol Holding Ltda. e pelo preenchimento da DIPJ do ano 2008 e 2009, conclui-se que:

i) a contabilização de créditos prêmios de IPI (conta de ativo - débitos) em contrapartida a vendas a prazo (conta de resultado receitas - créditos) nos anos 2008 e 2009, que nunca existiram, foi uma criação contábil realizada pela Bracol Holding Ltda. Portanto, a sua exclusão do Lucro Real (R\$ 120.000.000,00 em 2008, R\$ 157.000.000,00 no 1º trimestre de 2009 e R\$ 34.807.325,41 no 2º trimestre de 2009) de certa forma corrige "tributariamente" as receitas indevidas criadas em contrapartida a conta de crédito prêmio de IPI. Entretanto, frisamos que o lucro contábil ficou indevidamente alterado, pois a sua exclusão se deu apenas para fins tributários;

ii) as exclusões do lucro real se deram: Ano 2008 no valor de R\$ 120.000.000,00, 1º trimestre de 2009 no valor de R\$ 157.000.000,00 e 2º trimestre de 2009 no valor de R\$ 34.807.325,41, totalizando R\$ 311.807.325,41 de receitas indevidas durante os anos de 2008 e 2009, que em contrapartida "criaram" a conta de ativo crédito prêmio de IPI. Essas exclusões se deram através da conta vendas a prazo que eram as contrapartidas da conta crédito prêmio de IPI, e demonstramos, na planilha 29, que esses valores foram novamente excluídos, ou seja, em duplicidade, através da conta crédito prêmio de IPI que transitou no resultado do período através de sua baixa na conta perdas tributárias;

iii) no preenchimento das fichas 06A (Demonstração do Resultado - DRE) e 09A (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ do ano 2009, a Bracol Holding Ltda. não incluiu os R\$ 943.265.857,72 lançados como despesas na conta perdas tributárias (que não são dedutíveis para fins tributários), e excluiu R\$ 943.265.857,72 de receitas de equivalência patrimonial (informando apenas

R\$ 1.089.651.523,13, ao invés de R\$ 2.032.917.380,85) fazendo com que o resultado contábil ficasse inalterado (R\$ 2.109.819.094,11);

iv) mas esse procedimento não resolveria o problema, pois, para fins tributários o valor total (R\$ 2.032.917.380,85) de receitas de equivalência patrimonial era dedutível. Desta forma, a Bracol Holding Ltda. acabou por incluir R\$ 943.265.857,72 em outras exclusões na Demonstração do Lucro Real (que compõe os R\$ 1.019.200.896,26);

v) sem o registro de perdas tributárias o resultado contábil seria de R\$ 3.053.084.951,83. incluídos nesse resultado os R\$ 2.032.917.380,85 de receitas de equivalência patrimonial. Excluídos para fins tributários do resultado contábil os R\$ 2.032.917.380,85 de receitas de equivalência patrimonial o resultado fiscal (não levando em consideração outras adições e outras exclusões) alcançaria R\$ 1.020.167.570,98 (3.053.084.951,83 - R\$ 2.032.917.380,85). Entretanto a Bracol Holding Ltda. declara que seu resultado fiscal (Base de Cálculo do IRPJ) é de apenas R\$ 1.176.614,95, que também gerou reflexos na CSLL;

vi) em anexo a "PLANILHA 30 = RAZÃO TOTAL DA CONTA LUCROS DO EXERCÍCIO DO 4º TRIMESTRE DE 2009", em que se demonstram todos os lançamentos (partidas e contrapartidas) que compuseram o resultado da Bracol Holding Ltda. do referido período, onde também se demonstra que a conta de despesas perdas tributárias (R\$ 943.265.857,72) foram consideradas pela Bracol Holding Ltda. na sua escrituração digital, bem como o valor declarado de R\$ 2.032.917.380,85 de receita de equivalência patrimonial (SPED Contábil).

Em suma, o que a Auditoria demonstra (vide também Planilha 29, fls. 11.615-11.616) é que, em 2008, a Tinto efetuou lançamento de R\$ 120.000.000,00 a débito da conta Crédito Prêmio de IPI e a crédito de conta de resultado Vendas a Prazo (receita). Considerando que o crédito prêmio de IPI não foi comprovado, o referido lançamento aumentou indevidamente o resultado contábil. Por outro lado, as bases de cálculo dos tributos não foram afetadas porque houve a exclusão dos mesmos R\$ 120.000.000,00 na Ficha 09A, Linha 68 (Outras Exclusões) da DIPJ 2009 (AC 2008).

Noutro giro, na DIPJ 2010 (AC 2009), a Tinto não incluiu R\$ 943.265.857,72 de receita na Demonstração do Resultado (declarando R\$ 1.089.651.523,13 na Ficha 06A, Linha 25 "Resultados Positivos em Participações Societárias", quando o correto seriam R\$ 2.032.917.380,85). Como reflexo desse procedimento, foram excluídos R\$ 1.089.651.523,13 na apuração do resultado tributável (Ficha 09A, Linha 42 "(-) Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL"), enquanto os R\$ 943.265.857,72 compuseram os R\$ 1.019.200.896,26 excluídos como "Outras Exclusões" (Linha 69). Vide DIPJ 2010, Fichas 06A e 09A, fls. 22-23 e 38-39, bem como Planilha 29, fls. 11.615-11.616.

No Termo de Verificação de Infração Fiscal, a partir do item 26 (fl. 12.303), a Auditoria tece os seguintes comentários acerca do lançamento contábil reproduzido abaixo:

BRACOL HOLDING LTDA		RAZÃO ANALÍTICO		Data Base	31/12/2009	Página	5
Análitica	151.10.00004-0001	CREDITO PREMIO IPI		Conta Sintética		1110996	
Sintética	151.10	IMPOSTOS A RECUPERAR		Saldo Anterior		311.807.325,41 D	
Contra Partida	Lanc	Data	Hist.	Complemento	Debito	Credito	Saldo
922.01.000026-001	1	31/12/2009		PERDAS CREDITO PREMIO		955.500.926,6	843.693.801,28 C
151.06.000006-001	2	31/12/2009		<u>TRANSF. CREDITO - RECEBIMENTO BIOD. PIRAPOZINHO</u>	760.508.152,6		116.814.551,62

26) Observem que no último razão acima (com setas destacando) que a conta de ativo crédito prêmio que tinha um saldo devedor de 311.807.325,41 foi acrescida de R\$ 760.708.152,95 (débito) aumentando seu saldo para R\$ 1.072.315.478,31, e teve uma redução (crédito) de R\$ 955.500.926,69 que teve contrapartida (débito) na conta de despesa Perdas Tributárias, e acabou ficando com ainda um saldo (devedor) de R\$ 116.814.551,62, esses fatos o contribuinte fiscalizado sequer tratou em sua resposta. A Tinto Holding Ltda. efetuou os lançamentos de venda de imobilizados na conta Venda de Ativos nº 912010000010115 (créditos) que é uma conta de receitas, e que teve contrapartidas na conta de Ativo Coligadas e Controladas nº 12111000001. Por sua vez para anular essas receitas pela venda de imobilizado a Tinto Holding Ltda. se aproveitou da conta de ativo crédito prêmio de IPI, criada ficticiamente, e a baixou em contrapartida outra conta criada ficticiamente de despesas perdas tributárias, bem como anulou os lançamentos na conta de Ativo coligadas e controladas. Observem que a maior parte da conta perdas tributárias foi criada em contrapartida a conta coligadas e controladas (vide item 28) que no razão analítico apresentado tem o histórico de "Transf. Crédito - recebimento Biod. Pirapozinho".

(...)33) Entretanto, como já foi dito no termo transcrito nos itens 26 a 30, a Tinto Holding Ltda. "baixou" os lançamentos indevidos de créditos prêmios de IPI que vinham sendo escriturados apenas na contabilidade em contas de ativo, se utilizando da conta de resultados - despesas - perdas tributárias, que acabou por gerar uma despesa indevida na escrituração contábil (ECD-SPED), que foi ocultada na ficha 06A e 07A da DIPJ (DREs), ao mesmo tempo que se ocultou parte do valor da conta de resultados em participações societárias (nº 911050000010201). A ocultação do valor da conta de resultados em participações societárias acaba por ser "corrigida" através do lançamento no Lalur e na ficha 09A (Lalur/DIPJ) na linha outras exclusões. Agindo desta forma a Tinto Holding Ltda. adulterou indevidamente os valores da DRE e do Lalur / DIPJ (fichas 06A/07A e 09A) para que o valor devido do IRPJ e da CSLL fossem reduzidos indevidamente, através de artifício fraudulento, vide planilha 45, Tabelas 01 versus tabela 02 e tabela 06, bem como na DRE gerada por aplicativo da RFB em confronto com a

DRE informada na ficha 06A da DIPJ do na 2009, referentes ao 4º trimestre de 2009. A criação de créditos prêmios de IPI indevidos na contabilidade foi o início da fraude, que na escrituração culminou na criação indevida da conta perdas tributárias. Já a ocultação na DIPJ dos valores corretos demonstra a intenção de ocultar os valores indevidos do Fisco, pois iriam chamar a atenção (ex. perdas tributárias). Lembrando que os valores devidos de IRPJ e de CSLL da DIPJ são transferidos para a DCTF, e os valores constantes desta declaração é que são consideradas confissão de dívida. O que de fato a Tinto Holding Ltda. fez com esse "malabarismo contábil" foi criar uma despesa ficta para abater a receita obtida pelas vendas de ativos imobilizados deixando de pagar os tributos devidos por essas vendas, o que motivou o lançamento com a multa qualificada. Há reflexo na CSLL com mesmo valor. (fl. 12.311, grifamos).

No auto de infração de IRPJ, a qualificação de multa foi assim motivada:

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS Valor da conta Perdas Tributárias criada simuladamente, portanto de forma dolosa, que reduziu indevidamente o lucro contábil e desta forma reduziu indevidamente o Lucro Real, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo e a planilha 45, bem como o Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 27/09/2012, e as planilhas 29, 30 e 31 anexas a ele.

A Bracol Holding Ltda. (atual Tinto Holding Ltda.) foi intimada a comprovar documentalmente a composição e a dedutibilidade dos valores lançados na conta perdas tributárias, 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 Real e 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, no Lalur da DIPJ e no livro Lalur, do restante não escriturado desse resultado, ocultando dessa forma as perdas tributárias, as respostas apresentadas ocultando a verdade sobre os fatos comprovam a intenção dolosa do contribuinte, 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.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2009</i>	<i>943.265.857,72</i>	<i>150,00</i>

(fls. 12.259-12.260, grifamos)

No auto de infração de CSLL (fls. 12.270-12.271), a qualificação de multa recebeu motivação equivalente.

Em sua impugnação, a partir da fl. 12.466, a Tinto pondera que:

III.3.4 - Da Insubstância da Multa Qualificada 223. Na remota hipótese de ser mantido o lançamento relativo à infração "0002" (glosa da perda tributária), o que certamente se admite apenas para argumentar, pelo menos, a impugnação deverá ser acolhida para cancelar a descabida multa qualificada de 150%.

(...)227. Contudo, como cabalmente demonstrado ao longo da defesa administrativa, o registro contábil do Ativo de crédito prêmio de IPI, realmente, teve fundamento e substância, sendo certo que, repita-se, a efetiva origem dos lançamentos contábeis não foi levada em consideração na acusação fiscal formulada pelas autoridades administrativas.

228. Com efeito, o saldo devedor de R\$ 311.807.325,41, em 30/09/2009, registrado na Conta Contábil de Ativo nº 12110000004 (Crédito Prêmio IPI), tem por fundamento créditos extemporâneos apurados pela Impugnante relativamente às exportações realizadas nos anos-calendário de 2005 e 2006, como, aliás, atestado por Relatório da BDQ Trevisan Consultoria (doc. 10).

229. Por sua vez, 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), tem por fundamento transferência de Ativo em função da alienação, pela Impugnante, de estabelecimentos de sua propriedade, tal como destacado no próprio histórico do respectivo lançamento contábil, inclusive devidamente identificado pelas autoridades administrativas.

(...)231. Além disso, no contexto da acusação fiscal de suposta fraude contábil, as autoridades administrativas desconsideram, também, fato da maior relevância: toda a operação de Associação do "Grupo Bertin" e do "Grupo JBS" foi amplamente divulgada na imprensa (nacional e internacional), acompanhada de perto pelos analistas de mercado, submetida ao crivo de Subcomissão Permanente instituída pela Câmara dos Deputados e à aprovação do próprio CADE.

232. E, ainda, a operação de Associação do "Grupo Bertin" e do "Grupo JBS" teve a participação direta e o apoio (institucional e financeiro) do BNDES, que, na qualidade de investidor (acionista), inclusive com representante no Conselho de Administração da "Bertin S.A.", acompanhou de perto cada etapa da transição e conclusão da Associação.

233. Evidentemente, pois, não é crível imaginar que os analistas de mercado em geral, a Subcomissão Permanente instituída pela Câmara dos Deputados, o CADE e o BNDES fizeram "vistas grossas" à suposta fraude contábil praticada pela Impugnante, no extraordinário montante de R\$

1.000.000.000,00 (1 Bilhão de Reais), que agora teria sido descortinada pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em Araçatuba, ainda mais no contexto de um longo, complexo e confuso procedimento de fiscalização.

(...)236. Ao final e ao cabo, o que as autoridades administrativas efetivamente contestaram nos autos de infração objeto do processo administrativo foi o efeito tributário produzido pela baixa de um ativo que, em função de pronunciamento definitivo do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, perdeu a liquidez e, portanto, se tornou insubsistente (nada mais do que isso!).

(...)238. No fundo, e na realidade, o caso concreto se resume, pura e simplesmente, à mera divergência de interpretação da legislação tributária entre as autoridades administrativas e a Impugnante, especialmente no que diz respeito à possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ativo que se tornou insubsistente e, portanto, foi baixado, afetando o resultado do 4º trimestre de 2009.

239. Na versão das autoridades administrativas, não seria possível a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, no seu entendimento, o ativo registrado na contabilidade não existiria.

240. Por seu turno, a Impugnante demonstrou a existência de reais e efetivos fundamentos para o registro do ativo na contabilidade, com o que a sua posterior baixa, evidentemente, deve ensejar a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para garantir a neutralidade tributária.

(...)III.3.5 - Da Recomposição da Verdade Material 249. Ad argumentandum, apenas na remota hipótese de se concluir ter havido a simulação/fraude no caso concreto, há uma razão a mais a ser considerada no julgamento da improcedência do lançamento tributário.

250. Como já consagrado pela jurisprudência administrativa federal, nos casos em que se conclui ter havido operação não oponível ao Fisco (como nos casos de simulação ou fraude), impõe-se integralmente a recomposição da verdade material a partir da "realidade" que o agente fiscal entendeu correta, mas levando-se em conta os efeitos tributários da "realidade" por meio da qual o contribuinte tenha se orientado.

251. Com efeito, especialmente porque se trata de acusação fiscal baseada em alegação de ter havido a simulação de um fato, a recomposição das bases de cálculo desses tributos em todos os seus aspectos -para espelhar o "fato concreto" - é medida necessária para a determinação segura do fato gerador e da matéria tributável.

252. A recomposição impõe, justamente, reconhecer que, pela "realidade" inadmitida pela Autoridade Fiscal, ou seja, pela simulação imputada à

Impugnante, consideram-se como não ocorridos os atos praticados pelo contribuinte.

253. No caso, e por se considerar que toda a operação é simulada, relativa ao registro do ativo (crédito prêmio de IPI) recebido como pagamento da alienação da Pirapozinho e da Biodiesel para a antiga Bertin S.A., impõe-se considerar os efeitos tributários da "realidade" que a subjaz: se os atos são simulados (como são na visão dos agentes autuantes), então jamais existiria a receita decorrente da alienação das referidas unidades de negócio!

254. Com efeito, pela simulação imputada à Impugnante, considerar-se-iam como não ocorridos os atos praticados pelo contribuinte, e que originaram tanto o registro das receitas da venda do imobilizado, quanto o registro do ativo recebido em contrapartida à referida alienação.

255. Desse modo, se, pela alegada "simulação" não teria havido o "real" recebimento dos ativos transferidos pela antiga Bertin S.A. (créditos prêmio de IPI), cuja baixa não foi admitida pela fiscalização, por consequência lógica também não teria havido "os lançamentos de venda de imobilizados na conta Venda de Ativos nº 91201000010115 conta de receitas" (fl. 12.303).

(...)

266. Em resumo, se há receita de um lado, decorrente da venda dos ativos, é porque, de outro lado, há o preço recebido (condição essencial do contrato de compra e venda - art. 481 do Código Civil).

267. Todavia, nega-se a existência do preço recebido (ativos - crédito prêmio de IPI), ante a aventada "simulação", mas é mantida a tributação das receitas auferidas com a venda realizada, de forma absolutamente contraditória com os termos da própria acusação fiscal.

(...)270. Em síntese, se nada foi recebido, também não haveria o que ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL. Por outro lado, se e quando, eventuais valores ingressarem no patrimônio da Impugnante a este título, certamente estar-se-ia legitimada a tributação destes valores.

(...)272. Sendo assim, na remota hipótese de se concluir que haveria prática de atos simulados (ou fraudulentos) no caso concreto (o que se admite apenas a título de argumentação), a consequência lógica desse entendimento é o de que as receitas auferidas com a venda dos ativos, perfeitamente identificadas pela fiscalização, e que compuseram o resultado da Impugnante no ano de 2009 (fl. 12.303), também seriam inexistentes e, portanto, não passíveis de tributação, o que, do mesmo modo, ensejaria o imediato cancelamento da autuação. (Grifamos).

Quanto às ponderações da Tinto, observa-se que:

1) Como vimos ao tratar da infração 0002, alega-se que o crédito prêmio de IPI seria composto de duas parcelas de naturezas distintas, contudo não se conseguiu comprovar a existência de qualquer dessas parcelas, de modo que não é verdade que “o registro contábil do Ativo de crédito prêmio de IPI, realmente, teve fundamento e substância” 2) Quanto à alegação de a associação entre os grupos JBS e Bertin ter sido “amplamente divulgada na imprensa (nacional e internacional), acompanhada de perto pelos analistas de mercado, submetida ao crivo de Subcomissão Permanente instituída pela Câmara dos Deputados e à aprovação do próprio CADE”, e ter contado com a participação do BNDES, deve-se considerar que cada agente teve um olhar próprio sobre a operação, considerando-se sua área de atuação e expertise, de modo que aspectos tributários e contábeis altamente complexos podem ter sido notados exclusivamente por Auditores da Receita Federal do Brasil.

3) Ao contrário do que defende a Tinto, o caso sob análise não “se resume, pura e simplesmente, à mera divergência de interpretação da legislação tributária entre as autoridades administrativas e a Impugnante, especialmente no que diz respeito à possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”. Conforme a Auditoria demonstrou, o valor de R\$ 943.265.857,72, que compunha os R\$ 1.019.200.896,26 excluídos como “Outras Exclusões” na Demonstração do Lucro Real do 4º trimestre de 2009, não podiam ser excluídos porque não compunham os R\$ 1.089.651.523,13 declarados como “Resultados Positivos em Participações Societárias” na demonstração do resultado. Não se trata, portanto, de divergência quanto à possibilidade de se excluir receita de determinada natureza, mas da impossibilidade de se excluir receita que não transitou pelo resultado.

4) A Tinto pugna pela recomposição da verdade material, alegando ainda que “nega-se a existência do preço recebido (ativos - crédito prêmio de IPI), ante a aventada “simulação”, mas é mantida a tributação das receitas auferidas com a venda realizada, de forma absolutamente contraditória com os termos da própria acusação fiscal”. Contudo, foi justamente para recompor a verdade material que a Fiscalização glosou os R\$ 943.265.857,72. Conforme se demonstra na planilha 29 (fl. 11.616), por não ter sido considerado na DRE, aquele montante também não poderiam ter sido considerados na apuração do Lucro Real, logo foi glosado.

Sendo assim, afastadas todas as alegações contrárias, deve-se manter a qualificação da multa de ofício.

Apesar dos graves fatos descritos no TVF não deixarem dúvida sobre a prática da conduta dolosa necessária para qualificação da multa, entendo que o recurso interposto merece parcial provimento para a redução da multa aplicada para o percentual de 100%.

A Recorrente alega que a que deve ser aplicada a legislação superveniente mais favorável à contribuinte, reduzindo-se a multa de 150 para 100%, em virtude não reincidência Entendo que o recurso voluntário merece provimento quanto a esse aspecto, uma vez que encontra amparo na retroatividade prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

Assim se diz, porque a Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para o patamar de 100% e criou uma nova multa no percentual de 150% para situações que envolvem reincidência. Dessa forma, por se tratar de fato não definitivamente julgado, a Recorrente teria direito aos benefícios da retroatividade benigna, nos termos do já citado art. 106, II, “c” do CTN.

Dessa forma, assiste razão à Recorrente ao pleitear a redução da multa, devendo ser provido em parte o recurso voluntário para que a multa qualificada seja reduzida para o limite de 100%.

2 RECURSO DE OFÍCIO

Ao analisar as impugnações apresentadas, a DRJ decidiu afastar a responsabilidade atribuída aos Srs. Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho e Fernando Antonio Bertin, além da pessoa jurídica Heber Participações S.A. em recuperação judicial.

Abaixo, passa-se a transcrever as razões de decidir da DRJ.

16 RESPONSÁVEIS

A Auditoria imputou responsabilidade tributária a uma pessoa jurídica e cinco pessoas físicas, enquadrando-as respectivamente nas hipóteses de incidência dos arts. 124, inciso I, e 135, incisos I e III, do CTN. Todos os responsáveis impugnaram tempestivamente os vínculos de responsabilidade.

16.1 Legislação e jurisprudência

Os dispositivos apontados pela Auditoria têm a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

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

A imputação de responsabilidade tributária encontra-se atualmente disciplinada pela IN RFB nº 1.862/2018, que assim dispõe (grifamos):

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III - o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.

Acerca do assunto em tela, o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 estabelece que (grifamos):

Síntese conclusiva

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

(...)c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia

patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador

c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

(...)e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica;

e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;

e.3) para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo; esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias;

e.4) deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direto e consciente da simulação;

A 1ª Turma da CSRF, pro meio do Acórdão nº 9101-006.640, de 11/07/2023, assim se manifestou (grifamos):

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de

serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

Do exposto conclui-se que, para se fundamentar a imputação de responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I, do CTN, não basta a demonstração de interesse econômico no lucro da pessoa jurídica contribuinte. Em vez disso, o que se deve comprovar é a vinculação do solidário ao fato jurídico tributário, que tanto pode ser o ato lícito que gerou a obrigação tributária -- como, por exemplo, a solidariedade entre coproprietários -- como o ilícito que a desfigurou. Há também solidariedade entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico nas situações de confusão patrimonial.

A par disso, a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN não decorre da condição de ser sócio, ou administrador, ou representante da pessoa jurídica, mas de ter praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

16.2 Análise do caso concreto Nos autos de infração, a Auditoria aponta como responsáveis tributários:

HEBER PARTICIPAÇÕES S/A (responsável por interesse comum - inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional), e NATALINO BERTIN, CPF nº 250.015.238-34; REINALDO BERTIN, CPF nº 269.958.678-15; SILMAR ROBERTO BERTIN, CPF nº 015.751.668-79; JOÃO BERTIN FILHO, CPF nº 711.616.358-15 e FERNANDO ANTONIO BERTIN, CPF nº 001.854.238-76 (todas as pessoas físicas citadas são responsáveis solidárias - inciso I e III do art. 135 do Código Tributário Nacional) (...) (fls. 12.257 e 12.268).

No Termo de Verificação de Infração Fiscal, a Fiscalização acrescentou que:

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 (crédito prêmio de IPI e perdas tributárias) com despesas indevidas (IRPJ e CSLL) 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, linha 11 da DIPJ do ano 2009 (R\$ 329.341.000,00). 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.

57) Abaixo dados dos sócios (pessoas físicas ou jurídicas) que representam a Tinto Holding Ltda. ou a Heber Participações S/A (extraídos das fichas cadastrais):

RESPONSÁVEIS PELA HEBER PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ N° 01.523.814/0001-73 (Pessoa Jurídica sócia majoritária da TINTO HOLDING LTDA no ano 2009) - FICHA CADASTRAL DA JUCESP:

SESSÃO: 04/09/2007 TRANSFORMADA DE NIRE 35214116301, HEBER PARTICIPAÇÕES LTDA.. NUM.DOC: 253.941/09-0 SESSÃO: 22/07/2009 ALTERAÇÃO DE SOCIOS/TITULAR/DIRETORIA: CONFORME A.R.C.A., DATADA DE: 16/07/2009.

ELEIÇÃO/REELEIÇÃO/ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE NATALINO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 250.015.238-34, RG/RNE: 4406781 - SP, RESIDENTE À AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 ANDAR, SAO PAULO -SP, OCUPANDO O CARGO DE PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO (COM INÍCIO DE MANDATO EM 04/09/2007), DIRETOR SEM DESIGNAÇÃO ESPECÍFICA (COM INÍCIO DE MANDATO EM 04/09/2007).

ELEIÇÃO/REELEIÇÃO/ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE SILMAR ROBERTO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 015.751.668-79, RG/RNE: 7774321 - SP, RESIDENTE À AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 ANDAR, SAO PAULO - SP, OCUPANDO O CARGO DE CONSELHEIRO ADMINISTRATIVO (COM INÍCIO DE MANDATO EM 04/09/2007) , DIRETOR SEM DESIGNAÇÃO ESPECÍFICA (COM INÍCIO DE MANDATO EM 04/09/2007).

RESPONSÁVEIS PELA TINTO HOLDING LTDA. no ano 2008 - FICHA CADASTRAL DA JUCESP: NUM.DOC: 279.372/09-7 SESSÃO: 11/08/2009

CAPITAL DA SEDE ALTERADO PARA \$ 1.533.704.190,00 (UM BILHÃO, QUINHENTOS E TRINTA E TRÊS MILHÕES, SETECENTOS E QUATRO MIL, CENTO E NOVENTA REAIS).

REDISTRIBUIÇÃO DO CAPITAL DE HEBER PARTICIPAÇÕES S/A, NIRE 35300346882, SITUADA À AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 AND, CJ 53, JD PAULISTANO, SAO PAULO - SP, CEP 14690-900, NA SITUAÇÃO DE SÓCIO, COM VALOR DE PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE DE \$ 1.533.704.188,00 (UM BILHÃO, QUINHENTOS E TRINTA E TRÊS MILHÕES, SETECENTOS E QUATRO MIL, CENTO E OITENTA E OITO REAIS).

REMANESCENTE SILMAR ROBERTO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 015.751.668-79, RG/RNE: 7774321, RESIDENTE À AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 A CJ 53, JD PAULISTANO, SAO PAULO - SP, CEP 01469-

900, NA SITUAÇÃO DE ADMINISTRADOR, REPRESENTANTE E SÓCIO, ASSINANDO PELA EMPRESA, COM VALOR DE PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE DE \$ 2,00 (DOIS REAIS).

ELEIÇÃO/REELEIÇÃO/ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE FERNANDO ANTONIO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 001.854.238-76, RG/RNE: 7774333, RESIDENTE À AV BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 AND, CJ 53, JD PAULISTANO, SÃO PAULO - SP, CEP 01469-900, OCUPANDO O CARGO DE ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

ELEIÇÃO/REELEIÇÃO/ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE REINALDO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 269.958.678-15, RG/RNE: 4406782 - SP, RESIDENTE À AV BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 AND, CJ 53, JD. PAULISTANO, SÃO PAULO - SP, CEP 01469-900, OCUPANDO O CARGO DE ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

ELEIÇÃO/REELEIÇÃO/ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE JOÃO BERTIN FILHO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 711.616.358-15, RG/RNE: 6491135 - SP, RESIDENTE À AV BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 AND, CJ 53, JD. PAULISTANO, SÃO PAULO - SP, CEP 01469-900, OCUPANDO O CARGO DE ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA.

ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DE NATALINO BERTIN, NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 250.015.238-34, RG/RNE: 4406781 - SP, RESIDENTE À AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 2012, 5 ANDAR CJ.53, JD. PAULISTANO, SAO PAULO - SP, CEP 01469-900, REPRESENTANDO HEBER PARTICIPAÇÕES S/A, OCUPANDO O CARGO DE ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA. (fls. 12.321-12.323, grifamos).

No mesmo documento, os autuantes também mencionam que:

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 4.502/64) 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 15868.720155/2013-66: (fl. 12.324, grifamos).

Nos Termos de Sujeição Passiva Solidária, a Auditoria ainda menciona que:

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.

no valor de R\$ 329.341.000,00 - ficha 38 da DIPJ do ano 2009. 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. (fl. 12.357).

Como os sócios (pessoas físicas ou jurídicas) são (ou foram) também os beneficiários, os representantes, os presidentes e administradores da Tinto Holding Ltda. e da Heber Participações S/A. também devem responder 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. (fl. 12.363).

16.2.1 Heber Participações S.A.

A Heber foi responsabilizada com base no art. 124, inciso I, do CTN porque, segundo a Fiscalização: a Tinto cometeu fraude contábil; se beneficiou com as referidas fraudes, pois era a sócia majoritária à época, com 99,99% das quotas; e se beneficiou com as distribuições de lucro da Tinto (§ 55 do TVIF, fl. 12.321).

A Heber contesta levantando diversas questões, entre as quais a de que as justificativas apresentadas (ser sócia majoritária e ter recebido dividendos) revelariam, quando muito, interesse econômico e não jurídico.

Ao examinarmos a infração 0002, verificamos que a fraude contábil está comprovada, o que poderia ensejar a responsabilização com base no art. 124, inciso I, na modalidade ato ilícito, porém, para tanto, ter-se-ia que demonstrar a participação da Heber, pois a condição de sócia e o interesse econômico no lucro não são suficientes para justificar a responsabilização.

Segundo o PN Cosit nº 4/2018, a responsabilização de pessoa jurídica com base no art. 124, inciso I, pode ocorrer em caso de confusão patrimonial, o que, de acordo com a Fiscalização, teria ocorrido, mas não entre Heber e Tinto, e sim entre Tinto e Bertin S/A, na medida que “transferiram entre elas receitas e despesas (bem como ativos e passivos)” (fl. 12.283).

De qualquer forma, seja porque a condição de sócia e o interesse econômico não ensejam solidariedade, seja porque a confusão patrimonial não foi apontada como motivo da responsabilização, seja porque a dita confusão não envolveu a Heber, esta deve ser exonerada da responsabilidade.

16.2.2 Pessoas físicas

As pessoas físicas foram responsabilizadas com base no art. 135, incisos I e III, do CTN porque compunham o quadro societário de e/ou administravam e/ou representavam a Tinto e/ou a Heber, logo se beneficiaram com as fraudes contábil e fiscal:

Como os sócios (pessoas físicas ou jurídicas) são (ou foram) também os beneficiários, os representantes, os presidentes e administradores da Tinto Holding Ltda. e da Heber Participações S/A. também devem responder 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. (Termo de Sujeição Passiva Solidária, fl. 12.363).

As pessoas físicas responsabilizadas contestam levantando diversas questões, entre as quais a de que faltou individualizar condutas.

Ao examinarmos a infração 0002, verificamos que a fraude contábil está comprovada, o que poderia ensejar a responsabilização com base no art. 135 por “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, porém, para tanto, ter-se-ia que demonstrar a participação de cada pessoa física acusada, já que a condição de sócio, ou administrador, ou representante não é suficiente para justificar a responsabilização.

Sendo assim, por falta de individualização das condutas, as pessoas físicas devem ser exoneradas da responsabilidade.

A Fazenda Nacional acrescenta razões ao recurso de ofício, argumentando pelo seu provimento. Aduz que a decisão Recorrida deve ser reformada, uma vez que estando caracterizada a fraude, os sujeitos passivos arrolados pela Autoridade Fiscal deveriam ser responsabilizados, tendo em vista o beneficiamento desses.

Entendo que o acórdão de impugnação deve ser igualmente mantido na parte em que afastou a responsabilidade tributária. Isso porque entendo não estar evidenciado o interesse jurídico da pessoa jurídica HEBER PARTICIPAÇÕES S/A.

A mesma sorte merece o recurso de ofício com relação às pessoas físicas responsabilizadas na forma do art. 135, III do CTN, uma vez que a Autoridade Fiscal não cuidou da individualização das condutas.

Dessa forma, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por:

- (i) conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento; e
- (ii) conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto