



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

Processo n° 15868.720223/2013-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.525 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Despesas não comprovadas. Falta de adições. Exclusões indevidas. Multa qualificada. Responsabilidade tributária.
Recorrente JBS S/A e responsáveis tributários.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

MPF. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui mero instrumento de controle instituído pela administração tributária. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

FISCALIZAÇÃO. PROCEDIMENTO INQUISITÓRIO. DIREITO DE DEFESA.

Considerando que a fiscalização é um procedimento meramente inquisitório, se há algum prejuízo, este se verifica justamente com relação à autoridade fiscal que busca a compreensão dos fatos para formar sua convicção quanto à ocorrência dos fatos geradores dos tributos envolvidos. O direito de defesa dos sujeitos passivos se estabelece depois da ciência dos autos de infração, com a instauração do processo administrativo.

JULGAMENTO. PRIMEIRA INSTÂNCIA. COMPETÊNCIA.

A distribuição dos processos para as diversas unidades de julgamento de primeira instância não é determinada pela lei, mas, sim, pelo regimento interno da Receita Federal. No uso de suas atribuições, o titular daquele órgão tem a possibilidade de transferir os processos entre essas unidades, visando à celeridade dos julgamentos.

JULGAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO.

Inexiste obrigação de o julgador administrativo responder a todos os argumentos suscitados pelas partes quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a sua decisão.

DILIGÊNCIAS. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

O artigo 18 do PAF tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora de primeira instância ao conferir a esta a possibilidade de determinar a realização de diligências quando entender que são necessárias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

MULTA QUALIFICADA. BOA FÉ. DESPROPORCIONALIDADE.

É vedado aos membros do CARF afastar a aplicação do percentual de qualificação da multa previsto em lei em atendimento a alegações de desproporcionalidade e observância da boa fé.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ADMINISTRADORES.

É cabível a responsabilização solidária de administradores que praticam os atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, a transferência injustificada de itens de ativos e passivos entre pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIAS POSTERIORES DE RESULTADOS.

As dificuldades práticas envolvidas numa reorganização societária não justificam a transferência, posterior à data do evento, de receitas e despesas referentes a uma das empresas em contas de resultado da outra.

EXCLUSÕES. JUSTIFICATIVA. COMPROVAÇÃO.

É ônus do contribuinte justificar e comprovar as exclusões efetuadas na apuração da base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

ÁGIO. IMPAIRMENT. ATIVO DIFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução do *impairment* de ágio sobre investimentos e da amortização de um item do ativo diferido, contabilizados, respectivamente, por um optante do RTT em

atendimento às novas regras de convergência ao padrão internacional de contabilidade e como condição de aproveitamento fiscal de ágio, na medida em que não se pode considerar que eles sejam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento aos recursos voluntários apresentados. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho, que afastavam parcialmente as responsabilidades tributárias das pessoas físicas nas infrações cujas multas não foram qualificadas.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos por JBS S/A e responsáveis tributários contra acórdão proferido pela DRJ/Ribeirão Preto-SP que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da SRRF da 8ª Região Fiscal, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos no quarto trimestre do ano de 2008, totalizaram o valor de R\$ 81.262.260,20. A autuação promoveu a glosa de despesas não comprovadas e de exclusões indevidas, bem como a inclusão de valores não adicionados. As multas referentes à glosa de exclusões indevidas e à inclusão de valores não adicionados foram qualificadas. Foram também atribuídas responsabilidades solidárias à pessoa jurídica TINTO HOLDING LTDA e

às pessoas físicas NATALINO BERTIN, REINALDO BERTIN, SILMAR ROBERTO BERTIN, JOÃO BERTIN FILHO e FERNANDO BERTIN FILHO.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Os Autos de Infração de IRPJ e CSLL, além dos demonstrativos e descrições de fs. 12.895/12.919, são acompanhados do Termo de Verificação de fs. 12.920/12997, em que a Fiscalização esclarece que:

- em diligências realizadas junto às empresas JBS S/A (sucessora da Bertin S/A por incorporação), BERTIN S/A e BRACOL HOLDING LTDA, comprovou-se que houve sucessão por cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007, entre as Pessoas Jurídicas Bracol Holding Ltda. e Bertin S/A, ensejando elaboração de relatório (referente à cisão parcial ocorrida) datado de 23/08/2011, denominado "Relatório referente à responsabilidade tributária solidária da JBS S/A, ..., quanto aos débitos fiscais da Bracol Holding Ltda.

- também foi elaborada representação fiscal para alteração cadastral, datada de 25/08/2011, a fim de que fosse efetuado, nos sistemas da RFB, o registro da cisão parcial ocorrida, dando origem ao processo administrativo nº 15868.720080/2011-51, em nome da JBS S/A, tendo em vista que esta incorporou a BERTIN S/A.

- Inconformada com a intimação para realizar a referida alteração cadastral, a JBS S/A impetrou o mandado de segurança nº 0003805-65.2011.403.6107, no qual foi proferida sentença reconhecendo o direito de o Fisco constituir crédito tributário contra a BRACOL HOLDING LTDA, imputando à JBS S/A responsabilidade solidária pelos débitos decorrentes de fatos geradores ocorridos até a data da cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007. A sentença ressalta, porém, que a Fazenda Pública não pode executá-los enquanto não ocorrer o desfecho do processo administrativo nº 15868.720080/2011-51. Houve interposição de apelação pelas partes nos autos do mandado de segurança, estando os recursos pendentes de julgamento no TRF da 3ª Região. São mencionados outros Mandados de Segurança sem qualquer notícia de óbice à autuação.

- Ressalta a autoridade autuante que a BRACOL HOLDING LTDA tinha o controle acionário da BERTIN S/A, desde a constituição desta empresa até sua incorporação pela JBS S/A, em 31/12/2009.

- Em 2012, a diligência junto à JBS S/A foi encerrada com a inclusão no MPF-F Regional nº 08.1.90.00-2011-03402-4, em aberto, de diversas operações para constituição de crédito tributário que originou os autos de infração de que trata o presente processo administrativo.

Constatou a autoridade autuante que, após a referida cisão parcial, as empresas BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A transferiram entre si receitas e despesas, bem como ativos e passivos. Os créditos tributários lançados no presente processo administrativo são fruto da auditoria realizada para a apuração dos reflexos tributários gerados por essas transferências, que assim resumiu:

. PARA IRPJ:

. INFRAÇÃO 0001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DESPESAS NÃO COMPROVADAS - R\$ 2.174.227,60 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Reduções do lucro indevidas escrituradas, advindas de lançamentos que

tiveram contrapartidas em outra pessoa jurídica (Bracol Holding Ltda., atual Tinto Holding Ltda.). São totalmente descabidas as transferências de contas de receitas e despesas entre duas Pessoas Jurídicas distintas. **Há reflexo na CSLL (Infração 0001) com mesmo valor;**

. **INFRAÇÃO 0002 - TEXTO 01 - EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCLUSÕES INDEVIDAS - R\$ 496.695.782,32 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL através de exclusão indevida de valores de variação cambial ativa inexistentes, não escriturados, na contabilidade para o 4º trimestre de 2008 (vide planilha 43) que acabou revertendo totalmente o prejuízo fiscal declarado para o 4º trimestre de 2008. Há reflexo na CSLL (Infração 0003 - Texto 02) com mesmo valor;**

. **INFRAÇÃO 0002 - TEXTO 02 - EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - EXCLUSÕES INDEVIDAS - R\$ 20.313.512,20 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL através de exclusão indevida de valores duplicados e de valores não escriturados, na contabilidade para o 4º trimestre de 2008 (vide planilha 43) que acabou revertendo totalmente o prejuízo fiscal declarado para o 4º trimestre de 2008. Há reflexo na CSLL (Infração 0003 - Texto 01) com valor diferente;**

. **PARA CSLL:**

. **INFRAÇÃO 0001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DESPESAS NÃO COMPROVADAS - R\$ 2.174.227,60 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Reduções do lucro indevidas escrituradas, advindas de lançamentos que tiveram contrapartidas em outra pessoa jurídica (Bracol Holding Ltda., atual Tinto Holding Ltda.). São totalmente descabidas as transferências de contas de receitas e despesas entre duas Pessoas Jurídicas distintas. É reflexo direto do IRPJ (Infração 0001) com mesmo valor;**

. **INFRAÇÃO 0002 - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL IMPAIRMENT DE ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO E AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO S/ DIFERIDO RESULTANTES DOS NOVOS MÉTODOS CONTÁBEIS - A Bertin S/A adicionou corretamente na determinação do Lucro Real R\$ 34.838.054,37 de Impairment de ágio sobre investimento e amortização de ágio s/ diferido resultantes dos novos métodos contábeis mas não efetuou essa mesma adição à base de cálculo da CSLL, que acabou revertendo totalmente a base de cálculo negativa da CSLL declarada para o 4º trimestre de 2008. É reflexo indireto do IRPJ - há correlação com IRPJ;**

. **INFRAÇÃO 0003 - TEXTO 01 - EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL - EXCLUSÕES INDEVIDAS - R\$ 9.304.323,78 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL através de exclusão indevida de valores não escriturados na contabilidade para o 4º trimestre de 2008 (vide planilha 43) que acabou revertendo totalmente a base de cálculo negativa da CSLL declarada para o 4º trimestre de 2008. É reflexo direto do IRPJ (Infração 0002 - texto 2) com valor diferente;**

. **INFRAÇÃO 0003 - TEXTO 02 - EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL - EXCLUSÕES INDEVIDAS - R\$ 496.695.782,32 PARA O 4º TRIMESTRE DE 2008 - Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL através de exclusão indevida de valores de variação cambial ativa inexistentes, não escriturados, para o 4º trimestre de 2008 (vide planilha 43) que acabou revertendo totalmente a base de cálculo negativa da CSLL declarada para o 4º trimestre de 2008. É reflexo direto do IRPJ (Infração 0002 - texto 1) com mesmo valor;**

Esclarece a Fiscalização que em função das infrações acima, ocorreu a reversão de todo prejuízo de IRPJ (-406.085.411,04) e de toda a base de cálculo negativa da CSLL (-429.914.276,99) declarados pela Bertin S/A, CNPJ 09.112.489/0001-68, para o 4º trimestre de 2008, bem como ocorreu a constituição de crédito tributário (IRPJ e CSLL) que excedeu os valores acima citados.

Registra a competência dos Auditores signatários do Termo de Verificação, mencionando o art. 9º, e seus parágrafos 2º e 3º, do Decreto 70.235/72.

A título de Histórico das Constatações, relata a autoridade autuante que, no ano de 2008, a BERTIN S/A apurou o IRPJ pelo lucro real trimestral, tendo iniciado os registros contábeis a partir do quarto trimestre de 2007 (01/10/2007), data em que os livros registram as transferências de patrimônio entre a BERTIN LTDA (atual Bracol Holding Ltda.) e a BERTIN S/A, que se deram por meio de contas coligadas e controladas entre ambas as pessoas jurídicas. Nessas mesmas contas continuaram a ocorrer novas transferências.

Elaborou a autoridade autuante, com base nos lançamentos contábeis constantes das referidas contas coligadas e controladas, planilhas em que foram listadas, de um lado, os lançamentos relativos à BRACOL HOLDING LTDA e, de outro, os correspondentes à BERTIN S/A. Elaborou, ainda, planilha com dados extraídos da anterior, que tinha apenas correlação com contas de receitas e/ou despesas transferidas entre as pessoas jurídicas, na qual foi adotado o valor de R\$ 10.000,00 como corte para a amostragem.

Intimados a esclarecer os fatos que deram causa a esses lançamentos contábeis, a BRACOL HOLDING LTDA e a JBS S/A informaram que se referiam à regularização de receitas e dispêndios, bem como consequência do fato de que clientes e fornecedores não atualizaram seus cadastros. A despeito das reiteradas intimações para tanto, nunca foram apresentados os documentos que comprovassem as alegações. Além disso, a fim de demonstrar a inconsistência dos argumentos manejados por eles, elaborou a autoridade autuante planilhas evidenciando a ocorrência de lançamentos em contas de ativo ou passivo em uma pessoa jurídica que tiveram contrapartida em contas de receitas ou despesas em outra pessoa jurídica.

Ademais, a autoridade autuante tece as seguintes considerações:

“9. Também não poderíamos deixar de esclarecer que o Laudo apresentado pela JBS S/A e Bracol Holding Ltda. que foi elaborado pela Pessoa Jurídica AMKS Contadores e Consultores Ltda. se baseou em um Balanço levantado com o fim específico de se transferir o acervo líquido da Bracol Holding Ltda. para a Bertin S/A (por conta da cisão parcial constatada) e nele tratou de todas as contas (de ativo e de passivo) transferidas de uma Pessoa Jurídica para outra, ou seja, não havia mais contas de ativo e de passivo a serem transferidas com base nesse Balanço. Lembramos ainda que o levantamento de **um Balanço tem a exata função de encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) em um determinado período fazendo com que seu resultado (lucro ou prejuízo) seja transferido para o Balanço**, não sendo permitido em hipótese alguma que sejam transferidas receitas e despesas entre duas Pessoas Jurídicas”. (grifado no original)

No curso da ação fiscal, a JBS S/A e a BRACOL HOLDING LTDA apresentaram diversos argumentos para justificar os lançamentos contábeis constantes das contas coligadas e controladas entre ambas as pessoas jurídicas. A propósito dos lançamentos relativos a movimentação de variação monetária/cambial/correção de empréstimos e financiamentos, alegaram que, por tratar-se de operação de separação de bens, direitos e obrigações entre duas

empresas em movimento, ... a geração das despesas, por conta das inúmeras atualizações de cadastros junto às instituições financeiras, ainda ocorriam na empresa inicial, de modo que houve a transferência desses débitos para que o dispêndio fosse realizado na empresa correta.

No tocante aos lançamentos referentes a vendas a vista, alegaram que, por falta de agilidade na troca do cadastro do cliente, este fez o pagamento na BRACOL HOLDING LTDA, a despeito de o faturamento ter ocorrido na BERTIN S/A., razão pela qual os recursos foram posteriormente transferidos a esta empresa.

A autoridade autuante tece extensas considerações acerca dos argumentos apresentados pela JBS S/A e pela BRACOL HOLDING LTDA nas respostas às intimações, merecendo destaque os seguintes excertos:

Item 1) Movimentação de variação monetária / cambial... - Essa alegação não procede, pois se as dívidas (passivos) tinham sido transferidos da Bracol Holding Ltda para a Bertin S/A, como ficou demonstrado no Laudo apresentado já citado – MKS, que são compatíveis com os lançamentos contábeis de transferências de contas de ativo e passivo realizados no dia 01/10/2007 no diário da Bracol Holding Ltda e a da Bertin S/A, era a Bertin S/A quem deveria alocar os juros passivos relacionados aos empréstimos transferidos que se encontram em seu passivo, nunca poderiam essas despesas ter sido lançadas na contabilidade da Bracol Holding Ltda e depois “transferidas” para a contabilidade da Bertin S/A através da conta coligada e controlada. Mas se isso ainda fosse verdade (se fosse um mero erro contábil) caberia a Bracol Holding Ltda estorná-los e a Bertin S/A escriturá-los totalmente, independente do cadastro da instituição bancária estar ou não atualizado. Observe que se fosse verdade as Pessoas Jurídicas deveriam apresentar comprovantes do estorno total no lado da Bracol Holding Ltda (conta de débito e conta de crédito – método das partidas dobradas) em sua escrituração e a Bertin S/A deveria apresentar o comprovante da escrituração total (conta de débito e conta de crédito – método das partidas dobradas) em sua escrituração, mas nenhuma delas os apresentou, mesmo porque eles não existem na escrituração. E ainda sim não consta em Lalur algum da Bracol Holding Ltda o estorno de uma despesa indevida de período anterior na apuração do lucro real, que corroborasse com a resposta dada por ambas as Pessoas Jurídicas, e não há escrituração de ajuste de exercício anterior relacionado á resposta alguma na Pessoa Jurídica Bertin S/A.

(...)

Item 5) Venda a vista – Da mesma forma que nos itens anteriores essa alegação não convence, pois seria simples apresentar a nota fiscal de venda em nome da Bertin S/A, o comprovante de depósito em nome da Bracol Holding Ltda, os lançamentos de CMV (custo de mercadoria – ou produto – vendido), de baixa dos estoques e tributos incidentes, e os lançamentos de receitas e de clientes, bem como os lançamentos de correção quanto ao que alega (só restaria a correção de baixa da conta clientes com o ingresso de recursos transferidos da conta bancos da Bracol Holding Ltda para a Bertin S/A), mas nada disso foi apresentado. Se a venda foi a vista, a Bertin S/A deveria ter lançado a receita (nota fiscal em seu nome) e registro na conta clientes, o CMV e baixa do estoque e tributos incidentes, não havendo óbice à Bertin S/A em efetuar esses lançamentos se o problema foi um pagamento à Bracol Holding Ltda. O não registro do pagamento na Bertin S/A não influencia na conta receita e sim mantém o cliente como devedor, e ao pagar teria que realizar a baixa da dívida contra a conta bancos (por exemplo) mas o recurso seria transferido da conta bancos da Bracol Holding Ltda. (grifado no original)

Ressalta a autoridade autuante que os supostos lançamentos de “ajustes” entre a BRACOL HOLDING LTDA e a BERTIN S/A se deram durante todo o período de existência desta empresa (02/10/2007 a 31/12/2009).

Concluindo ser improcedentes as justificativas apresentadas pelos intimados para os referidos lançamentos de “ajustes” entre a BRACOL HOLDING LTDA e a BERTIN S/A, a autoridade autuante expurgou os respectivos reflexos na apuração do lucro real do ano de 2008, por trimestre, desta última empresa, bem como os reflexos na apuração da base de cálculo da CSLL. Esses lançamentos de “ajustes” ocasionaram uma redução indevida do lucro real que totalizou **R\$ 2.174.227,60** para o 4º Trimestre de 2008 constituindo a infração 0001 - IRPJ – Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Despesas Não Comprovadas e também a infração 0001 – CSLL – Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Despesas Não Comprovadas.

Aborda, nos itens 24 a 43, a infração 0002 - texto 1, que se refere a exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real, descrevendo a Fiscalização :

- a opção da Bertin S/A pelo regime de caixa, ou liquidação, em relação às variações cambiais,

- os registros constatados no LALUR de exclusão de valor de VCA (apurados pelo regime de competência) feitos em valor muito superior ao que consta em sua escrituração contábil;(item 26)

- a Intimação da JBS S/A e da Tinto Holding Ltda acerca das constatações quanto à alteração dos valores de VCA e outras contas e as respostas apresentadas sem esclarecimentos concretos (itens 32/33);

- Intimações quanto discrepância entre valores declarados em DCTF e DIPJ (item 34) e a resposta acerca da retificação de DCTF (item 35 e 36);

- o Lalur foi concebido por sistema computacional pertencente à Pessoa Jurídica JBS S/A e foi quem inseriu no Lalur os valores indevidos (VCA e outros valores excluídos) que não constavam da escrituração contábil da Bertin S/A.

Concluindo que :

38) Como se observa a Bertin S/A apresentou informações falsas quando da apresentação da DIPJ em relação ao 4º trimestre de 2008, bem como foi informado um valor a maior de exclusão no Lalur que o devido de VCA, o que, além de outras exclusões indevidas (infração a seguir tratada), geraram alterações no resultado fiscal, que de positivo foi transformado em negativo em mais de quatrocentos milhões de reais.

Justifica a aplicação da multa qualificada de 150% bem como a existência de exigência reflexa na CSLL (Infração 003 - Texto 02)

Nos itens 44 a 53, aborda a Infração 002 - Texto 02, descrevendo a intimação para esclarecimentos acerca de exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dentre as quais aquelas nos valores de R\$ 86.561.200,22 e R\$ 58.312.500,20, a resposta da JBS S/A informando que não teria como comprovar com segurança a composição dos valores lançados pela Bertin S/A em seu Lalur e na DIPJ, tendo contado o contabilista da época, mas não havia memória de cálculo da sua composição, e as conclusões decorrentes da tentativa de identificar a origem das exclusões:

46) Sobre tais exclusões nada foi comprovado pela JBS S/A ou pela Tinto, nem a comprovação da composição desses valores e seus documentos. Entretanto concluímos que a diferença (R\$ 86.561.200,22 - R\$ 58.312.500,20 = R\$ 28.248.700,02) se refere à provisão da CSLL (R\$ 17.239.511,60) e a exclusão (em duplicidade) da Amort. Ágio Aquis.

Invest. Aval. PL já excluída pela linha 46 (R\$ 11.009.188,42). Vide planilha 43, obs. 01 e tab. 01 e 03. **O restante dos R\$ 58.312.500,20 não conseguimos relacioná-lo à escrituração. No livro Lalur apenas consta o seu valor total (R\$ 86.561.200,22) como outras exclusões, sem detalhes.**

47) Após uma análise mais detalhada constatamos que foram lançados no dia 31/12/2008 como receita (**através de uma criação indevida**) R\$ 60.017.364,87 com o uso da conta vendas a prazo (conta nº 911010000010301) que tiveram como contrapartida (sic) a criação da conta de ativo crédito prêmio de IPI (conta nº 12110000004). Desta forma, para corrigir essa adição indevida, resolvemos manter esse valor indevido como outras exclusões (vide planilha 43, linha 11 tabelas 06 e 07). **Não foi localizada na escrituração contábil nem na DRE da DIPJ o lançamento que gerou a exclusão no Lalur da Amort. Deságio Aquis. Invest. Aval. PL (Planilha 43, tabela 04, linha 46 e tabela 05, linha 39). motivo pelo qual seu valor não consta das tabelas 06 e 07 da citada planilha, foram excluídos por inexistentes** (vide DRE gerada por aplicativo da RFB com base nos lançamentos do SPED contábil do período).

48) Abaixo o lançamento indevido em 31/12/2008 de crédito prêmio de IPI lançado pela Bertin S/A em sua escrituração contábil:

(...)

Conclui pela inserção de informações falsas pela Bertin S/A (exclusão de receita de deságio inexistentes e não contabilizadas e exclusão de valores em duplicidade, ocultadas no valor global de outras exclusões) tanto na DIPJ quanto no Lalur.

Justifica a qualificação da multa (item 52) e o reflexo na CSLL como infração 003 - Texto 01, mas com valor diferente (item 53).

Aborda a Infração 002 de CSLL referente a valor que, embora adicionado na base de cálculo do IRPJ, não o foi em relação à CSLL (impairment de ágio sobre investimentos - item 56), a intimação para esclarecimento, a resposta no sentido de inexistência de dados e informações para esclarecer com segurança a razão da não inclusão do valor na base de cálculo da CSLL (itens 57 e 58) e a conclusão pela exigência por falta de adição com multa qualificada justificada nos itens 63 e 64).

Aborda a infração 003 Texto 01 da CSLL descrevendo ser reflexa da Infração 003 texto 002 de IRPJ com valor diferente detalhadamente descrito nos itens 65 a 76 do Termo.

Nos itens 77 e 78 aborda a infração 003, texto 02 da CSLL como reflexa integral da exigência de IRPJ.

Nos itens 79 a 81, reporta-se a planilhas elaboradas e a correlação entre infração de IRPJ e CSLL.

Passa, então, a descrever, nos itens 82 a 112 responsabilidade da sucessora pela multa aplicada à pessoa jurídica incorporada por ato praticado antes da sucessão bem como a atribuição de responsabilidade solidária.

Afirma a autoridade autuante, a partir da interpretação sistemática dos arts. 129 e 132 do CTN, que a JBS S/A é responsável não apenas pelos tributos lançamentos, mas também pela multa de ofício aplicada. Ademais, reproduzindo excertos de relatórios disponibilizados pela JBS S/A em seu sítio na internet, conclui

98) Diante do acima exposto, devemos deixar consignado neste termo que a família Bertin atualmente é sócia da JBS S/A, através da FB Participações S/A (holding controladora), e essa participação se deu com a versão do patrimônio da Bertin S/A para a JBS S/A (a atual JBS S/A é = a antiga JBS S/A + a Bertin S/A). Dessa forma, com base na legislação em vigor a JBS S/A responde pelo crédito tributário total, aí incluído o valor correspondente à multa de ofício. Frise-se mais uma vez que os antigos sócios da Bertin S/A participam da “nova” JBS S/A, o que ocorreu foi uma integração, conforme consta no relatório acima transcrito. O Sr. Natalino Bertin – CPF 250.150.238-34, que participou do Conselho Administrativo da Bertin S/A, **foi membro do Conselho Administrativo da JBS S/A.**

99) Em que pese ter ocorrido uma incorporação (ou fusão, como constou no relatório da administração já citado), no caso concreto o que ocorreu foi uma união de patrimônio e sócios. (grifado no original)

Quanto à BRACOL HOLDING LTDA, afirma a autoridade autuante que transferiu ela patrimônio para a BERTIN S/A no período de 01/01/2008 a 16/12/2008, no valor de R\$ 300.606.545,97 em transferências líquidas de Ativos desta para aquela e de R\$ 689.060.921,79 em transferências líquidas de Passivos da BRACOL HOLDING LTDA para a BERTIN S/A., fato esse que comprova a solidariedade daquela pelos créditos tributários lançados contra esta para todo o ano de 2008. Assevera, ainda, que a análise dos lançamentos contábeis dessas duas pessoas jurídicas revelou a ocorrência de transferências de receitas e despesas entre a BRACOL HOLDING LTDA e a BERTIN S/A, ressaltando a interação e dependência entre essas pessoas jurídicas.

Pelas razões acima referidas, foi imputada responsabilidade pelos créditos tributários lançados à JBS S/A, com base no art. 132 do CTN, à BRACOL HOLDING LTDA, com base no art. 124, I e 135, inciso I, do CTN. E, ainda:

108) Quanto à responsabilização dos sócios, pessoas físicas, da Tinto Holding Ltda. (e da antiga Bertin S/A) se deu por conta dos crimes, em tese, por eles cometidos (e também pela Tinto como sócia majoritária) ao fraudar informações na DIPJ e no Lalur do 4º trimestre de 2008 da Bertin S/A, beneficiando-se assim, todos eles, com o não pagamento dos tributos devidos (IRPJ e CSLL), o que também não deixa de serem beneficiados indiretamente e indevidamente com o método (*modus operandi*) que foi criado e demonstrado acima. O enquadramento legal de suas responsabilizações é o art. 135, incisos I e III do CTN, já que suas condutas foram praticadas com infração à lei, e porque não dizer ao contrato social (que não poderia prescrever ações criminosas como estando de acordo com os ditames da Pessoa Jurídica). Os incluímos os dois incisos do citado artigo porque eram sócios (direto - Silmar Roberto Bertin e indiretos - outros irmãos) e porque eles (todos eles) também eram administradores, representantes e gerentes da Bertin S/A à época dos fatos:

Nos itens 113 e seguintes do Termo de Verificação, aborda a Fiscalização o Mandado de Segurança 0003805-65.2011.4.03.6107, registrando que o mesmo não está relacionado com a exigência tributária ora formalizada.

Ainda, noticia a existência de autuações anteriores relativas ao período de 2007 e aos três primeiros trimestres de 2008, a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais (15868.720224/2013-31) e a existência de PerDcomp com pedido de saldo negativo de IRPJ apresentada pela JBS S/A, já que em 21/07/2010 a Bertin S/A já estava incorporada por ela, conforme processo digital nº 16306.720804/2013-57.

Também foram formalizados Termos de Sujeição Passiva Solidária em face de :

- Tinto Holding Ltda (antigas Bracol Holding Ltda. e Bertin Ltda.), CNPJ 01.597.168/0001-99 (fls. 13066/13068) e

- pessoas físicas Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho e Fernando Antonio Bertin - sujeitos passivos que eram sócios e/ou diretores, presidentes e administradores das pessoas jurídicas Bertin S/A, CNPJ 09.112.489/0001-68 e da Bracol Holding Ltda., CNPJ nº 01.597.168/0001-99 (fls. 13.069/13.073).

Os interessados - pessoas jurídicas JBS S/A (Sucessora de Bertin S/A) e Tinto Holding Ltda. (antiga Bracol Holdings Ltda.) e pessoas físicas Natalino Bertin, Reinaldo Bertin, Silmar Roberto Bertin, João Bertin Filho e Fernando Antonio Bertin - foram cientificados da autuação por via postal em 26/11/2013 como comprovam os Avisos de Recebimento (AR) de fls. 13.081 a 13.082.

Em oposição à autuação foram apresentadas as seguintes peças de impugnação:

Interessado	Data	Fls.
Tinto Holding Ltda (nova denominação de Bracol Holding Ltda.) por seu representante Natalino Bertin.	07/12/2013	Fls. 13.084/13.099, acompanhada dos documentos de fls. 13.100 a 1.139
Natalino Bertin, (subscrita pelo Impugnante)	09/12/2013	Fls. 13.142/13.162 acompanhada dos documentos de fls. 13163/13210
Fernando Antonio Bertin, por seus advogados (instrumento de procuração Às fls. 13234)	09/12/2013	Fls. 13.214/13.233 acompanhada dos documentos de fls. 13234/13283
Reinaldo Bertin e João Bertin Filho, por seus advogados (instrumento de procuração Às fls. 13307/13308)	09/12/2013	Fls. 13287/13306 acompanhada dos documentos de fls. 13307/13360
Silmar Roberto Bertin por seus advogados (instrumento de procuração Às fls. 13384)	09/12/2013	Fls. 13.364/13383 acompanhada dos documentos de fls. 13384/13.434
JBS S.A (por seus advogados (instrumento de procuração às fls.13.489).	23/12/2013	Fls. 13.442/13487 acompanhada dos documentos de fls. 13488/13/767

Na Impugnação apresentada pela **JBS S/A** são deduzidas as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

De início registra a tempestividade da defesa e expõe os fatos, para, em seguida, alegar **Ilegitimidade da D. Autoridade Fiscal** (DRF Araçatuba) para Lavrar o Auto de Infração em tela, expondo que:

A Impugnante JBS S/A e a empresa BERTIN S/A, têm sede no município de São Paulo/SP, de modo que a autoridade autuante, lotada na DRF de Araçatuba, não tinha competência para realizar o procedimento de fiscalização. O MPF expedido faz referência a suposta “autorização da autoridade competente” para a realização da fiscalização, mas essa “autorização” cinge-se à possibilidade do reexame de período já fiscalizado, nada dizendo quanto à transferência de competência para outra região fiscal.

O MPF foi emitido pelo Chefe de Divisão de Fiscalização em São Paulo, conforme consta da Portaria nº 212/2011. Porém, conforme registra o próprio documento, a “delegação” para a respectiva emissão se deu com base na Portaria de

Delegação de Competência nº 36/2004, publicada sete anos antes da edição da Portaria nº 3.014/2011, que atualmente disciplina a matéria.

Considerando que sob a égide da Portaria nº 3.007/2001 foi editada a "Portaria de Delegação de Competência", delegando a possibilidade de emissão do MPF ao Chefe da Divisão de Fiscalização, o mesmo deve ser feito na atual disciplina da Portaria RFB nº 3.014/2011, de modo que é nula a emissão do MPF que ensejou a ação fiscal.

Nos termos do art. 6º, § 4º, da Portaria nº 3.014/2011, os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma região fiscal, devem ser autorizados pelo respectivo Superintendente. Essa norma não foi observada, pois a autorização do Superintendente foi apenas para o reexame de período já fiscalizado, não fazendo qualquer referência a procedimentos de fiscalização em outra unidade descentralizada, de modo que somente a DERAT/SP seria competente para realizar a fiscalização.

O CARF não aprovou Proposta de Súmula no sentido de que irregularidade do MPF não acarreta nulidade do lançamento.

Não se justifica a competência do autuante pelo § 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 quando este viola frontalmente preceitos constitucionais como o princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Alega o impugnante que houve cerceamento ao direito de defesa por diversas razões. Em primeiro lugar, porque a ação fiscal foi desenvolvida pela DRF de Araçatuba, distante da sede da empresa. Em segundo lugar, pelo fato de que a intimação acerca do lançamento veio acompanhada apenas dos autos de infração, sem os documentos que instruem o processo administrativo, com ausência de numeração na autuação. Em terceiro lugar, pela impossibilidade de obtenção da íntegra do processo pela via eletrônica (E-CAC), sendo necessário o agendamento de vistas do processo para obtenção de cópia, o que lhe teria retirado boa parte do prazo de impugnação (Doc 2).

Sob o título do descumprimento do "múnus" atribuído à autoridade fiscal, entende que:

A autoridade autuante não promoveu qualquer esforço no sentido de obter, junto aos administradores da BERTIN S/A à época dos fatos, os esclarecimentos que buscava. Não se valeu dos instrumentos legais de que dispõe para buscar a verdade real. A autoridade autuante deveria imputar as supostas responsabilidades tributárias a quem de direito com base no art. 135 do CTN. Apresenta a relação dos administradores da BERTIN S/A à época dos fatos e **requer a intimação deles** para que prestem esclarecimentos e apresentem os documentos necessários à composição dos créditos.

Assevera serem inverídicas as informações existentes no Termo de Verificação Fiscal expondo que:

A versão adotada pelo Fiscal autuante leva à conclusão de que houve uma representação fiscal para que fosse registrada a alegada cisão; que tal fato foi atacado por Mandado de Segurança pela Impugnante; e que esta não teria obtido êxito.

Foi impetrado o mandado de segurança nº 0003805-65.2011.403.6107 a fim de afastar a ilegal caracterização de cisão, de ofício, da operação ocorrida, em outubro de 2007, entre as empresas BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A, requerendo a instauração de procedimento próprio para tanto, no qual fosse assegurado contraditório e ampla defesa, nos termos do Decreto nº 70.235/1972. Houve concessão de liminar, posteriormente confirmada em sentença, dando oportunidade de apresentação de recurso administrativo, inclusive com efeito suspensivo.

A possibilidade do fisco "lavrar" autos de infração não poderia ser tolhida por aquele juízo mesmo porque não foi objeto do Mandado de Segurança, seja em razão do fisco ter a possibilidade de promover o lançamento para prevenir decadência.

Reproduz excerto do Termo de Verificação para alegar que nele se encontram diversas inverdades, vez que:

- I. O objeto do mandado de segurança tinha por objeto afastar a atribuição de "cisão" entre BRACOL e BERTIN S/A "de ofício", o que restou plenamente atendido pelo Juízo.
- II. A ressalva para a possibilidade de lavraturas de auto de infração contra a Impugnante não decorre da alegada cisão, pois em nenhum momento a decisão faz referência a cisão, mas decorre da prerrogativa de o Fisco lançar para prevenir decadência.
- III. Nada obstante os Fiscais autuantes já tenham sido intimados para instaurar procedimento próprio e exclusivo para fins de constatação de eventual cisão entre as empresas BRACOL e BERTIN S/A, assegurando a ampla defesa, tal procedimento não foi instaurado até os dias de hoje, e nem pode mais ser instaurado em razão da decadência para tal discussão, vez que os fatos em questão ocorreram em 2007. questão que será abordada em tópico posterior.
- IV. O procedimento tido pela fiscalização como o "cumprimento da medida", foi afastado por aquele Juízo, o qual entendeu não estarem presentes os pressupostos para tanto, ou seja, ampla defesa, nos moldes do art. 33 do Decreto 70.237/72.
- V. A resistência propositada da fiscalização em instaurar o procedimento próprio e exclusivo de verificação de cisão entre as empresas Bracol e Bertin S/A, e a alegação destes mesmos fiscais de que a cisão restou "comprovada" demonstra inequivocamente a má-fé destes, merecendo apuração de crime de desobediência, prevaricação, sem prejuízo de sanções administrativas.

Defende que a responsabilidade direta e exclusiva é dos **administradores à época dos fatos**, reportando-se ao art. 135, III, do CTN, e alegando que:

Tanto a doutrina como a recente jurisprudência do STJ apontam a responsabilização exclusiva dos administradores decorrente de prática de atos com infração de lei, contrato social ou estatuto da sociedade que tenham desencadeado

uma relação jurídica obrigacional stricto sensu entre Fisco e a pessoa jurídica por ele administrada.

Se a responsabilidade pessoal não alcança sequer o contribuinte (pessoa jurídica) não há que se falar em responsabilidade do suposto sucessor, seja ela solidária e/ou subsidiária.

Faz-se inafastável a exclusão da Impugnante da presente autuação em razão da responsabilidade pessoal e exclusiva dos dirigentes da Bertin S/A cujos fatos tenham ocorrido até a data da incorporação pela Impugnante (Doc. 05), relacionando as pessoas físicas acerca das quais argumenta: alguns, inclusive já constam do Auto de Infração na qualidade de responsáveis solidários. embora alguns dos citados não constem na ficha cadastral completa, colacionada na presente autuação, todos exerciam cargos de administração (Doc. 07) e gerência na empresa Bertin S/A à época dos fatos, mostrando-se legitimados pelo comando do art. 135, III, do CTN a responder pela presente autuação.

A responsabilidade assumida pela JBS S/A em virtude do previsto no art. 132 do CTN se dá por transferência a partir do momento da incorporação. O ônus tributário foi atribuído originalmente ao contribuinte incorporado, a Bertin S/A e somente em um segundo momento é que foi transmitido para a Incorporadora.

Defende que deve ser anulado o lançamento fiscal por erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que os administradores à época - somente eles - são os legitimados para figurar no pólo passivo dos Autos de Infração.

No **mérito**, argúi, de início, a ocorrência de **decadência parcial** para fatos geradores de outubro e novembro de 2008. Reporta-se ao art. 146 do Constituição Federal e art. 150, § 4º do CTN, e cita decisões judiciais e administrativas.

Ainda a título de mérito, aborda a acusação de transferência de receitas e despesas entre Bracol e Bertin S/A - **infração 001**, e alega que:

- a empresa Bertin S/A - incorporada pela Impugnante somente no final de dezembro de 2009 - adquiriu da empresa Bertin Ltda. (antes denominada Bracol Holding Ltda. e hoje chamada Tinto Holding Ltda.) diversos estabelecimentos via integralização de acervo líquido em aumento de capital subscrito e integralizado pela Bracol Holding Ltda.;

- tratou-se de operação bastante complexa, que exigiu várias providências regulatórias, demandando razoável tempo em um país reconhecidamente burocrático;

- por razões alheias a vontade da Bertin S/A. por curto espaço de tempo foi necessária a continuidade de utilização de documentos fiscais em nome da Bertin Ltda. (Bracol) para cumprimento de contratos, cronograma de abate e aviso de diversos fornecedores, os quais continuaram emitindo notas fiscais em nome daquele;

- é contraditório com o princípio da verdade material ignorar atos praticados pelo contribuinte originário, que só assim o foram executados por total impossibilidade de se agir diferentemente, dentro do contexto em que vivemos, principalmente quando tais atos não trouxeram qualquer prejuízo ao erário.

Faz menção a insumos adquiridos até a data de aquisição dos estabelecimentos pela empresa incorporada e sua utilização em datas posteriores, a **contratos de fornecimento de insumos a longo prazo**, e argumenta que embora

saibamos que o balanço elaborado para fundamentar uma estruturação societária se preste a encerrar as transações entre as empresas analisadas, nada impede que após a formalização desta operação se faça necessária a realização de alguns ajustes de contas entre elas, justamente em face daquela. Porém tais práticas não revelam qualquer pretensão do contribuinte de enganar o fisco, tanto que as expôs independentemente de ser obrigada a tanto e as justificou.

Reitera a grandiosidade da operação e a inviabilidade de sua operacionalização no mundo fenomênico na mesma data em que o Ato foi formalizado perante as Autoridades. Reporta-se à necessária abertura de inscrição perante os órgãos públicos objetivando comprovar a inviabilidade de que a Bertin S/A passasse a operar, automaticamente em seu próprio nome após o ato formal perante a Junta Comercial. Alega ainda que se tratou de transferência de estabelecimentos em plena atividade, e que não poderia a BERTIN S/A simplesmente paralisar suas atividades (i.e. cortar fornecimentos e paralisar saídas) até que conseguisse todas as inscrições e certificados em seu nome.

Menciona a ocorrência em 01/10/2007 do *drop down* - operação societária pela qual os estabelecimentos em tela passaram da BRACOL (então denominada BERTIN LTDA.) para a BERTIN S/A em troca de subscrição de ações, e indica que os valores atuados por transferências de contas de receitas e despesas entre Bertin Ltda. (BRACOL Holding Ltda.) e BERTIN S/A desde o 4º trim/2007 ao 4º trim/2008 foram diminuindo, o que atribui a reflexo, justamente, dos ajustes necessários para transferência da atividade para a *Bertin S/A*. E reprisa que:

- mesmo após o *drop down*, havia valores - receitas - que a BRACOL (BERTIN LTDA) continuou a receber em seu nome, porque a BERTIN S/A não havia conseguido, ainda, inscrição estadual, municipal e demais licenças para operar em nome próprio;

- o mesmo ocorreu em relação a despesas que nesse passo inicial, ainda vinham em nome da BRACOL (BERTIN LTDA.) que pagava e, posteriormente, enviava a despesa para BERTIN S/A;

- as operações de conta corrente são muito comuns entre empresas, o que demonstra que a ingerência de números da BRACOL (BERTIN LTDA.) perante a BERTIN S/A no caso em tela - receitas e despesas - encontra um racional, isto é, houve, em verdade transferência de recursos entre empresas do mesmo grupo, que pode e deve ser levado em consideração, caracterizando-se um contrato de conta corrente, dada a peculiaridade da operação em questão;

- a prática de ajustes realizada entre a Bracol e a Bertin S/A não desrespeita o princípio da entidade, já que não houve desrespeito à autonomia do patrimônio de cada uma das empresas, pelo contrário, tanto se considerou esta distinção que se constata transferências entre eles.

Quanto à imputação de exclusão indevida de valores referentes a **variações cambiais ativas** ("Infração 002- Texto 01" de IRPJ e "Infração 003 - Texto 02" de CSLL, argumenta tratar-se de acusação vaga e imprecisa o que configuraria cerceamento do direito de defesa.

Menciona que, nos moldes do art. 30 da Medida Provisória 1.858-10/1999, as variações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, eram consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da liquidação da correspondente operação.

Alega que a autuação não permitiu a compreensão dos motivos jurídicos para sua lavratura. Complementa que, ainda que se entenda pelo acolhimento da acusação fiscal, a exigência não merece prosperar, pois estar-se-á admitindo o intuito doloso dos administradores da BERTIN S/A à época dos fatos, o que tem o condão de reforçar: (a) a responsabilidade exclusiva daquelas pessoas físicas, nos termos do art. 135, CTN; ou (b) o mínimo, afasta exigência de multa e juros da Impugnante.

Aborda a Infração 002 – Texto 002 de IRPJ e Infração 003 – Texto 001 de CSLL, referente a Exclussões Indevidas na apuração do Lucro real e da Base de Cálculo da CSL, alegando que :

- também neste item há cerceamento do direito de defesa pois a Fiscalização deveria ter demonstrado de forma clara e precisa a infração;

- além do cerceamento do direito de defesa, resta caracterizada nulidade em razão da insegurança por falta de determinação da infração;

- ao observar a composição dos valores autuados, conforme planilhas acostadas ao Auto de Infração, não restou caracterizada com segurança, a infração.

Reproduz item 46 do Termo de Verificação para argumentar que a própria fiscalização afirma que não conseguiu relacionar valores, o que reforça o aqui exposto, no sentido de ser necessária, no mínimo diligência fiscal – em razão da insegurança na determinação da infração -, pela qual desde já se protesta.

Em relação ao **lançamento de CSLL** (infração 002) por falta/insuficiência de adições à base de cálculo decorrentes de *impairment* de ágio, afirma o Impugnante que:

- O relatório admite que “os ajustes aos novos critérios contábeis ocorridos a partir de 2007, com as alterações na Lei das S/A (IMPAIRMENT)” foram realizados de forma correta, validando, assim, o ágio existente e utilizado no período;

- a adição de um valor a título de IRPJ não faz prova absoluta da correção do lançamento, já que cabe à fiscalização verificar a correção dessa adição;

- se o fisco afirma que a suposta infração apontada é reflexo da forma de apuração do IRPJ, deve apontar e comprovar tal inconsistência (cita ementa de acórdão do CARF)

- houve uma adição indevida de IRPJ, que deve ser corrigida no curso da fiscalização ou comprovada sua correção para fins de apuração de CSLL;

- não foi questionado o ágio em si, revelando que tem ele fundamento econômico, principalmente para fins da despesa de amortização do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- para fins contábeis, a Lei nº 11.638/2007 exigiu a adição da amortização contábil do ágio, de modo que tal ágio seja contabilmente baixado somente após a realização do teste da recuperabilidade (*impairment*), mas isso não significa, para fins fiscais, que o ágio não deveria continuar sendo amortizado;

- para fins fiscais, os ajustes promovidos pela Lei nº 11.638/2007 são neutros, de modo que não alteram a apuração do lucro realizada com base na legislação até então vigente, que exigia a amortização contábil do ágio;

- a própria adição da despesa da amortização da contabilidade fiscal do ágio nos períodos autuados decorreu do erro no momento de traduzir esses efeitos para fins do IRPJ, pois não há teste de recuperabilidade (*impairment*) na determinação do lucro líquido (base do lucro real) apurado de acordo com as regras contábeis aplicáveis e vigentes antes da Lei nº 11.638/07”.

- a manutenção da amortização fiscal do ágio nos períodos autuados para fins da CSLL, é correto, e onde houve equívoco, foi justamente na adição dessas despesas de amortização do ágio para fins do IRPJ;

- não há, na legislação da CSLL, expressamente, previsão legal que respalde a exigência em tela. Embora se aplique à CSLL as disposições da legislação do IRPJ referentes a diversos aspectos, no tocante à base de cálculo e as alíquotas serão observadas as disposições previstas na legislação específica da referida contribuição (...), que não prevê a adição de *impairment* de Ágio.

Requer a realização de diligência a fim de que sejam analisados os documentos fiscais da impugnante, intimando-se, ainda, a BRACOL HOLDING LTDA e seus dirigentes, para que apresentem documentos relativos ao período fiscalizado.

Defende a impossibilidade de sucessão da multa e juros, argumentando que:

- A responsabilidade tributária prevista no art. 132 do CTN não alcança a multa e os juros moratórios. O sucessor, nas hipóteses previstas no referido dispositivo, não concorre de nenhuma forma para a prática da infração pelo sucedido.

- A responsabilidade pela multa deve ser afastada, seja porque a BERTIN S/A era empresa distinta e tinha controle distinto de sua incorporadora (ora Impugnante); ou porque a multa foi formalizada após a incorporação, sendo a Impugnante adquirente de boa-fé.

A título de argumento subsidiário, requer a **redução da multa de 150%**, discorrendo acerca de seu entendimento de que referida multa fere princípios basilares do ordenamento jurídico e alegando que a boa-fé do contribuinte que declara regularmente os tributos devidos, mas deixa de pagá-los, muitas vezes em razão de dificuldades financeiras, não pode deixar de ser considerada como fator por demais relevante para afastar tão severa penalidade, até porque, uma vez personalizada a pena, cumpre individualizá-la, a fim de se atender à Justiça, uma vez que exige a correspondência entre a responsabilidade e a punição.

Resume suas alegações nos seguintes termos:

a) A decisão é nula em razão da incompetência do Auditor Fiscal que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal, posto que não há "portaria de delegação de competência" editada sob a égide da Portaria RFB nº 3.014/2011.

b) A decisão é nula em razão da incompetência do Auditor Fiscal que emitiu o Mandado de Procedimento Fiscal para determinar procedimentos de fiscalização em outra unidade descentralizada da RFB.

c) Há evidente cerceamento de defesa, vez que a fiscalização foi realizada em Delegacia Fiscal situada há aproximadamente 600 quilômetros da sede das empresas envolvida; em razão da ausência de numeração dos documentos do AIIM;

d) Há nulidade em razão do descumprimento do "múnus" atribuído à autoridade fiscal, que deveria exaustivamente obter informações perante os administradores da Bertin S/A à época dos fatos, em busca da efetivação do princípio da verdade material. Isto é, os administradores da Bertin S/A à época dos fatos devem ser intimados a prestar esclarecimentos acerca da composição dos créditos em questão, sob pena de crime de prevaricação.

e) Deve ser realizada diligência para intimação dos administradores da Bertin S/A, à época dos fatos (já relacionados), a fim de que prestem esclarecimentos e apresentem documentos necessários à composição dos créditos requeridos, sob pena de se instar o Ministério Público para fins de apuração de eventual crime de prevaricação.

f) A Impugnante é parte ilegítima para responder pelos débitos eventualmente gerados pelos ajustes praticados pela Bertin S/A, vez que em razão da infração de lei e aos Estatutos da referida empresa, a responsabilidade pelos débitos compensados é direta e exclusiva dos administradores à época dos fatos, à luz do art. 135, III, do CTN.

g) há argumentos inverídicos trazidos pela fiscalização, pois não restou caracterizada a suposta cisão da empresa BRACOL (BERTIN LTDA.), que foi afastada por Poder Judiciário, que garantiu à Impugnante o exercício do contraditório e ampla defesa em processo administrativo próprio. Aliás, a menção da suposta cisão no presente processo apenas confirma o fato de que o lançamento é confuso, pois não há sequer porque se falar em responsabilidade pela suposta ocorrência de cisão. Isto porque não se está a falar de débitos da BRACOL e de responsabilidade por seus débitos, pela suposta cisão que teria ocorrido. Reforça-se, assim, a impropriedade do presente Auto de Infração.

h) No mérito, a autuação é totalmente improcedente, vez que:

(i) Há decadência parcial;

(ii) As transferências de constas de receitas, despesas e variações cambiais entre BRACOL e BERTIN S/A era necessária em razão da necessidade de alterações de sistemas, inscrições estaduais, bancárias, de clientes, etc. (ITENS 1 e 2)

(iii) No tocante às acusações de exclusão indevida de valores referentes a variações cambiais ativas. ("Infração 0002 - TEXTO 01" de IRPJ e "Infração 0003 - Texto 02" de CSLL), a acusação é vaga e imprecisa de forma a caracterizar nulidade por cerceamento do direito de defesa;

(iv) no que tange à acusação de redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela exclusão indevida de valores supostamente duplicados e de valores não escriturados na contabilidade ("*Infração 0002 - TEXTO 02*" de IRPJ e "*Infração 0003- TEXTO 01*" de CSLL), igualmente, há insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa;

(v) Suposta falta de adições à base de cálculo ajustada da CSLL - *Impairment* de *Ágio*. Conforme mencionado, a adição de um valor a título de IRPJ não faz prova absoluta da correção do lançamento, ou seja, antes de verificar qualquer infração relativa ao reflexo da referida adição, deveria a fiscalização apurar sua correção. No presente caso, se a Bertin S/A adicionou parcelas da amortização fiscal do *ágio* no lucro real, deve-se indagar qual foi o motivo. Se o motivo foi a adoção das novas regras contábeis aplicáveis com a edição da Lei nº 11.638/07, então há de se considerar a possibilidade de erro na adição dessa despesa da amortização para fins contábeis apenas, conforme amplamente demonstrado. Ademais, não há, na legislação específica da CSLL a expressa previsão legal para adição, na base de cálculo, do *impairment de ágio*, de forma que, ainda sob o prisma do princípio da legalidade, o lançamento não merece prosperar;

(vi) Para a análise mais apurada sobre o mérito é necessária a realização de diligência pela unidade fiscal situada em São Paulo, seja em razão da incompetência da Delegacia fiscal de Araçatuba, seja em razão da imparcialidade de seus Auditores Fiscais.

i) Além disso, não é devida a atribuição de responsabilidade pelas multas e juros moratórios, pois, nos moldes do art. 132 do CTN, a empresa incorporadora somente responde pelos "tributos" devidos pela empresa incorporada, e, ainda que se considere responsável, somente o seria se tivesse conhecimento à data da incorporação;

j) Por fim, subsidiariamente, caso todos os argumentos anteriores sejam afastados, ainda assim o lançamento não merece ser mantido em sua íntegra, pois a multa aplicada de 150% deve ser reduzida.

Requer o provimento da impugnação, acolhendo as preliminares de nulidade apontadas, ou, ainda, que seja julgada, no mérito, totalmente improcedente a autuação. Subsidiariamente, pede que os autos sejam devolvidos à autoridade autuante para a numeração dos documentos, devolvendo-se o prazo para defesa. Ainda subsidiariamente, requer a realização de diligência para análise dos documentos juntados, que demonstram a insubsistência da autuação, e para que se proceda a intimação dos dirigentes da época dos fatos geradores para prestar esclarecimentos.

Requer, também, que as intimações sejam efetuadas em nome do procurador que indica, inclusive para que esteja presente no julgamento a fim de que realizem sustentação oral.

Na impugnação apresentada em nome de **TINTO HOLDING LTDA, nova denominação de BRACOL HOLDING LTDA.**, são apresentadas as alegações a seguir sintetizadas:

Ao expor os fatos destaca que:

- os Autos de Infração foram lavrados em função de atos praticados exclusivamente pela Bertin S/A, que aproveitou despesas, excluiu valores do Lucro Líquido e realizou outros atos conforme descrição dos fatos que transcreve;

- a BERTIN S/A no ano de 2008 teve quase 30% da totalidade de suas ações adquiridas pela subsidiária integral do BNDES, BNDESPAR, tendo esse Banco Oficial, a partir de então, atuado e acompanhado as atividades realizadas na empresa (Doc. 03);

- na época dos fatos geradores a BERTIN S/A foi administrada pelo Diretor-Presidente Sr. João Pinheiro Nogueira Batista e outras pessoas físicas conforme Ata de Reunião do Conselho de Administração datada do dia 1º de agosto de 2008 (Doc. 04).

A título de preliminar alega ilegitimidade do Impugnante porque:

- considerando ter sido a BERTIN S/A (incorporada pela JBS S/A) a pessoa que praticou os atos e fatos indicados nas Autuações Fiscais, somente poderia responder, com fundamento no art. 135 do CTN caso estivessem presente suas hipóteses;

- o Impugnante como pessoa jurídica, não foi Diretor, Representante Legal e Gerente da BERTIN S/A na época dos fatos tratados na autuação não podendo responder a esse título como pretendeu a fiscalização ao incluí-lo como responsável solidário;

- não atuou na elaboração da DIPJ, contabilidade e outros atos descritos nas autuações; os documentos foram elaborados pela BERTIN S/A e a JBS S/A conforme reconhecido pela própria Fiscalização;

- por não ter praticado nenhum ato irregular, não pode ser responsabilizado por faltar nexos de causalidade exigido pelos art.s 135, 136 e 137 do CTN.

No mérito, assevera que o art. 124 do CTN não é fundamento para responsabilização, alegando que:

- A Impugnante foi considerada responsável por supostas atitudes fraudulentas da BERTIN S/A e por ter se beneficiado pela falta de pagamento dos tributos – situações não previstas no artigo 124, I do CTN;

- Há necessidade dos responsáveis tributários por interesse comum terem participado como contribuinte da relação jurídica tributária, algo que evidentemente não existe para os tributos objeto dos lançamentos.

Ainda a título de mérito, argui a impossibilidade de ser aplicado o artigo 135 do CTN, alegando que:

- A Impugnante nunca foi sócia majoritária da BERTIN S/A, porque essa empresa por ser constituída sob o regime de Sociedade Anônima nunca terá sócios mas, apenas acionistas, titulares de ações conforme a Lei nº 6.404/76;

- Não é possível aplicar o art. 135, I, do CTN, porque o termo “pessoas” referido nesta disposição se refere a uma “pessoa física” e não “jurídica”, e todos os incisos do artigo 134 do CTN não seriam aplicáveis porque além de tratarem de “pessoas físicas” somente estabelece a sua aplicação para sócios de uma sociedade de capitais como a sociedade anônima;

- também não seria aplicável o artigo 135, inciso III do CTN, porque nunca a Impugnante foi diretora, administradora ou gerente da BERTIN S/A, uma vez que essa empresa foi gerida por uma Diretoria especializada na época dos fatos geradores não formada por nenhum membro da Família Bertin como exigência do BNDES;

- jamais seria possível aplicar o inciso III, do artigo 135 do CTN no caso da Impugnante porque, da mesma forma que o inciso I, o mesmo somente se aplica a “pessoas físicas”, não sendo possível aplicá-los a “pessoas jurídicas”;

- como não foi a Impugnante que apurou, contabilizou, registrou e supostamente se omitiu no pagamento do IRPJ e CSLL, por ter sido realizado exclusivamente pela BERTIN S/A e JBS S/A, se depreende que, na realidade, a sua inclusão está baseada na falta de pagamento de tributos pela BERTIN S/A, algo que jamais poderia ter sido realizado, porque já está pacificado na jurisprudência não ser possível a responsabilização pela mera falta de pagamento;

- a única motivação da atribuição de responsabilidade à Impugnante foi a infração à legislação tributária algo vedado pela jurisprudência do C. STJ, conforme Súmula 430;

- ademais, ser apenas administrador da pessoa jurídica e/ou ter ou não se beneficiado nunca foram causas para a aplicação do artigo 135, inciso I e III do CTN porque, nos termos deste dispositivo, apenas será possível a responsabilização solidária e pessoal quando estiver provado a prática de atos contrários aos estatutos, contrato social ou infração à lei;

- como ... se depreende da análise dos Autos de Infração, somente ter a TINTO HOLDING sido acusada de participar pessoalmente quanto as supostas infrações relacionadas as transferências de receitas e despesas para a BERTIN S/A

objeto dos Itens 0001 dos Autos de IRPJ e CSLL, não tendo sido indicados nos demais itens das autuações qualquer atividade por parte dessa empresa;

- Essa atividade não gera infração à lei, porque essa somente existirá quando o valor transferido for aproveitado e isto foi realizado pela BERTIN S/A e não pela IMPUGNANTE se realmente existisse algum tipo de irregularidade.

Defende a impossibilidade de a Impugnante ser responsabilizada pela multa qualificada, alegando inexistir prova de terem realizado qualquer ato doloso ou culposamente passível de se enquadrar nas hipóteses de aplicação da multa qualificada. Entende que, se exigível a multa, a mesma somente pode ser aplicada contra a pessoa jurídica envolvida nos casos tratados nesses autos, não sendo possível aplicar para terceiros sem qualquer relação com os fatos geradores das autuações fiscais.

Finaliza requerendo sua exclusão como responsável tributário dos Autos de Infração do IRPJ e CSLL.

Da Impugnação em nome de **Natalino Bertin** constam razões de defesa de teor semelhante àquelas apresentadas em nome da Tinto Holding, acrescentando o Impugnante, especificamente, que:

- o impugnante não foi Diretor da BERTIN S/A na época dos fatos geradores, porque essa empresa foi administrada por outras pessoas, cujo Diretor-Presidente era o Sr. João Pinheiro Nogueira Batista e outras pessoas físicas conforme Ata de Reunião do Conselho de Administração datada do dia 1º de agosto de 2008.

- houve ofensa a Portaria SRRF 08/GAB 21/2011, pela qual criado grupo especial de trabalho para fiscalização das empresas JBS S/A e TINTO HOLDING LTDA, não contemplando a possibilidade de incluírem pessoas físicas como responsáveis tributárias.

Também em sede de preliminar argui nulidade por inexistência de MPF específico para os responsáveis solidários e intimação para prestarem esclarecimentos, ofendendo disposições da Portaria RFB 3014/2011. Expõe que referida Portaria, ao descrever expressamente as hipóteses de dispensa do MPF, deve ter revogado, por incompatibilidade, o art. 2º, § 2º, da Portaria RFB 2284, de 2010, que dispensou a emissão de MPF para exigências de créditos tributários nas hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos.

Defende a ilegitimidade do Impugnante apresentando argumentos no mesmo sentido daqueles trazidos pela Tinto Holding:

- considerando ter sido a BERTIN S/A (incorporada pela JBS S/A) a pessoa que praticou os atos e fatos indicados nas Autuações Fiscais, somente poderia responder, com fundamento no art. 135 do CTN caso estivessem presente suas hipóteses;

- o Impugnante não foi Diretor, Representante Legal e Gerente da BERTIN S/A na época dos fatos tratados na autuação não podendo responder a esse título como pretendeu a fiscalização ao incluí-lo como responsável solidário;

- quanto a TINTO HOLDING LTDA., não é possível o IMPUGNANTE responder com fundamento no artigo 135, incisos I e III do CTN, por terem sido simplesmente administradores dessa empresa, uma vez que, conforme consta no Auto de Infração, os fatos geradores das autuações fiscais foram praticados pela BERTIN S/A e não pela TINTO HOLDING LTDA. Demonstrando não ser possível aplicar referidos dispositivos legais porque somente seriam aplicados caso o

IMPUGNANTE fosse, efetivamente, diretor da BERTINI S/A na época dos fatos geradores dos tributos lançados;

- no caso da TINTO HOLDING LTDA., também deve ser esclarecido ser o IMPUGNANTE administrador juntamente com as outras pessoas físicas indicadas nessa defesa, não gerando disso qualquer tipo denexo de causalidade com os atos praticados pela BERTIN S/A;

- nunca o artigo 135, incisos I e III do CTN poderia ter sido aplicado para responsabilizar os IMPUGNANTE porque (i) nunca foram Diretores da BERTIN S/A, (ii) Não poderiam ser responsabilizados com fundamento em tais artigos pela mera posição de administradores da TINTO HOLDING LTDA., junto com as outras pessoas físicas citadas.

Ainda como causa de ilegitimidade do Impugnante alega que não atuou na elaboração da DIPJ, contabilidade e outros atos descritos nas autuações; mas que os documentos foram preparados pela JBS S/A conforme reconhecido pela própria Fiscalização. Acrescenta que, por não ter praticado nenhum ato irregular, não pode ser responsabilizado por faltar nexode causalidade exigido pelos art.s 135, 136 e 137 do CTN.

Invoca a ocorrência de cerceamento do direito de defesa, pelo que a sujeição do Impugnante como responsável solidário deveria ser cancelada, porque, da forma que foi realizada, não demonstrou quais os atos específicos teriam sido praticados pelos Impugnantes para serem responsabilizados e quais benefícios teriam auferido. E continua:

- ser apenas administrador não representa nos termos do artigo 135 do CTN elemento para garantir a responsabilização de administradores, representantes e gerentes de pessoas jurídicas, devendo ser apurado e provado ter efetivamente o responsabilizado pessoa física adotado posturas das quais resultaram os atos descritos no referido dispositivo legal;... especialmente quando se apura não ser o IMPUGNANTE sequer acionista da BERTIN S/A mas a TINTO HOLDING como reconhecido pela própria fiscalização,

Também argúi ausência de prova e acusação precária, expondo que:

- a fiscalização não provou ter o Impugnante agido com infração à lei e ao contrato social, bem como terem se beneficiado de tais atos, para aplicação do art. 135, incisos I e III do CTN;

- também não está provado nos autos ter o Impugnante realizado ou participação dos atos das pessoas jurídicas envolvidas.

No mérito argúi a impossibilidade de ser aplicado o artigo 135 do CTN, alegando que:

- a inclusão do Impugnante como responsável está baseada na falta de pagamento de tributos pela BERTIN S/A, algo que jamais poderia ter sido realizado, porque já está pacificado na jurisprudência não ser possível a responsabilização pela mera falta de pagamento;

- a única motivação da atribuição de responsabilidade à Impugnante foi a infração à legislação tributária algo vedado pela jurisprudência do C. STJ, conforme Súmula 430;

- ademais, ser apenas administrador da pessoa jurídica e/ou ter ou não se beneficiado nunca foram causas para a aplicação do artigo 135, inciso I e III do CTN porque, nos termos deste dispositivo, apenas será possível a responsabilização solidária e pessoal quando estiver provado a prática de atos contrários aos estatutos, contrato social ou infração à lei.

Defende a Impossibilidade da responsabilização derivada da Tinto Holding ter sido acionista majoritária da Bertin S/A, apresentando razões já contidas na defesa em nome da Tinto Holding e expondo que: A TINTO HOLDING na condição de acionista da BERTINI S/A não tinha a condição de sócia da Sociedade Limitada, mas de uma Sociedade Anônima, bem como nunca foi como pessoa jurídica Diretora daquela outra empresa porque a diretoria, evidentemente, era formada apenas por pessoas físicas.

Também defende a impossibilidade de ser exigida multa qualificada.

Finaliza requerendo a sua exclusão como responsável tributário.

As Impugnações em nome de **Fernando Antonio Bertin, Silmar Roberto Bertin e em nome de Reinaldo Bertin e João Bertin Filho** apresentam argumentos do mesmo sentido daqueles contidos na defesa de Natalino Bertin, identificando-se as seguintes especificidades:

- na defesa em nome de **Reinaldo Bertin e João Bertin Filho**, acrescentam os Impugnantes que também não eram sócios da TINTO HOLDING LTDA., na época chamada de BRACOL HOLDING LTDA., porque no tempo dos fatos indicados nas Autuações eram sócios a empresa HEBER PARTICIPAÇÕES S/A e SILMAR ROBERTO BERTIN, somente figurando eles como administradores da empresa juntamente com as outras pessoas físicas indicadas acima (DOC. 05)

- na defesa em nome de **Silmar Roberto Bertin**, a ilegitimidade é atribuída também ao fato de não ter ele participado em nenhum ato como signatário, administrador ou qualquer outra coisa.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 13ª Turma da já mencionada DRJ/Ribeirão Preto-SP proferiu o Acórdão nº 14-50.299, de 13 de maio de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão, o que sequer se confirma no caso, não acarreta nulidade de lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Injustificável a arguição de cerceamento do direito de defesa se os Autos de Infração e os Termos que o acompanham, lavrados com observância das formalidades legais, foram regularmente cientificados aos interessados e se lhes foi concedido prazo legal para sua defesa.

Ademais, não há que se falar em cerceamento de defesa enquanto não instaurado o litígio, que, na espécie, inaugura-se com a impugnação.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando, além de não serem observados os requisitos para sua realização e de se tratar de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, estão presentes elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

TRANSFERÊNCIAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS.

Em observância ao princípio da entidade, são descabidos os lançamentos contábeis efetuados em contas de coligadas e controladas relativos a transferências de ativos, passivos e resultados entre duas entidades distintas, máxime quando não são apresentadas provas relacionadas às operações contabilizadas.

EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Compete ao contribuinte comprovar as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FALTA DE ADIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova da dedutibilidade de amortização de ágio.

EXIGÊNCIA REFLEXA. CSLL.

Relativamente à exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2008

DECADÊNCIA

A contagem do prazo decadencial, segundo a regra prevista no art 150, § 4º, do CTN, tem por termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O incorporador responde pelos créditos tributários lançados contra o incorporado, nos termos do art. 132 do CTN.

Havendo interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores das obrigações tributárias apuradas, é cabível a imputação de responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados.

Também cabível a imputação de responsabilidade a pessoas físicas as quais, na qualidade de administradores de sociedade por ações e/ou de representantes de outra pessoa jurídica acionista majoritária da primeira, permitiram, através de ações ou omissões, a prática de infrações tributárias, sobretudo se demonstrada pela Fiscalização a existência de confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

As multas aplicadas em lançamento de ofício estão previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e seus percentuais não se confundem com aqueles estabelecidos para simples inadimplemento de débitos confessados.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Inconformados, os sujeitos passivos apresentaram recursos voluntários.

A empresa JBS S/A repetiu a íntegra dos argumentos deduzidos em sua impugnação. Acrescentou, apenas, que o seu acesso ao processo eletrônico pelo e-CAC não permite identificar a numeração das folhas e, por isso, haveria que se decretar a nulidade do feito por descumprimento do artigo 22 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

A empresa TINTO HOLDING LTDA, da mesma forma, repetiu seus argumentos anteriores. Aditou, ainda, que (i) a DRJ/Ribeirão Preto é incompetente para julgar impugnações de contribuinte localizado no município de São Paulo/SP; (ii) a mesma DRJ não analisou todas as razões de sua defesa, por isso, pede o retorno dos autos para um novo julgamento; e (iii) a DIPJ foi entregue quando a BERTIN S/A já se encontrava incorporada pela JBS S/A, sendo elaborada por softwares desta mesma empresa.

As pessoas físicas apontadas como responsáveis, essencialmente, também repetiram os argumentos das impugnações. Contudo, acrescentaram que: (i) a DRJ/Ribeirão Preto é incompetente para julgar impugnações de contribuinte localizado no município de São Paulo/SP; (ii) a mesma DRJ não analisou todas as razões de sua defesa, por isso, pede o retorno dos autos para um novo julgamento; (iii) inexistente Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - específico para os recorrentes porque não procede o entendimento de ainda estar vigente o artigo 2º, § 2º, da Portaria RFB nº 2.284/10; (iv) não se pode responsabilizar os recorrentes só porque faziam parte do conselho de administração da BERTIN S/A; (v) é incabível a alegação de que os recorrentes deveriam conhecer as operações contábeis da BERTIN S/A; (vi) esta última empresa tinha diretoria própria com a participação do BNDES como acionista relevante (30%); e (vii) a DIPJ foi entregue quando a BERTIN S/A já se encontrava incorporada pela JBS S/A, sendo elaborada por softwares desta mesma empresa.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, em síntese, apresenta as seguintes assertivas: (i) o tema da legitimidade da autoridade fiscal encontra-se superado pela

Súmula CARF nº 27; (ii) os recorrentes demonstraram pleno conhecimento dos fatos imputados e a decisão recorrida analisou o processo com a profundidade recomendada e suficiente, de modo que não procede as alegações de cerceamento do direito de defesa; (iii) o mandado de segurança não afasta a responsabilidade por sucessão à JBS S/A e o fato de a fiscalização reportar-se à operação de cisão em nada afasta as exigências do processo, nem as torna confusas, pois o Termo de Verificação é expresso em afirmar que suas constatações são posteriores ao evento da cisão; (iv) não há erro de identificação do sujeito passivo pois a JBS S/A é sucessora por incorporação da BERTIN S/A; (v) inexistia decadência do direito de lançar tributos referentes a outubro e novembro de 2008 porque o fato gerador do quatro trimestre daquele ano ocorreu em 31/12/2008; (vi) as infrações apuradas foram adequadamente detalhadas pela fiscalização e a recorrente-sucessora não trouxe aos autos argumentos e provas capazes de infirmá-las; (vii) ao optar pelo RTT, a BERTIN S/A não poderia deduzir da base de cálculo da CSLL o *impairment* de ágio; (viii) é descabido o pleito de diligência porque quando teve a oportunidade de apresentar sua manifestação acerca do mérito dos ajustes apontados, a recorrente-sucessora nada apresentou à fiscalização; (ix) é cabível a imputação da multa de ofício e juros à sucessora; (x) a qualificação das multas foi motivada por declarações falsas na DIPJ e no LALUR com o objetivo de evadir tributos; (xi) quanto à alegação comum de nulidade do MPF, há que se reiterar os argumentos da DRJ; (xii) a responsabilidade solidária da TINTO HOLDING LTDA é revelada pelo interesse comum em razão da confusão patrimonial estabelecida entre ela (antes denominada BRACOL HOLDING LTDA) e a BERTIN S/A; e (xiii) a responsabilidade solidária das pessoas físicas também foi caracterizado pelo interesse comum ante os incontáveis benefícios que receberam na qualidade de proprietários da empresa autuada, bem como pelo fato de terem participado de forma direta nas

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

Em sede preliminar, as recorrentes alegam a nulidade do feito por incompetência do auditor-fiscal que emitiu o MPF. Apontam falhas nesse ato pelo fato de ter determinado procedimentos de fiscalização a serem realizados por unidade da Receita Federal distinta da que jurisdiciona o contribuinte e pelo fato de não ter sido editado sob a égide da Portaria RFB nº 3.014/11. As pessoas físicas acrescentam o fato de não haver MPF específico para que fossem apontadas como responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Sobre essas questões, cumpre deixar consignado que o MPF, criado originariamente pela Portaria SRF nº 3.007/01, constitui mero instrumento de controle

instituído pela administração tributária, permitindo acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos auditores-fiscais, e também instrumento de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se, de fato, aqueles que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235/72 (que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF), diploma este que possui status e força de lei, consoante reiterada e pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

Portanto, eventuais falhas ou irregularidades que porventura tivessem ocorrido quanto à observância das regras pertinentes ao MPF jamais teriam força para retirar ou limitar a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para efetuar o lançamento, que lhe é assegurada por lei (artigo 6º da Lei nº 10.593/02).

Ainda assim, por bem enfrentar o quanto alegado, peço vênias para reproduzir as razões de decidir da instância *a quo*:

A JBS S/A insurge-se contra o MPF emitido para a realização da ação fiscal, afirmando que houve violação a diversas disposições da Portaria RFB nº 3.014/2011. Aduz que seu domicílio fiscal, assim como o das empresas BERTIN S/A e BRACOL HOLDING LTDA localiza-se no município de São Paulo, de modo que a DRF/Araçatuba não tem competência para realizar o procedimento de fiscalização. Afirma, que a Superintendência da 8ª Região Fiscal da RFB apenas autorizou reexame de período já fiscalizado, nada dizendo quanto à transferência de competência para outra região fiscal, razão pela qual foi violado o art. 6º, § 4º, da Portaria nº 3.014/2011. Assevera que o MPF foi emitido pelo Chefe de Divisão de Fiscalização em São Paulo, com base na Portaria de Delegação de Competência nº 36/2004, publicada sete anos antes da edição da Portaria nº 3.014/2011, que atualmente disciplina a matéria, de modo que, após a publicação desta Portaria, novo ato delegando competência deveria ter sido editado.

As alegações não procedem. O Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização MPF-F nº 08.1.90.00-2011-03402-4 [fls. 09/11], que autorizou a realização da ação fiscal na qual foram lavrados os autos de infração de que trata o presente processo administrativo foi emitido, em 07/11/2011, com base na Portaria RFB nº 3.014/2011. Esta Portaria prescreve as seguintes regras quanto à emissão de MPF-F:

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

I – Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização; e

(...)

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

(...)

Art. 6º O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

(...)

III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;

IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;

(...)

§ 1º As autoridades indicadas nos incisos IV e V somente poderão emitir MPF no âmbito de suas respectivas áreas de competência.

(...)

§ 3º Somente será admitida delegação de competência para emissão e alteração de MPF nas seguintes hipóteses:

I - de Superintendente da Receita Federal do Brasil para Chefe de Divisão de Fiscalização, de Administração Aduaneira ou de Repressão ao Contrabando e Descaminho, da Superintendência;

(...)

§ 4º Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma região fiscal, serão autorizados pelo respectivo Superintendente.

(...)

§ 8º A autorização para reexame em relação ao mesmo exercício poderá ser efetuada pelas autoridades competentes diretamente no MPF-F.

(...)

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do responsável pela equipe a que está vinculado o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil referido no inciso V; e

VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade emitente e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo estas alcançar os fatos geradores relativos aos

últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos respectivos Anexos I e II a esta Portaria.

(...)

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

(...)

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

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

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

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

Todas as normas acima transcritas foram rigorosamente observadas na ação fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração recorridos. Com efeito, às fls. 09/11 foi juntado aos autos o MPF-F nº 08.1.90.00-2011-03402-4, emitido em 07/11/2011. Sua emissão se deu pela autoridade competente da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 8ª Região Fiscal. Posteriormente, em 30/05/2012, o MPF-F foi alterado, também pela autoridade competente da SRRF – 8ª Região Fiscal, para incluir na fiscalização os tributos IRPJ e CSLL, para os períodos de 10/2007 a 06/2009, constando inclusive autorização para realização de novo exame em relação ao contribuinte, tributo e períodos referidos.

Portanto, contrariamente ao que afirma a Impugnante, a ação fiscal foi desenvolvida com base em MPF-F emitido por autoridade competente (SRRF da 8ª Região Fiscal), estando nele incluída determinação para fiscalização do IRPJ e da CSLL, abrangendo o 4º trimestre de 2008. Mais que isso, nesse mesmo documento houve autorização, pela autoridade competente, para reexame em relação ao mesmo exercício.

Quanto à arguição de nulidade contida na Impugnação das pessoas físicas sob alegação de ausência de MPF específico para os responsáveis solidários, registre-se a existência de expressa previsão de inexigibilidade de MPF para os responsáveis, a teor do § 2º do art. 2º da Portaria MF 2.284 de 29/11/2010:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

...

§ 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

E, distintamente do que alegado, referida previsão, por integrar Portaria que dispõe especificamente acerca de procedimentos a serem adotados pela Secretaria

da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, não pode ser considerada tacitamente revogada pela Portaria 3014/2011 que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e, em seu art. 10, relaciona hipóteses de procedimento de fiscalização para os quais não é exigido MPF.

Neste aspecto, relembre-se o que estabelece a Lei de Introdução do Código Civil de 1916 (LICC):

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

...

No caso, a Portaria MF 3014, de 2011, não revogou expressamente a Portaria 2284, de 2010, não é com ela incompatível, nem regula inteiramente o lançamento no caso de pluralidade de sujeitos passivos. Referida Portaria de 2011 estabelece disposições gerais da execução de procedimentos fiscais, a par das já existentes no art. 2º, § 2º, da Portaria de 2010, não se cogitando de revogação nem modificação desta última, nos moldes admitidos no § 2º do art. 2º da LICC.

Ademais, em que pese o Impugnante alegar rejeição de Súmula acerca do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), cumpre consignar ser pacífico o entendimento da jurisprudência administrativa de que referido Mandado, seja ele de Fiscalização, de Diligência ou Especial, presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal, embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, quais são os tributos envolvidos, período, etc.

Ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, SEM, JAMAIS, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

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

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

Nesse contexto, cabe ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram a ação fiscal, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, bem como o procedimento de requerer, internamente, a conversão de um MPF de Diligência em MPF de Fiscalização, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.

Todavia, como dito, estas ocorrências em nada alteram a competência do servidor, fixada por lei, assim como em nada modifica a presteza e qualidade das informações que devem ser disponibilizadas pelos contribuintes sob procedimento fiscal (de diligência ou de fiscalização), máxime porque a obrigatoriedade de prestar referidas informações e exibir livros e documentos não advém de simples Portaria (e nem do MPF), mas de norma legal plenamente vigente (RIR/1999, com os fundamentos legais discriminados ao final de cada artigo):

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

Bem a propósito, jurisprudência do CARF a respeito:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - Estando regularmente emitido e, sendo mero instrumento de controle da atividade fiscal, mesmo sua ausência não constitui causa de nulidade de procedimento fiscal. 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-22.283 em 22.02.2006 - Publicado no DOU em: 08.05.2007

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2004 Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão nº 201-80670 – Relator Maurício Taveira e Silva)

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – PRORROGAÇÃO – VALIDADE – A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez –Acórdão nº 101-96351).

MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou inexistência de tais documentos. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Constituinte-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei. Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 106-15259 Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula

Igualmente, os Acórdãos nºs 108-09653, Relator Cândido Rodrigues Neuber; 102-48948, Relator José Raimundo Tosta Santos; 104-22515, Relator Antonio Lopo Martinez.

Deste modo, padece de inconsistência o reclamo da defesa em relação a qualquer nulidade que pudesse estar presente nos MPF emitidos (de Fiscalização ou de Diligência), visto que, como exposto, tais documentos são meramente instrumentos de controle gerencial, não suprimindo nem suprimindo as atribuições legais que cometem aos Auditores Fiscais da Receita Federal.

Apesar da clareza das razões expostas pela DRJ, as pessoas físicas apontadas como responsáveis insistem no entendimento de que a Portaria RFB nº 3.014/11 teria revogado o artigo 2º, § 2º, da Portaria RFB nº 2.284/10. Nada obstante, foi perfeita a decisão recorrida quando tratou a questão como norma especial que não pode ser revogada por norma geral superveniente.

Acrescente-se a tudo isso o teor da Súmula CARF nº 27:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

E, como se sabe, as matérias sumuladas são de observância obrigatória nos julgados dessa Casa por imposição do que dispõe o artigo 72, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Confira-se:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Depois de serem intimados sobre a decisão recorrida, os recorrentes passaram a questionar também a competência que a DRJ/Ribeirão Preto teria para julgar impugnações de contribuinte localizado no município de São Paulo/SP.

Nada obstante, conforme previsão expressa do artigo 25, I, do Decreto nº 70.235/72, o julgamento em primeira instância compete às Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ), sem quaisquer limitações de caráter jurisdicional. Veja-se:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada

da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

A distribuição dos processos para as diversas unidades de julgamento de primeira instância não é determinada pela lei, mas, sim, pelo regimento interno da Receita Federal. No uso de suas atribuições, o titular daquele órgão tem a possibilidade de transferir os processos entre essas unidades, visando à celeridade dos julgamentos, conforme foi feito através das Portarias RFB nº 453/2013 e 1006/2013. E é por isso que o processo foi encaminhado para a apreciação da DRJ/Ribeirão Preto (cf. atesta o despacho de encaminhamento de fls. 13772).

Um outro motivo para a nulidade do feito fiscal, segundo as recorrentes, tem por base o cerceamento do direito de defesa caracterizado por diversos fatos, a saber: a fiscalização ter sido realizada em unidade da Receita Federal distante da sede das empresas envolvidas; as cópias recebidas no ato da ciência dos autos de infração não incluírem os documentos que os embasaram; a impossibilidade de obtenção da íntegra do processo pela via eletrônica, o que teria ensejado a necessidade de agendamento para vistas reduzindo o prazo para impugnação; e não haver numeração dos documentos anexados ao presente processo.

Com todo o respeito, o fato de a auditoria ter sido conduzida em local distante da sede das empresas fiscalizadas não é prejudicial para as recorrentes. Pelo contrário, considerando que a fiscalização é um procedimento meramente inquisitório, se há algum prejuízo, este se verifica justamente com relação à autoridade fiscal que busca a compreensão dos fatos para formar sua convicção quanto à ocorrência dos fatos geradores dos tributos envolvidos. O direito de defesa dos sujeitos passivos se estabelece depois da ciência dos autos de infração, com a instauração do processo administrativo. E isso, como se constata pelas impugnações e recursos interpostos, foi plenamente garantido.

Não procedem também as reclamações quanto às dificuldades de acesso aos documentos do processo. Nesse sentido, a DRJ esclareceu: que não há exigência legal de que todos os documentos e termos do processo sejam remetidos ao sujeito passivo; que, ainda assim, seria possível a juntada de outros elementos de defesa se observadas as condições previstas nos §§ 4º e 5º do artigo 16 do PAF; e que as folhas do processo haviam, sim, sido numeradas.

Diante disso e de todo o tempo decorrido até a ciência do julgamento, se houvesse algo de novo a acrescentar, era de se esperar que as recorrentes, pelo menos, tentariam invocar aquelas condições para trazer novos elementos ao processo. Mas, nada disso foi feito. Em sede de recurso, limitaram-se a repetir as mesmas alegações das impugnações. Apenas a JBS S/A acrescentou que o seu acesso ao processo eletrônico pelo e-CAC não permite identificar a numeração do processo. Ora, diante de todo o tempo decorrido, essa impossibilidade, se verdadeira, poderia muito bem ser sanada no atendimento presencial do CAC. Como já lembrado pela decisão recorrida, nesse atendimento, os contribuintes têm pleno acesso aos autos dos processos eletrônicos, inclusive, com a possibilidade de retirar a quantidade de cópias que julgarem oportunas para suas necessidades.

Ainda em caráter preliminar, a JBS S/A sustenta que houve descumprimento do "múnus" atribuído à autoridade fiscal em busca do princípio da verdade material. Nesse

sentido, afirma que os administradores da BERTIN S/A à época dos fatos deveriam ter sido intimados a esclarecer a composição dos créditos tributários em questão.

Contudo, o Termo de Verificação de Infração Fiscal e os documentos do processo deixam claro que os vícios levantados pela fiscalização tiveram por base as escriturações contábeis fornecidas por prepostos das empresas BRACOL HOLDING LTDA (atual TINTO HOLDING LTDA) e JBS S/A (sucessora da BERTIN S/A). A opinião das autoridades fiscais também foi externada a partir das respostas aos questionamentos contidos nas diversas intimações que foram lavradas no curso do procedimento de fiscalização. E o importante é perceber que a fiscalização entendeu que esses elementos foram suficientes para formar a sua convicção sobre os fatos constatados.

O fato de a BERTIN S/A ter sido incorporada pela JBS S/A faz com que esta última esteja obrigada a responder pelas obrigações tributárias (principais e acessórias) da primeira. Por isso, os administradores da BERTIN S/A à época dos fatos poderiam até responder a eventuais questionamentos da fiscalização, se esta os considerasse necessários, na condição de terceiros. No entanto, a obrigação (acessória) original de esclarecer os atos praticados pela BERTIN S/A era, efetivamente, dos representantes da JBS S/A.

Por razões semelhantes, descabe também o pedido de realização de diligências para que os administradores à época dos fatos prestem algum esclarecimento ou apresentem documentos necessários à composição dos créditos tributários em questão. Nesse sentido, confira-se o que dispõe o artigo 18 do PAF:

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

(grifei)

A decisão sobre a realização de diligências tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora ao conferir a esta a possibilidade de determiná-las quando entender que são necessárias. Sua finalidade é o esclarecimento de dúvidas acerca dos fatos contido no processo e, não, a formação extemporânea da contraprova.

Outra alegação é de que houve erro na identificação do sujeito passivo porque somente os administradores da BERTIN S/A à época dos fatos é que seriam legitimados para figurar no pólo passivo da autuação. Ou seja, em seu entendimento, nem a JBS S/A, nem quaisquer das outras pessoas apontadas incluídas no pólo passivo, poderiam ser responsabilizadas pelos débitos eventualmente gerados pelos atos praticados pela BERTIN S/A.

Como já esclarecido pela instância *a quo*, a responsabilidade por sucessão atribuída à JBS S/A tem fulcro no artigo 132 do CTN, *verbis*:

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

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

As demais pessoas incluídas no pólo passivo tiveram sua responsabilidade atribuída na conformidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária anexados de fls. 13066 a 13069. A fundamentação legal dessas atribuições será analisada quando enfrentadas as razões de mérito dos recursos dos respectivos responsáveis.

Isso não quer dizer que outros responsáveis pelo crédito tributário não possam ser posteriormente identificados. Como bem lembrado pela autoridade julgadora de primeira instância, outras pessoas podem ser incluídas no pólo passivo da relação tributária mesmo em sede de execução fiscal. Por isso, independentemente do mérito, o fato de a autoridade fiscal ter entendido não ser o caso de atribuir responsabilidades aos administradores da época dos fatos não afeta as responsabilidades que foram atribuídas. E, muito menos, caracteriza algum erro na identificação do sujeito passivo.

Quanto ao pedido de novo julgamento na primeira instância, motivado pela suposta falta de análise de todos os argumentos apresentados nas impugnações, há que se deixar claro que a DRJ analisou com profundidade suficiente as razões de defesa e fundamentou com clareza suas decisões.

Se não bastasse isso, é predominante nesta Casa o entendimento de que não há a obrigação de o julgador administrativo responder a todos os argumentos suscitados pelas partes quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a sua decisão. Acerca disso, confira-se os seguintes julgados:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA — IMPROCEDÊNCIA— O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. **(Acórdão 101-95.644, relator Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de 26/07/2006, bem como Acórdão 107-08.591, relator Natanael Martins, sessão de 25/05/2006).**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a

responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). **(Acórdão 101-96.917, relatora Sandra Faroni, sessão de 18/09/2008).**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - ANÁLISE DAS QUESTÕES LITIGIOSAS - 1. Não é necessário às instâncias julgadoras responder a todos os argumentos das insurgentes, mas sim a todas as questões trazidas à baila, ou seja, a todos os pontos controvertidos. 2. Não é nula nem caracteriza cerceamento do direito de defesa a decisão com fundamentação sucinta, mas a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático. Preliminar rejeitada. **(Acórdão 103-21.255, relator João Bellini Júnior, sessão de 11/06/2003).**

No mesmo sentido, o STJ já se pronunciou:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART 535, II, DO CPC – NÃO-OCORRÊNCIA (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu. **(REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins).**

Ainda como questão preliminar, a JBS S/A repete sua opinião no sentido de que a autuação é confusa por ter mencionado o mandado de segurança que assegurou o seu direito ao contraditório relativamente à operação de cisão ocorrida em outubro de 2007.

Todavia, o Termo de Verificação de Infração Fiscal apenas relata os fatos preambulares do procedimento fiscal. Nesse contexto, confirma que a decisão proferida no aludido mandado de segurança (nº 0003805-65.2011.403.6107) não afeta os autos de infração deste processo ao concluir que "a cisão parcial pelo Fisco em nada interfere no presente lançamento, já que se trata de fatos posteriores à cisão, mas por conta da análise da cisão parcial é que se descobriu tais transferências" (fls. 12927).

E a referida recorrente não discorda dessa conclusão. Pelo contrário, reconhece que "a possibilidade do fisco 'lavar' autos de infração não poderia se tolhida por aquele juízo mesmo porque não foi objeto do Mandado de Segurança, seja em razão do fisco ter a possibilidade de promover o lançamento para prevenir a decadência" (fls. 13873). Ela apenas se insurge contra uma duvidosa não instauração de um "procedimento próprio e exclusivo de verificação de cisão entre as empresas Bracol e Bertin S/A" (fls. 13874).

Inexiste, portanto, qualquer incerteza de que o mandado de segurança não afeta os lançamentos do presente processo. A referida recorrente, como se vê, compreendeu perfeitamente esse fato.

Destarte, afastos todos os argumentos que propugnam pelo cerceamento do direito de defesa.

No que diz respeito às questões de mérito, a JBS S/A inicia alegando ter havido decadência do direito de lançar tributos referentes a outubro e novembro de 2008.

Neste ponto, não há mais nada a acrescentar além do que já foi dito pela DRJ. Os tributos lançados (IRPJ e CSLL) referem-se ao quarto trimestre de 2008. Por terem períodos de apuração trimestral, seus fatos geradores só ocorreram em 31/12/2008. Portanto, o direito de lançá-los, seguindo a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, teve seu prazo encerrado em 31/12/2013. Como a ciência da autuação foi efetuada em 23/12/2013, não há que se falar em decadência.

Quanto à glosa de despesas não comprovadas (Infração 001 - IRPJ e CSLL), a JBS S/A afirma que as transferências de valores entre contas de receitas e despesas eram justificadas pela complexidade da operação (a cisão parcial) que envolveu a BRACOL HOLDING S/A e a BERTIN S/A. Alega que esta última precisou de um tempo razoável para operar em nome próprio e que houve a necessidade de utilização de documentos fiscais e insumos adquiridos por estabelecimentos incorporados. Essas transferências deveriam ser caracterizadas como um contrato de conta corrente em função da peculiaridade da operação. Tratar-se-iam de ajustes que não desrespeitaram o princípio da entidade.

Nada obstante, as dificuldades práticas envolvidas na referida operação não justificam a transferência, posterior à data do evento, de receitas e despesas referentes a uma das empresas em contas de resultado da outra. A instância *a quo* já se manifestou com precisão sobre o assunto. Confira-se:

Como bem observou a autoridade autuante, “o levantamento de um Balanço tem a exata função de encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) em um determinado período fazendo com que seu resultado (lucro ou prejuízo) seja transferido para o Balanço, não sendo permitido em hipótese alguma que sejam transferidas receitas e despesas entre duas Pessoas Jurídicas”. A operação societária ocorrida entre a BRACOL HOLDING LTDA e a BERTIN S/A foi precedida do levantamento de um balanço com o fim específico de transferência de acervo líquido da primeira para a segunda. O Laudo elaborado pela AMKS Contadores e Consultores Ltda. baseou-se nesse balanço para discriminar os ativos e passivos transferidos.

O rigor da técnica contábil exige que assim seja feito, independentemente de eventuais dificuldades práticas que naturalmente envolvem uma operação societária desse porte. A alegação de que as transferências de ativos e passivos discriminadas no referido laudo não se deram de maneira automática e instantânea, não é hábil a justificar a inobservância das normas contábeis.

As impropriedades contábeis constatadas pela autoridade autuante foram por ela relatadas com maestria e de forma detalhada quando da apreciação dos esclarecimentos prestados no curso da ação fiscal acerca da transferência de despesas financeiras decorrentes de empréstimos, conforme se observa no seguinte excerto (fls. 12.935/12.936):

Essa alegação não procede, pois se as dívidas (passivos) tinham sido transferidos da Bracol Holding Ltda para a Bertin S/A, como ficou demonstrado no Laudo apresentado já citado – MKS, que são compatíveis com os lançamentos contábeis de transferências de contas de ativo e passivo realizados no dia 01/10/2007 no diário da Bracol Holding Ltda e a da Bertin S/A, **era a Bertin S/A quem deveria alocar os juros passivos relacionados aos empréstimos transferidos que se encontram em seu passivo**, nunca poderiam essas despesas ter sido lançadas na contabilidade da Bracol Holding Ltda e depois “transferidas” para a contabilidade da Bertin S/A através da conta coligada e controlada. Mas se isso ainda fosse verdade (se fosse um mero erro contábil) caberia a Bracol Holding Ltda estorná-los e a Bertin S/A escriturá-los totalmente, independente do cadastro da instituição bancária estar ou não atualizado. Observe que se fosse verdade as Pessoas Jurídicas deveriam apresentar comprovantes do estorno total no lado da Bracol Holding Ltda (conta de débito e conta de crédito – método das partidas dobradas) em sua escrituração e a Bertin S/A deveria apresentar o comprovante da escrituração total (conta de débito e conta de crédito – método das partidas dobradas) em sua escrituração, mas nenhuma delas os apresentou, mesmo porque eles não existem na escrituração. E ainda sim não consta em Lalur algum da Bracol Holding Ltda o estorno de uma despesa indevida de período anterior na apuração do lucro real, que corroborasse com a resposta dada por ambas as Pessoas Jurídicas, e não há escrituração de ajuste de exercício anterior relacionado á resposta alguma na Pessoa Jurídica Bertin S/A.

As ponderações acima tecidas pela autoridade autuante são também aplicáveis aos demais lançamentos de “ajuste” realizados entre as empresas BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A nos meses subseqüentes à operação societária ocorrida entre ambas.

No tocante ao rigor a que deve estar sujeita a contabilidade quanto à autonomia patrimonial entre duas entidades distintas, convém citar as seguintes observações do Conselho Federal de Contabilidade (Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, 3ª ed., 2008, págs. 25/27) sobre a definição para o princípio da entidade:

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual. O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte

daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumprе ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos. (grifou-se)

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial. (grifou-se)

Em resumo, à mingua de prova documental do alegado e tendo em vista a inconsistência dos esclarecimentos prestados no curso da ação fiscal e das alegações acima referidas, não há como afastar a autuação decorrente das repercussões tributárias na apuração do IRPJ e da CSLL da BERTIN S/A dos indevidos lançamentos de “ajuste” ocorridos entre ela e a BRACOL HOLDING LTDA.

A alegação de necessidade de ajustes, após o balanço efetuado para fins de incorporação, e de que seus valores foram diminuindo ao longo do tempo, não é hábil a justificar a inobservância do Princípio da Entidade. Embora alegue não ter desrespeitado a autonomia do patrimônio de cada empresa, a Impugnante não apresentou provas documentais, quer no curso do procedimento fiscal quer na impugnação, hábeis a embasar os lançamentos contábeis de transferências questionados pela Fiscalização.

Quanto às glosas de exclusões indevidas de valores referentes a variações cambiais ativas (Infração 002, Texto 01, de IRPJ, e Infração 003, Texto 02, de CSLL), bem como de valores não escriturados e em duplicidade (Infração 002, Texto 02, de IRPJ, e Infração 003, Texto 01, de CSLL), a JBS S/A afirma que as acusações fiscais são vagas e imprecisas, ocasionando prejuízo ao seu direito de defesa, e que, se houve algum dolo, este deveria ser imputado aos administradores da BERTIN S/A à época dos fatos.

Novamente não lhe assiste razão.

A fiscalização fez constar em seu Termo de Verificação de Infração Fiscal (itens 24 a 43 - fls. 12947 a 12958), com riqueza de detalhes, todo o relato das inconsistências contábeis que resultaram numa exclusão indevida de R\$ 496.695.782,32 a título de variações cambiais ativas. Ficou claro que esse valor correspondeu à diferença entre os R\$ 765.699.515,99 lançados no LALUR e os R\$ 269.003.733,67 efetivamente escriturados na contabilidade. Na DIPJ, foram propositalmente alterados valores de despesas e receitas, de modo a refletir o mesmo resultado contábil apurado na escrituração, para que não ficasse aparente a exclusão indevida. A fiscalização também elaborou uma planilha (fls. 12998 a 13004) onde fica demonstrado que, no trimestre, a conduta dolosa reverteu os resultados fiscais

positivos, na BERTIN S/A, para um prejuízo fiscal de R\$ 406.085.411,04 e uma base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 429.914.276,99.

Quando intimada para se pronunciar sobre os fatos constatados, a JBS S/A afirmou que não tinha como esclarecer as divergências e que os valores corretos são aqueles que estão refletidos na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) gerada pelo Programa Validador e Assinador (PVA) do sistema SPED-Contábil, ou seja, aqueles que foram escriturados na contabilidade. A BRACOL HOLDING LTDA, por sua vez, respondeu que não tinha condições de avaliar e prestar esclarecimentos porque todos os documentos e informações solicitados pela fiscalização estavam em poder da JBS S/A, haja vista que esta empresa era a proprietária dos estabelecimentos da empresa BERTIN S/A.

Outrossim, a fiscalização também fez constar no mesmo Termo (itens 44 a 53 - fls. 12958 a 12962; e itens 65 a 76 - fls. 12966 a 12969) as razões pelas quais os valores de R\$ 20.313.512,20 (para o IRPJ) e R\$ 9.304.323,78 (para a CSLL) foram considerados exclusões indevidas. Como relatado, foram lançados como exclusões alguns valores que não haviam sido escriturados. Outros, por sua vez, foram registrados em duplicidade. Intimada para explicar essas inconsistências, a JBS S/A informou que não teria como comprovar com segurança a composição dos valores lançados pela BERTIN S/A. Apesar de ter contactado o contabilista da época, afirma que não havia memória de cálculo para sua composição. A BRACOL HOLDING LTDA, igualmente, nada comprovou.

Nesse contexto, a fiscalização revela que essa conduta de não comprovação de valores excluídos, ou seja, exclusões que não têm contrapartidas de receitas nem são localizadas na escrituração contábil, já era praxe na BERTIN S/A desde o quatro trimestre de 2007, demonstrando a continuidade deletiva.

Ademais, são oportunas as observações da DRJ acerca da necessidade de se comprovar os valores que foram excluídos. Veja-se:

Como se vê, tanto no curso do procedimento, como após a formalização do lançamento, a Fiscalização explicitou minuciosamente à interessada as exclusões questionadas. Além disso, elaborou Planilha designada pelo nº 43, constante de fls. 12998/13004, comparando demonstrações de resultados declaradas e Lalur e apontando as diferenças em questão.

A dificuldade na identificação da origem da exclusão exposta pela Fiscalização no item 46 de seu Termo, distintamente do que alega a Impugnante, não reflete insegurança quanto à infração e muito menos enseja cerceamento de defesa, pois decorre justamente da falta de esclarecimentos apresentada pela Impugnante, que, na qualidade de incorporadora da pessoa jurídica Bertin S/A, tinha a obrigação legal de identificar as exclusões efetuadas na apuração dos valores de IRPJ e CSLL.

De fato, pertinente consignar que incumbia à interessada o ônus quanto à identificação e justificativas de exclusões efetuadas. Todas as suas operações contábeis deveriam ser lastreadas por documentação que efetivamente comprovasse exclusões e dispêndios, os quais importaram em relevante redução do crédito tributário. A dedutibilidade de exclusões efetivadas na apuração do resultado tributável está condicionada, além de outros requisitos, à comprovação documental de sua efetiva realização e anterior inclusão na apuração do lucro líquido e a perfeita identificação.

Nesse sentido, cabe transcrever o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral in Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, pág. 298:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se freqüentemente: a quem alega alguma coisa, compete prová-la. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte" (grifou-se)

Neste contexto, injustificáveis se mostram as alegações de cerceamento de defesa, pois a Fiscalização identificou com detalhes a apuração dos valores tributáveis, inclusive submetendo-os à análise dos interessados, sem que, no curso do procedimento, obtivesse os necessários esclarecimentos, os quais também não são apresentados por ocasião da impugnação.

Quanto à falta de adição do *impairment* de ágio (Infração 002 - CSLL), a JBS S/A afirma que a adição de um valor a título de IRPJ não faz prova da correção do lançamento, ou seja, antes de imputar uma infração reflexa dessa adição, a fiscalização deveria apurar a correção desta última. No presente caso, se a BERTIN S/A procedeu à referida adição, dever-se-ia indagar qual foi o motivo. Se o motivo foi a adoção das novas regras contábeis aplicáveis com a edição da Lei nº 11.638/07, haveria de se considerar a possibilidade de erro na adição. Acrescenta, ainda, que não há, na legislação específica da CSLL, a expressa previsão legal para adição do *impairment* de ágio. Assim, sob o prisma do princípio da legalidade, o lançamento não merece prosperar.

Como ressaltado pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, a BERTIN S/A, no ano-calendário de 2008, era optante pelo RTT (fls. 14). Com isso, a legislação aplicável na apuração dos tributos devidos é aquela vigente antes das alterações promovidas na Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A) visando a convergência das regras contábeis ao padrão internacional do IASB (*International Accounting Standards Board*).

Portanto, em matéria de ágio contabilizado na aquisição de participações societárias (artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77), seu aproveitamento fiscal, isto é, sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real, só é permitido quando houver a extinção do investimento, seja na aferição do ganho de capital por ocasião de sua alienação ou liquidação (artigo 33 daquele Decreto-Lei), seja em eventos de reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97). Enquanto não ocorrer qualquer dessas situações, o ágio amortizado contabilmente não deve ser computado na determinação do lucro real (artigo 25 daquele Decreto-Lei).

Destarte, quando a BERTIN S/A procedeu contabilmente ao teste de *impairment* (redução do ativo ao seu valor recuperável) do ágio, qualquer despesa decorrente desse procedimento deveria ter sido adicionada para fins de apuração do lucro real. E haveria que fazer isso independentemente do fato de haver ou não uma comprovação para a geração do ágio na origem de sua contabilização. Por outro lado, eventual aproveitamento fiscal do ágio só poderia ser permitido nas duas hipóteses acima referidas e, neste caso, mediante a devida comprovação de sua formação.

Conforme constatado pela fiscalização em seu Termo (itens 56 a 64 - fls. 12962 a 12965), a BERTIN S/A lançou como despesa do período de apuração os valores de R\$

34.332.506,58 e R\$ 505.547,79, respectivamente, a títulos de "Impairment de ágio s/investimentos" e "Amortização de ágio s/diferido". No mesmo período, adicionou esses valores para fins de apuração do lucro real. Contudo, não procedeu de igual forma em relação à apuração da base de cálculo da CSLL. Ou seja, deixou de adicionar esses mesmos valores.

No que tange à apuração da base de cálculo da CSLL, considerando a autonomia legislativa desse tributo em relação ao IRPJ, tanto a regra inscrita no artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/97, quanto a regra inscrita no artigos 25, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não são aplicáveis à CSLL. Afinal, seus enunciados são expressos em afirmar que tratam da determinação do "lucro real". Portanto, as despesas contabilmente associadas a investimentos e a um item do ativo diferido devem ter sua dedutibilidade investigada no comando que consolidou essa questão em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

(grifei)

Trata-se, assim, de uma vedação de caráter geral, aplicável no caso presente à CSLL, na medida em que não se pode considerar que o *impairment* de ágio sobre investimentos e a amortização de um item do ativo diferido, contabilizados, respectivamente, por um optante do RTT em atendimento às novas regras de convergência ao padrão internacional de contabilidade e como condição de aproveitamento fiscal de ágio (admitindo-se que tenha ocorrido a hipótese prevista no artigos 7º, III, da Lei nº 9.532/97), sejam intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

E, ainda que se admita a dedutibilidade da CSLL no caso da amortização do ágio, como bem apontou a DRJ, a JBS S/A nada trouxe para comprovar a formação original do ágio e as condições do seu aproveitamento. Quando intimada, apenas ressaltou que não encontrou nos arquivos da empresa incorporada dados e informações que permitissem informar com segurança a razão da não inclusão daqueles valores (os que foram adicionados para fins de apuração do IRPJ) na apuração da base de cálculo da CSLL.

Nem se diga que inexistia na lei determinação expressa para adicionar aqueles valores na apuração da base de cálculo da CSLL. A própria sistemática de apuração do tributo sugere que uma despesa, quando indedutível, deve ser adicionada se foi lançada no resultado por ocasião da apuração do lucro contábil.

Além disso, a fiscalização ressalta que a falta de adição de valores da CSLL, à revelia de sua opção pelo RTT, não se trata de mero erro. A BERTIN S/A já vinha praticando essa conduta desde o quarto trimestre de 2007 assim como o fazia relativamente às exclusões indevidas.

Quanto ao pedido de diligência para que se faça uma análise mais apurada das questões de mérito, reporto-me às razões já expendidas quando se enfrentou semelhante pedido para fins de oitiva dos administradores da BERTIN S/A à época dos fatos. Isto é, a decisão sobre a realização de diligências tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora ao conferir a esta a possibilidade de determiná-las quando entender que são necessárias. Sua finalidade é o esclarecimento de dúvidas acerca dos fatos contido no processo e, não, a formação extemporânea da contraprova.

No que se refere à qualificação das multas aplicadas (Infrações 002 e 003), a JBS S/A sustenta que o percentual de 150% fere princípios basilares do ordenamento jurídico e alega boa fé do contribuinte que declara regularmente os tributos devidos, ainda que deixe de pagá-los.

Ora, como se viu, as multas foram qualificadas por terem sido verificadas condutas dolosas e reiteradas concernentes à imputação de informações falsas no LALUR e nas DIPJ. Sua imposição tem previsão legal contida no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07. Insurgências contra outras regras ou princípios do Ordenamento, como a proporcionalidade e a boa fé, não podem ser apreciadas pelo CARF mesmo que tenham caráter constitucional.

É que a atuação administrativa deve ser pautada pelas normas estabelecidas pela lei. A competência desta Casa está circunscrita a verificar os aspectos legais dessa atuação. Quanto a isso, vale a pena transcrever o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do RICARF e a Súmula CARF nº 2:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)

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

Por fim, há que se tratar das questões de mérito atinentes às questões envolvendo as responsabilidades tributárias.

Para começar, a própria JBS S/A questiona sua responsabilidade como sucessora da empresa onde efetivamente se verificou a ocorrência das infrações apuradas, qual seja, a BERTIN S/A. Nesse sentido, já se disse, quando as questões preliminares foram analisadas, que sua responsabilidade deriva do comando contido no artigo 132 do CTN. Ainda assim, cabe enfrentar a alegação de que a sucessora não poderia ser responsável pelas multas e

juros aplicados sobre os tributos devidos pela empresa sucedida. Sobre isso, a JBS S/A afirma que era empresa distinta e tinha controle distinto de sua incorporada. Teria havido uma aquisição de boa fé até porque a multa foi formalizada após a incorporação.

Esse assunto já é matéria sumulada no âmbito do CARF. Confira-se:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Assim, a responsabilidade alcança a sucessora no caso de penalidades impostas por infrações cometidas pela sucedida, quando for verificado que as sociedades à época dos fatos encontravam-se sobre controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

E, no presente caso, a instância *a quo* bem identificou as relações de pertinência dentro de um mesmo grupo econômico, constatadas pela fiscalização, envolvendo a JBS S/A e sua incorporada (a BERTIN S/A). Comprove-se:

Na situação de que trata o presente processo administrativo, a autoridade autuante cita, no item 97 de seu Termo de Verificação, excertos do relatório da administração relativo ao ano de 2011, do qual consta que o capital social da JBS S/A é compartilhado entre a FB PARTICIPAÇÕES S/A (holding formada pelas famílias Batista e Bertin, que possuía 45,7% das ações ao final de 2011), o BNDESPar (30,4%) e o mercado (20,8%), estando os outros 3,1% das ações em tesouraria ao final do exercício. Além disso, frisa a Fiscalização que o Sr. Natalino Bertin foi eleito para integrar o Conselho de Administração da JBS S/A, no período de 29/04/2011 a agosto de 2013, como segue:

98) a família Bertin atualmente é sócia da JBS S/A, através da FB Participações S/A (holding controladora), e essa participação se deu com a versão do patrimônio da Bertin S/A para a JBS S/A (a atual JBS S/A é = a antiga JBS S/A + a Bertin S/A). os antigos sócios da Bertin S/A participam da "nova" JBS S/A, o que ocorreu foi uma integração,.... O Sr. Natalino Bertin – CPF 250.150.238-34, que participou do Conselho Administrativo da Bertin S/A, foi membro do Conselho Administrativo da JBS S/A. ...

99) Em que pese ter ocorrido uma incorporação (...), no caso concreto o que ocorreu foi uma união de patrimônio e sócios. (grifado no original)

Destarte, está demonstrada a relevante participação de integrantes da família Bertin no capital social da FB PARTICIPAÇÕES S/A, que, por sua vez, tem importante participação no capital social da JBS S/A. Ademais, a família Bertin, após a incorporação da BERTIN S/A pela JBS S/A, passou a ter ingerência sobre a administração desta, inclusive integrando o respectivo Conselho de Administração.

Também demonstrando a efetiva participação da JBS S/A nos fatos que ensejaram a autuação e sua responsabilidade pelo crédito tributário total, inclusive

pelas multas de ofício, apresentou a Fiscalização no item 101 de seu Termo de Verificação *cópia reprográfica (...) do final das folhas dos Termos de Abertura dos Livros de Apuração do Lucro Real - Lalur - do ano de 2007 e 2009 da Pessoa Jurídica Bertin S/A, datados de 07/08/2007 e 01/01/2009 (respectivamente), objetivando evidenciar que tal livro foi elaborado pela própria JBS S/A, através de sistemas informatizados de Pessoa Jurídica vinculada ao grupo JBS S/A (JBS Agropecuária Ltda., CNPJ nº 07.589.548/0001-68), ou seja, ela mesma o elaborou, e, portanto, tinha todo o conhecimento do conteúdo de tal livro e suas implicações tributárias, pelo que deve responder por todo o crédito tributário.*

(...)

Ainda consigna a Fiscalização que *todos os Livros Lalur apresentados pela JBS S/A, em que pese assinados pelo contador Sr. Gustavo Bortolan Martins e pelos srs. Natalino Bertin (2007) ou Fernando Antonio Bertin (2008 e 2009), foram todos elaborados por softwares da própria JBS S/A.*

Nestas circunstâncias, é possível inferir ter a JBS conhecimento da forma pela qual eram elaborados os Livros em função dos quais detectadas as infrações, pelo que a alegação de que a multa foi formalizada após a incorporação e que a Impugnante é adquirente de boa-fé não são hábeis a afastar a sua responsabilidade pela totalidade do crédito tributário.

Quanto aos juros moratórios, trata-se de mera atualização monetária dos créditos tributários lançados. Se o entendimento jurisprudencial superou a referência a "tributos devidos", contida no artigo 132 do CTN, corroborando uma interpretação sistemática que atribui a responsabilidade por sucessão para a totalidade do crédito tributário, tal como previsto no artigo 129 do mesmo CTN, nada impede que a responsabilidade alcance também os juros moratórios. Neste caso, até com maior razão, o acessório acompanha o principal.

Em seu recurso, a TINTO HOLDING LTDA (atual denominação da BRACOL HOLDING LTDA) alega sua ilegitimidade como responsável pelos créditos tributários lançados porque, como pessoa jurídica, não foi diretor, representante ou gerente da BERTIN S/A na época dos fatos. Também não atuou na elaboração da DIPJ, contabilidade ou outros atos descritos na autuação. Afirma que a DIPJ foi entregue quando a BERTIN S/A já se encontrava incorporada pela JBS S/A, sendo elaborada por softwares desta mesma empresa. Haveria falta denexo de causalidade exigido pelos artigos 135, 136 e 137 do CTN. Por outro lado, argumenta que a acusação de ter se beneficiado pela falta de pagamento dos tributos (devidos pela BERTIN S/A) não é uma situação prevista no artigo 124, I, do mesmo diploma legal. Acrescenta que o não pagamento de tributos não caracteriza infração à legislação tributária conforme jurisprudência sedimentada no STJ.

Independentemente de a responsabilidade ter sido também atribuída com base no artigo 135 do CTN e de essa qualificação para pessoas jurídicas ter sido aprovada pela instância *a quo*, entendimento com o qual não concordo, importa notar que a autoridade fiscal foi clara ao mencionar que incluía o interesse comum previsto no artigo 124, I, daquele mesmo Código, como fundamento igualmente considerado na atribuição da responsabilidade (vide o Termo de Sujeição Passiva Solidária - fls. 13066 a 13068). Confira-se, então, o conteúdo desse dispositivo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

No caso presente, a fiscalização foi bastante perspicaz quanto à ocorrência dessa confusão patrimonial entre a BRACOL HOLDING LTDA e a BERTIN S/A. Veja-se, nesse sentido, o que foi constatado no Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 12978 a 12980):

102) Também não poderíamos de deixar de tratar do conteúdo da "PLANILHA 18 - RAZÃO 2008 DAS CONTAS COLIGADAS E CONTROLADAS DAS PESSOAS JURÍDICAS BERTIN LTDA. (ATIVO) E DA BERTIN S/A (PASSIVO), APENAS COM SUAS RESPECTIVAS CONTRAPARTIDAS E COM LANÇAMENTOS QUE TEM CORRELAÇÃO APENAS EM CONTAS DE ATIVO E PASSIVO NAS DUAS PESSOAS JURÍDICAS", pois nela se constata a transferência de patrimônio da Bracol Holding Ltda. para a Bertin S/A no período de 01/01/2008 a 16/12/2008 (no valor de R\$ 300.606.545,97 em transferências líquidas de Ativos da Bertin S/A para a Bracol Holding e R\$ 689.060.921,79 em transferências líquidas de Passivos da Bracol Holding Ltda. para a Bertin S/A), ou seja, após a cisão parcial ocorrida e constatada em 01/10/2007. Como se verifica, esse fato também comprova a solidariedade da

Bracol Holding Ltda. em relação a todo ano de 2008. Já a solidariedade da JBS S/A foi motivada pela incorporação da Bertin S/A.

103) A apuração das infrações e das transferências entre a Bracol Holding Ltda. e a Bertin S/A só foi possível através da análise simultânea, por sistema computacional, dos lançamentos contábeis das duas Pessoas Jurídicas entregues através do EPED Contábil - Escrituração Contábil Digital (ECD) para o ano 2008.

104) Os fatos acima também demonstram que a Bracol Holding Ltda. teve (e tem) relação direta com a Bertin S/A e com a JBS S/A, pois existiram transferências de receitas e despesas entre a Bracol Holding Ltda. e a Bertin S/A, que resultaram nos lançamentos ora realizados, o que denota a interação e dependência entre as Pessoas Jurídicas citadas, bem como a questão de que a família Bertin é atualmente (ou foi) sócia coproprietária, co-administradora da JBS S/A, por meio de sua Holding, FB Participações S/A. A responsabilização da Bracol Holding Ltda. (ex sócia majoritária da Bertin S/A) se enquadra nos artigos 124, inciso I e 135, inciso I do CTN:

(...)

105) Na "PLANILHA 31 - COMPARATIVO DIPJS BRACOL E BERTIN S/A", onde se demonstra a incompatibilidade dos resultados fiscais negativos da Bertin S/A nos anos 2008 e 2009 em relação à justificativa dada ao Fisco Estadual quando da ocorrência da cisão parcial (01/10/2007). Também fica claro que a "criação" da Bertin S/A pela Bracol Holding Ltda (vide dados consolidados na citada planilha) alterou substancialmente o histórico de 10 (dez) anos seguidos de resultados fiscais positivos da Bracol Holding Ltda.

106) Da citada planilha ainda podemos verificar que no ano 2006 o Lucro Real da Bracol Holding Ltda. havia aumentado 63,99% (163,99%) em relação ao ano 2005, e que nos dados consolidados do ano 2007 o aumento do Lucro Real em relação ao ano de 2006 foi bem menos expressivo (17,65%). Observando apenas os dados não consolidados da Bracol Holding Ltda. para o ano de 2007 esse aumento foi mais expressivo que o consolidado (25,25%).

107) Também é nítido que de 2007 para 2009 o Lucro Real da Bracol Holding Ltda. praticamente não existe mais, passou de R\$ 405.467.730,50 no ano de 2007 (que já foi influenciado pela cisão parcial) para apenas R\$ 757.972,05 em 2009, um decréscimo enorme que ocorreu após a cisão parcial. Por outro lado verifica-se que o lucro contábil da Bracol Holding Ltda. aumentou drasticamente no mesmo período, mas esse lucro se refere à equivalência patrimonial (MEP), e por incrível que pareça esse MEP está relacionado a Bertin S/A (em que pese ter prejuízos contábeis, por exemplo, houve reavaliações patrimoniais).

Por sua vez, os recursos das pessoas físicas trazem alegações semelhantes às da TINTO HOLDING LTDA com relação à falta de nexo de causalidade exigido pelos artigos 135, 136 e 137 do CTN. Nunca foram diretores, gerentes ou administradores da BERTIN S/A, nem atuaram na elaboração de DIPJ, contabilidade ou outros atos desta empresa. Afirmam que a DIPJ foi entregue quando a BERTIN S/A já se encontrava incorporada pela JBS S/A, sendo elaborada por softwares desta mesma empresa. Destacam que não se pode responsabilizá-los só porque faziam parte do conselho de administração da BERTIN S/A, que não tinham como conhecer as operações contábeis desta empresa e que ela possuía diretoria própria, inclusive, com a participação do BNDES como acionista relevante (30%). Os Srs. REINALDO BERTIN

e JOÃO BERTIN FILHO ainda acrescentam que nem eram sócios da BRACOL HOLDING LTDA. O Sr. SILMAR ROBERTO BERTIN, por sua vez, acrescenta que não participou em nenhum ato como signatário, administrador ou qualquer outra coisa.

Nesses casos, não restam dúvidas de que a autoridade fiscal atribuiu a responsabilidade com base na ideia de infração de lei ou contrato social prevista no artigo 135, III do CTN (vide o Termo de Sujeição Passiva Solidária - fls. 13069 a 13073). Confira-se, então, o conteúdo desse dispositivo:

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:

(...)

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

Assim, os diretores, gerentes ou representantes da empresa autuada, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Deve-se, primeiro, averiguar se as pessoas apontadas como responsáveis mantinham essa condição de “diretores, gerentes ou representantes”.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária reproduz as Fichas Cadastrais das empresas BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A arquivadas na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP). Na Ficha da BRACOL HOLDING LTDA, fica clara a participação das pessoas físicas apontadas como responsáveis no seu conselho administrativo na época dos fatos apurados pela fiscalização. Todos possuíam o cargo de administrador e tinham a capacidade de "assinar pela empresa". Na Ficha da BERTIN S/A, também relativamente à época dos fatos apurados pela fiscalização, o Sr. NATALINO BERTIN consta como conselheiro administrativo e vice-presidente, o Sr. FERNANDO ANTÔNIO BERTIN consta como presidente do conselho administrativo e o Sr. SILMAR ROBERTO BERTIN consta como conselheiro administrativo e vice-presidente.

Como bem revelado no voto condutor da decisão recorrida, as atribuições previstas para o Conselho de Administração da BERTIN S/A, contidas nos artigos 7º e 15 do seu Estatuto Social, são, efetivamente, administrativas e afastam a alegação de que seus ocupantes pudessem não se responsabilizar por atos que redundam no descumprimento de obrigações tributárias. Destarte, são absolutamente incabíveis as justificativas de que os administradores não conheciam as operações contábeis da empresa, de que esta possuía diretoria própria e de que o BNDES era seu acionista com uma relevante participação.

Além disso, segundo o mesmo Termo, o Sr. FERNANDO ANTÔNIO BERTIN figura como representante da pessoa jurídica na DIPJ da BERTIN S/A referente ao

ano-calendário de 2008. Este senhor, inclusive, assina o livro LALUR da empresa naquele mesmo ano.

Por sua vez, na mesma DIPJ (fls. 465), a empresa BRACOL HOLDING LTDA figura como principal acionista controladora da BERTIN S/A, com um percentual de participação equivalente a 71,99% do capital votante. Nesse contexto, é evidente que os administradores da BRACOL HOLDING LTDA que não figuravam como administradores da BERTIN S/A (os Srs. REINALDO BERTIN e JOÃO BERTIN FILHO) são administradores indiretos desta última.

Como ficou constatado, além das transferências de receitas e despesas que resultaram em parte dos lançamentos efetuados, durante os anos de 2007 e 2008, a BRACOL HOLDING LTDA transferiu patrimônio à BERTIN S/A, mediante transferências injustificadas de itens de ativos e passivos, que extrapolaram o momento da cisão parcial envolvendo essas duas empresas (01/10/2007). Essas transferências revelaram uma confusão patrimonial característica do interesse comum veiculado na norma que atribui responsabilidade pelos fatos geradores de obrigações tributárias apuradas nessas condições.

Ademais, o relato do conjunto das operações perpetradas revela que a família BERTIN, atualmente sócia majoritária da JBS S/A por intermédio de sua *holding* FB PARTICIPAÇÕES S/A, sempre deteve o poder decisório sobre a estratégia e os atos empresariais que redundaram nas infrações constatadas pela fiscalização.

Portanto, o que se verifica é que, apesar dos protestos das recorrentes, estes exerceram a administração da empresa autuada. A condição de "diretores, gerentes ou representantes" prevista na lei não é só de direito, mas, também, de fato.

Diante disso, resta agora notar que a fiscalização apurou a "infração de lei" reclamada pela norma atributiva de responsabilidade acima citada. As condutas dolosas e reiteradas concernentes à imputação de informações falsas no LALUR e nas DIPJ, as quais resultaram na qualificação das multas aplicadas, bem ilustram essa constatação. Aliás, para a caracterização do ato ilícito exigido no artigo 135 do CTN, basta a verificação de mera culpa pelas condutas cometidas. E esse entendimento foi muito bem esclarecido no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Destarte, atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN, com efeito, foram praticados pelos administradores apontados pela fiscalização. Portanto, é, sim, cabível a responsabilização tributária. E considero que é, de fato, solidária, à luz do que propõem o Parecer acima citado e a jurisprudência do STJ esposada no REsp nº 717.717/SP. Confira-se:

Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no *caput* do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescriptor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo *nexo de adimplemento*: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos *uma obrigação solidária* propriamente dita, senão *obrigações solidárias*. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

REsp nº 717.717/SP:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretendem alargar a responsabilidade dos

sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

As responsabilidades solidárias do presente caso se estendem para todo o crédito tributário lançado. O interesse comum da BRACOL HOLDING LTDA, caracterizado pela ligação umbilical entre suas atividades e a da BERTIN S/A, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores, está presente em toda a situação que constituiu o fato gerador verificado. Outrossim, a infração de lei praticada pelos representantes da família BERTIN revela-se tanto na conduta dolosa das infrações que sofreram a multa qualificada quanto na conduta culposa da infração cunhada pelas transferências de receitas e despesas entre as empresas.

Sendo assim, correta a responsabilização de todos os recorrentes.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade e de cerceamento do direito de defesa, bem como, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários apresentados.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 15868.720223/2013-97
Acórdão n.º **1401-001.525**

S1-C4T1
Fl. 14.211

CÓPIA