



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.728600/2011-92
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.544 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2023
Recorrente PENÍNSULA PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados. Também não é possível conhecer do recurso quando as supostas divergências dirigidas contra o mérito da decisão recorrida não são suficientes para afastar seus fundamentos e reformar o julgamento proferido pelo colegiado recorrido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL.

A cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão nos termos do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Em consonância com o entendimento do STJ, “*embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão*”. Ademais o art. 5º do DL. 1598/1977 também aponta expressamente no mesmo sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria atinente à aplicação do artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca E Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais (fls. 3.792 a 3.861) interpostos pela contribuinte em epígrafe e pelos devedores solidários Zabaleta Participações Ltda; Naidiá Empreendimentos e Participações Ltda; Santa Juliana Empreendimentos e Participações Ltda; Ganesh Empreendimentos e Participações Ltda; Ayann Empreendimentos e Participações Ltda; Chapelco Empreendimentos e Participações Ltda; Papanicols Empreendimentos e Participações Ltda (fls. 7.102 a 7.046) em face do Acórdão nº 1401-002.343, de 09/04/2018 (fls. 3.279 a 3.334), cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Em sendo o caso de qualificação da multa, o prazo decadencial para lançamento subsume-se à hipótese do art. 173, I, do CTN, descaracterizando a existência de decadência.

PERMUTA. DESCARACTERIZAÇÃO PARCIAL DA OPERAÇÃO.

Nos contratos firmados pelos particulares onde coexistam várias formas de pagamento, caracteriza-se a permuta apenas em relação às operações onde, inexistente a transferência financeira. A existência de contrato de permuta em que não há avaliação dos bens patrimoniais recebidos e que, dias antes da realização da operação os bens componentes do patrimônio permutado eram exclusivamente recursos financeiros, indica que houve a transformação da compra e venda em operação de permuta para o exclusivo fim de economia tributária.

Há de se reduzir o ganho de capital apurado em contratos do tipo misto apenas à parte dos negócios realizados onde restou caracterizada a compra e venda.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PROCEDÊNCIA.

Decorre das provas dos autos que, após a celebração de negócio entre as partes, o recorrente atuou no sentido de evitar o pagamento de tributo sobre o ganho de capital da operação ao buscar a efetivação formal de negócio diverso da compra e venda para fugir da incidência tributária. Qualificação que se mantém.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Na forma da legislação que trata da atualização monetária de créditos tributários, encontra-se o permissivo para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR SUCESSÃO. PROCEDÊNCIA.

Sendo a responsabilidade apontada nos autos decorrente exclusivamente de sucessão de empresas por diversos tipos de transformação. Mantém-se a responsabilização dos sucessores que absorveram parte do patrimônio vertido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: a) afastar a arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin,

Daniel Ribeiro Silva e Breno do Carmo Moreira Vieira; b) dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a existência de operação de permuta em relação ao recebimento da participação da Onyx 2006 e das ADR's do CBD para, ao final, reduzir o ganho de capital tributável apurado para o valor de R\$ 810.693.181,00. Vencido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva; c) negar provimento ao recurso para manter a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Breno do Carmo Moreira Vieira; d) negar provimento ao recurso em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Letícia Domingues Costa Braga e Breno do Carmo Moreira Vieira; e) manter a responsabilidade solidária por sucessão. Vencido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Irresignada com o teor da decisão, a contribuinte manejou embargos declaratórios que foram rejeitados pelo Presidente do colegiado, conforme despacho de fls. 3.684 a 3.755.

Trata-se de contencioso decorrente de ação fiscal segundo a qual a autoridade responsável considerou que a ora recorrente teria deixado de recolher Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrentes de ganho de capital na alienação de ações.

Ademais, o Fisco concluiu que a conduta praticada sujeitava-se à aplicação da multa qualificada, bem como atribuiu responsabilidade solidária aos devedores arrolados no procedimento fiscal.

Segundo a autoridade autuante, a contribuinte alienou ao grupo Casino ações que detinha da Vieri, controladora do grupo CBD (Companhia Brasileira de Distribuição), e auferiu com a operação ganho de capital superior a R\$ 1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de reais).

Cientificada da autuação fiscal, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, que a operação entre os dois grupos empresariais teria ocorrido por permuta sem torna, razão pela qual não haveria ganho de capital.

Aduz ainda que os fatos praticados não ensejariam a aplicação da multa qualificada e que a responsabilidade solidária seria incabível, já que formalizada com base no art. 132 do CTN, que não se aplicaria aos casos de cisão parcial que resultou na constituição dos devedores solidários arrolados.

A DRJ competente para julgar a impugnação manteve integralmente a autuação fiscal. Contra esta decisão a contribuinte e os devedores solidários apresentaram recursos voluntários que foram parcialmente providos, conforme ementa e dispositivo acima transcritos.

Diante do provimento parcial do recurso voluntário e da rejeição dos embargos de declaração, a contribuinte e os devedores solidários apresentaram recurso especial em que suscitam diversas divergências jurisprudenciais supostamente ocorridas. Requerem, ao final, seu provimento para reformar parcialmente a decisão recorrida com o cancelamento integral dos autos de infração e da responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 7.394 a 7.421 deu seguimento parcial aos apelos, considerando comprovadas as divergências em relação às seguintes matérias, as duas últimas apresentadas pelos devedores solidários:

(2) “prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”;

(3) “ausência de vedação à alteração de estrutura contratual para economia de tributos”;

(4) “impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos válidos - inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”;

(5) “planejamento tributário não enseja aplicação de multa qualificada”;

(10) “ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão”; e

(11) “impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”.

As divergências que tiveram seguimento foram assim descritas no despacho de admissibilidade do recurso especial:

(2) “prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”

[...]

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *faz-se necessário demonstrar a efetiva intenção negocial ocorrida entre as partes*, não obstante terem sido realizados os atos societários na forma da lei e devidamente registrados e comunicados aos órgãos de controle, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 106-09.343, de 1997, e 101-94.127, de 2003) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados [...] se os atos praticados eram lícitos (**primeiro acórdão paradigma**) e que os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado [...] se o ato praticado era lícito (**segundo acórdão paradigma**).

(3) “ausência de vedação à alteração de estrutura contratual para economia de tributos”

[...]

No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não pode [...] o particular modificar contratos da forma que lhe convir apenas para impedir a imposição tributária*, sendo que esse tipo de planejamento tributário é abusivo e inoponível contra o Fisco, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1201-001.920, de 2017, e 1301-001.864, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, ser admissível a *intenção de alienação [...] anterior à redução de capital pela recorrente (Contrato Particular de Opção de Compra de Ações e Contrato Particular de Compra e Venda de Ações, respectivamente) (primeiro acórdão paradigma)*, e que, *não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na*

transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência (segundo acórdão paradigma).

(4) “impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos válidos - inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”

[...]

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a *ausência de propósito negocial*, caracterizaria um *planejamento fiscal abusivo*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1302-001.150, de 2013, e 1302-001.977, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a *“falta de propósito negocial” [...] não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio (primeiro acórdão paradigma)* e que, *quanto à falta de propósito negocial, [...] o abuso de direito ainda depende de regulamentação do art. 116, parágrafo único, para que seja aplicável no campo tributário (segundo acórdão paradigma).*

(5) “planejamento tributário não enseja aplicação de multa qualificada”

[...]

Com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a tentativa de evitar a tributação pode ser considerada planejamento tributário por uns e fraude por outros, e que aquele que realiza atos que visam a impedir a incidência tributária comete atos fraudulentos*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 3301-004.593, de 2018, e 2202-003.605, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa (primeiro acórdão paradigma)* e que, *em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 (segundo acórdão paradigma).*

[...]

(10) “ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão”

[...]

No tocante a essa décima matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a atribuição de responsabilidade solidária aos sucessores por cisão é perfeitamente compatível com o nosso*

*ordenamento jurídico, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 203-08.893, de 2003, e 1201-001.841, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica (**primeiro acórdão paradigma**) e que as previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual resta impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida, mas não extinta, como acontece na hipótese de cisão parcial (**segundo acórdão paradigma**).*

(11) “impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”

[...]

Relativamente a essa décima primeira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a atribuição de responsabilidade solidária aos sucessores por cisão é perfeitamente compatível com o nosso ordenamento jurídico, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1201-001.469, de 2016, e 1201-001.533, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, não tendo ocorrido o encerramento das atividades da empresa cindida, é inaplicável a regra de responsabilização tributária por sucessão prevista no art. 132 do CTN (**primeiro acórdão paradigma**) e que, na ausência de extinção da pessoa jurídica, não é possível a aplicação de tal dispositivo do CTN [art. 132 e seu parágrafo único] (**segundo acórdão paradigma**).*

Cientificados do despacho de admissibilidade de recurso especial, a contribuinte e os devedores solidários manejaram agravos que foram rejeitados pela Presidência do CARF, conforme despacho de fls. 7.855 a 7.876.

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria da Fazenda Nacional em 13/03/2019 para ciência do despacho que deu seguimento parcial ao recurso especial, ocorrendo a ciência ficta do órgão fazendário em 12/04/2019.

O processo foi devolvido ao CARF em 26/03/2019 com contrarrazões (fls. 7.905 a 7.986) tempestivamente apresentadas. No documento, a Procuradoria nada questiona quanto ao conhecimento do recurso especial e, no mérito, pugna pelo não provimento do apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. CONHECIMENTO

O recurso especial teve seguimento para que este colegiado delibere sobre as seguintes matérias:

(2) “prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes”;

(3) “ausência de vedação à alteração de estrutura contratual para economia de tributos”;

(4) “impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos válidos - inaplicabilidade da Teoria do Propósito Negocial”;

(5) “planejamento tributário não enseja aplicação de multa qualificada”;

(10) “ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão”; e

(11) “impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”.

As quatro primeiras matérias foram apresentadas pela contribuinte e as duas restantes pelos devedores solidários.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões, não se insurgiu contra o conhecimento do recurso especial em relação a qualquer das matérias com seguimento autorizado.

Entretanto, reputo que, para bem cumprir o previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, há que se debruçar sobre os temas apresentados e as supostas divergências jurisprudenciais que as qualificariam para o conhecimento por este colegiado.

De início, noto que a interpretação que a recorrente fez do mérito da decisão recorrida não está conforme os fatos do processo.

Pelo que se depreende a partir das matérias relativas ao mérito do litígio (matérias 2, 3 e 4) e apontadas como supostamente divergentes, entende a recorrente que a decisão recorrida teria se fundamentado exclusivamente na mera inadequação das formas utilizadas no processo de transferência do controle da CBD para dar provimento apenas parcial ao recurso voluntário.

Da leitura do recurso especial, o que se constata é que a recorrente pretende fazer crer que causa única que fundamentou a manutenção parcial da autuação fiscal seria a desconsideração do contrato de permuta pelo colegiado, que o considerou fruto de planejamento tributário abusivo.

Fosse este o fundamento único do acórdão recorrido, a decisão teria sido pelo improvimento total do recurso voluntário e o colegiado não teria reconhecido a existência da

permuta quando este negócio jurídico restou **devidamente comprovado**. Eis o que se colhe do julgado sobre este aspecto da operação (com destaques acrescidos):

No entanto nossa opinião é que o contrato realizado entre as partes não poderia se classificar, isoladamente, em uma ou outra espécie. **Entendo que o contrato firmado seria de tipo misto ao envolver diferentes tipos de retribuição, sendo parte realizada pela troca de participações e parte realizada pelo pagamento de preço certo**. Por isso, pedindo a devida *venia* à lógica apresentada pela fiscalização e aos argumentos apresentados pela recorrente, acho que a solução intermediária é a mais adequada ao caso.

Efetivamente verificamos que parte da operação ocorreu com a simples troca de participações no caso foram entregues ações ordinárias da VIERI (controladora da CBD) em troca de ações preferenciais mais ADR's do CBD. Realmente, **em relação a esta parte da operação que decorreu de simples permuta não deveria incidir o pagamento do ganho de capital**, tendo em vista que a própria fiscalização afirma neste sentido. Não que este relator compartilhe desta opinião, posto que, neste ponto haveriam maiores discussões acerca dos conceitos de alienação e alteração patrimonial sem a existência de pagamento em espécie. No entanto, não tendo sido tratado este ponto nos debates, deixarei de apresentar minhas considerações a respeito.

[...]

Neste sentido, em relação à apuração do ganho de capital decorrente da descaracterização da permuta, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para **reconhecer a existência de operação de permuta apenas em relação ao recebimento da participação da Onyx 2006 e das ADR's do CBD para, ao final, reduzir o ganho de capital tributável apurado para o valor de R\$ 810.693.181,00**.

O recorrido, portanto, de acordo com as provas dos autos, considerou comprovada a permuta apenas e tão somente em relação ao recebimento da participação da Onyx 2006 (uma das empresas cedidas pelo grupo Casino) e das ADR do CBD, razão pela qual considerou improcedente o lançamento sobre ganho de capital de quase 500 milhões de reais relativos a essas operações.

Toda a operação, incluindo a cessão da Onyx 2006 e das ADR do CBD cujas permutas foram reconhecidas pelo colegiado, foi regida exatamente pelos mesmos contratos firmados entre as partes.

Fosse correto o entendimento da recorrente que atribui a meras inconsistências formais o mérito da decisão pelo provimento parcial do recurso voluntário, o colegiado não teria fundamento para exonerar a parte do lançamento que foi exonerada.

A Turma Julgadora, ao contrário do que pretende fazer crer a recorrente, concluiu, com base nas provas dos autos, que parte da operação de transferência do controle da CBD tratou-se de negócio jurídico de compra e venda, obviamente sujeita ao ganho de capital.

Para a recorrente, houve uma operação de permuta lastreada em contrato firmado entre as partes. O recorrido, contudo, entendeu haver comprovação de que, em relação a maior parte da operação, o que ocorreu de fato foi uma operação de compra e venda, com condições previamente estabelecidas e pagamento em dinheiro do valor previamente acordado.

O contrato de permuta surgiu posteriormente visando tão somente acobertar a operação de fato realizada, razão pela qual o julgado foi expresso ao considerar que a recorrente praticou fraude e não simulação, que seria a figura típica no caso de mera inadequação de formas.

O caso dos autos não é o do típico uso de empresa veículo, embora esta figura também esteja presente no processo de transferência de controle da CBD. Aqui a situação é bem diversa. Trata-se de apresentar contrato de permuta visando deslegitimar acordo prévio, que contou com publicação nos órgãos de controle do Brasil e dos Estados Unidos, consistente na operação de compra e venda de ações da CBD.

O instrumento prévio estabelecia a quantidade de ações que seriam adquiridas e o valor e forma de pagamento, restando absolutamente indubitado que, além da permuta relativa a Onyx 2006 e das ADR da CBD, o grupo Casino pagaria, em dinheiro, 1 bilhão de reais e mais 200 milhões de dólares.

O valor pago pelo adquirente gerou ágio de 1,3 bilhão de reais na Mamanidis, interveniente da Casino na transação. Tal ágio foi “transferido” por incorporação daquela empresa pelo grupo CBD e seu aproveitamento foi rejeitado por este CARF por tratar-se de ágio gerado no exterior.

Em suma, longe de ser mera interposição de pessoa ou exclusivamente planejamento tributário abusivo, o que se verificou nos autos foi a tentativa de se ocultar a operação efetivamente realizada.

Além de apresentar o contrato de permuta, fraudado posto não refletir os fatos já acontecidos do negócio, a recorrente negou-se a apresentar documentos requeridos pelo Fisco que, quando obtidos com terceiros, ajudaram sobremaneira a elucidar o que efetivamente ocorreu na operação.

São abundantes as passagens do recorrido que demonstram, sem margem para dúvidas, que o colegiado considerou comprovado que parte da operação tratou-se negócio jurídico de compra e venda, conforme se constata a seguir, com destaques acrescidos:

Negociação Realizada Pelos Grupos

Assim, sem ter acesso ao acordo de associação, por diversas vezes citado nos contratos celebrados, inclusive na permuta, **a fiscalização cuidou de obter o referido documento.** Nesta busca obteve dois documentos de conteúdos semelhantes, mas bastante distintos para o que nos interessa.

Informações apresentadas pela CBD junto à SEC, nos Estados Unidos:

[...]

A informação apresentada no relatório trimestral da CBD junto à SEC, resta mais do que claro, até mesmo pela redundância que é comum em documentos formados nos Estados Unidos, que **o Grupo CASINO fez PAGAMENTOS EM ESPÉCIE para o grupo DINIZ, destinados à aquisição de 60 propriedades Pão de Açúcar a serem alugadas à CBD.**

Por sua vez, no **acordo de associação, que não foi disponibilizado à fiscalização,** mas que foi obtido junto aos arquivos da CVM, consta, de modo idêntico, a existência de pagamento de preço por parte do Grupo CASINO.

Por estes fatos, **não contestados pelo recorrente, tem-se, incontroverso, que o acordo firmado entre os grupos CASINO e DINIZ, previa, desde 03 de maio de 2005, que o Grupo CASINO deveria pagar R\$ 1.000.000.000,00 mais US\$ 200.000.000,00 ao Grupo DINIZ,** além de ações preferenciais, com vistas a obter 50% do controle acionário da CBD.

[...]

Existência de Laudos de Avaliação das Empresas Capitalizadas por Masmanidis referentes a datas contemporâneas à operação de permuta.

Desconsideração destes pelo recorrente.

Um fato que merece relevo destacar é que, para fins de realização de aporte de capital em Masmanidis por meio dos depósitos realizados em Zabaleta, , Onyx 2007 e Geant Financiera por parte do Grupo Casino, foram elaborados laudos de avaliação baseados em balancetes apurados entre 30/06/2005 e 05/07/2005. Referidos laudos, já citados anteriormente, é que levaram a fiscalização a afirmar que a intenção sempre foi a de transferir dinheiro e não os CRI's alegados pela recorrente e que, por isso, dada a realização dos atos para evitar a caracterização da compra e venda é que a fiscalização entendeu por desconsiderar a operação formalmente realizada e tributar o ganho da operação como um compra e venda simples.

Merecem novo destaque dois fatos neste ponto: 1) O primeiro refere-se ao fato de a recorrente alegar que o auto de infração se baseia em laudos que não contemplam a situação patrimonial antes da operação; 2) O segundo, o fato de que a RIO PLATE, mesmo sucessora universal do patrimônio de Zabaleta, Onyx 2006, Onyx 2007 e Geant Financiera, **ao ser intimado pela fiscalização, informou que não possuía os laudos de avaliação da operação por se tratar de permuta** e que assim não era necessária a elaboração de laudos.

Destacamos estes dois fatos para tecer alguns comentários. De início cabe destacar que, em relação aos laudos, mesmo a recorrente alegando que a situação patrimonial modificou-se antes da permuta, não há como se deixar de levar em conta que, **menos de uma semana antes da operação (em alguns casos apenas três dias), o patrimônio das empresas era exclusivamente dinheiro depositado, em cumprimento estrito ao que fora acordado** e apenas no dia da permuta (08/07/2005) todo o dinheiro foi enviado à CBD em troca de créditos futuros.

O recorrido, conforme o transcrito, concluiu que a ora recorrente não apresentou à fiscalização o documento de associação entre os grupos envolvidos, tampouco o laudo de avaliação das empresas cedidas pelo grupo Casino. Registre-se que o documento de associação foi publicado nos Estados Unidos da América e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no Brasil.

No acordo de associação constava expressamente a informação de que o Grupo Casino **fez pagamentos** para o grupo AD de R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) e U\$ 200.000.000 (duzentos milhões de dólares). Não consta que faria, ou que estaria obrigado a fazer. O texto é claro ao noticiar que o Grupo Casino fez pagamentos ao Grupo AD.

O laudo de avaliação concluiu que uma semana antes da “permuta” o patrimônio das empresas que seriam cedidas ao grupo AD consistia apenas em dinheiro depositado em banco e era de R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) e U\$ 200.000.000 (duzentos milhões de dólares), valores exatamente coincidentes com o acordado no documento de associação.

A composição final do patrimônio das empresas envolvidas na operação, conforme laudo de avaliação obtido pelo Fisco a despeito do desinteresse de sua apresentação pela recorrente, está assim evidenciada pela decisão contestada (com destaques acrescidos):

[...]

11 - a respeito dos laudos de avaliação, realizados em 05/07/2005 (30/06/2005, no caso da Geant) cabe destacar que:

[...]

12 - a situação patrimonial das empresas avaliadas, quando da integralização de capital feita na Masmanidis, pode ser assim resumida, a teor dos respectivos laudos:

a) a **Zabaleta**, sem passivo exigível, tinha como único ativo uma **conta corrente com saldo de R\$ 940.000.000,00;**

b) a **Onyx 2007**, sem passivo exigível, tinha como único ativo uma conta corrente com saldo de R\$ 60.000.000,00;

c) a **Geant** tinha como único ativo um saldo de pouco mais de US\$ 200.000.000 e passivos insignificantes;

d) a **Onyx 2006** tinha como único ativo 10.263.690.000 de ações preferenciais da CBD, avaliadas por R\$ 519.760.368,00, sem passivo exigível.

O laudo comprova que o valor relativo ao preço da operação de compra e venda ajustado entre as partes (1bilhão de reais e 200 milhões de dólares) estava disponível para o pagamento em dinheiro da aquisição das ações, nos exatos termos previstos no acordo de associação entre as partes.

Reitere-se que os dois documentos, de extrema relevância para a solução da lide, foram obtidos pela fiscalização com terceiros, já que a fiscalizada, apesar de integrar o grupo econômico e ser a principal interveniente no processo de transferência de controle acionário levado a cabo, recusou-se a apresenta-los, quando intimada para isso.

Além da prévia definição do valor a ser pago pela operação e da comprovação da disponibilidade financeira para honrar o compromisso assumido e da informação oficial que o pagamento fora realizado, tudo devidamente comprovado nos autos, o recorrido anotou outros fatos que demonstram que grande parte da operação tratou-se de compra e venda, não de permuta, como pretende fazer crer a ora recorrente.

Eis mais uma passagem do acórdão (com destaques acrescidos):

[...]

1) **Formação de ágio em Masmanidis =>** Qual a lógica negocial do Grupo Casino: injetar capital na CBD, por meio de terceiras empresas, sem fazê-lo diretamente na CBD, buscando a obtenção de um ágio dedutível em CBD que não seria possível com a injeção direta de capital. Essa foi a primeira intenção, tanto que o ágio foi assim apurado pela Masmanidis.

O ágio em questão foi formado e utilizado pela CBD. Foi, inclusive, confirmado em fiscalização realizada na CBD. Apenas o seu uso não foi autorizado em razão de ter sido considerado ágio formado em empresa no exterior, conforme acórdão abaixo desta mesma turma

ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ENVOLVENDO EMPRESA DO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas nacionais que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior, deve ser afastado pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glosa fiscal, justificada também em razão do desconhecimento do tratamento fiscal dispensado ao ágio no país de domicílio do real adquirente. (Acórdão nº 1401001.903, de 20 de junho de 2017)

Ora, se ocorreu a apuração e utilização de ágio de uma parte, por óbvio deveria haver o ganho de capital na outra parte, no caso RIO PLATE. Se ocorreu o ágio em uma empresa, derivado do pagamento do preço, evidentemente esta mesma operação teria de gerar um ganho de capital tributável pelo recebimento do preço.

Restou comprovado que a Masmanidis, representante do grupo Casino na operação, apropriou-se do ágio de 1,3 bilhão de reais existente na operação em função do pagamento previamente realizado. Aliás, tal ágio já foi objeto de julgamento por este CARF e

sua amortização (pela CBD, após incorporação da Masmanidis) foi indeferida por ter sido gerado no exterior. Ou seja, sua existência foi atestada.

Evidentemente, se houve ágio, o comprador pagou pelo bem adquirido valor maior do que indicava sua escrituração contábil, donde se conclui inequivocamente ter havido ganho de capital para o alienante deste bem.

Restou devidamente comprovado, portanto, que a maior parte da operação de transferência de ações da CBD para o Casino deu-se por compra e venda, razão pela qual entendeu o colegiado que esses valores implicaram ganho de capital sujeito a tributação.

Sobre a parte remanescente da operação, o colegiado *a quo*, também de acordo com as provas dos autos, considerou comprovada a realização de permuta, razão pela qual deu provimento parcial ao recurso voluntário.

No mesmo sentido, o despacho de admissibilidade de embargos, que rejeitou os recursos apresentados pela contribuinte e pelos devedores solidários, reforçam o entendimento aqui apresentado, conforme seguintes passagens extraídas do documento (com destaques acrescidos):

Verifico que a decisão recorrida adotou o entendimento trazido na acusação fiscal de que **a permuta alegada pelo contribuinte estava dissimulando uma compra e venda**, uma vez que a maioria do valor dado em pagamento era numerário. Todavia, a turma julgadora verificou que a operação se deu em partes e que algumas partes dessa operação não ocorreu mediante a entrega de numerário, mas de títulos, o que levou à aceitação da permuta para essas partes.

[...]

A leitura desse trecho do acórdão permite verificar que o ganho de capital apurado na decisão embargada é composto apenas pelos valores dos numerários que constituíram as empresas Zabaleta, Onyx 2007 e Geant Fin na época da celebração do acordo de aquisição em tela, não tendo sido tributados os valores correspondentes às ações e ADRs. Em outras palavras, a decisão embargada adotou como critério os laudos de avaliação supracitados e segundo o laudo da Geant Finn esta possuía, como único bem, depósitos no valor de US\$ 200.000.000,00.

[...]

Inicialmente verifico que o embargante entra em contradição em relação ao seu argumento de que foi a falta de análise das informações prestadas pelo Casino e pelo AD que teriam levado a turma julgadora a entender que houve pagamento em espécie do negócio acordado entre eles. Verifico que **os trechos transcritos pelo próprio embargante dessas informações afirmam literalmente que o Casino "fez pagamento em dinheiro" ("made payments in cash") e que houve "recebimento ... R\$ 1 bilhão em dinheiro", respectivamente**. Portanto, a simples leitura dos comunicados é que levam ao entendimento de que houve pagamento em espécie.

[...]

Verifico que a reclamação do embargante parte da premissa de que a operação em tela é uma permuta de bens, para a qual não se discute valores e não é exigível a elaboração de laudos de avaliação. Todavia, verifico que esse não foi o entendimento da turma julgadora, **a qual corroborou parcialmente o entendimento da fiscalização de que a referida operação foi uma compra e venda**. Conforme a leitura do texto abaixo transcrito, a turma julgadora entendeu que parte da operação foi uma compra e venda, qual seja, a parte que envolveu títulos das empresas que, na data da celebração do acordo de associação, tinham depósitos bancários como único patrimônio (fls. 3323):

[...]

Com isso, entendo que a decisão embargada não se omitiu em relação aos argumentos do contribuinte, apenas não os adotou. Entendo, também, que a obscuridade descrita pelo embargante somente existiria diante da premissa de que a operação realizada foi uma permuta, o que não ocorre na espécie, uma vez que **a decisão embargada descaracterizou a operação de permuta para a parte mantida do crédito tributário lançado**, tendo-a como uma compra e venda.

[...]

Ademais, o texto acima transcrito deixa claro que **a turma julgadora adotou o entendimento de que a forma com que a operação foi realizada, em oposição ao próprio acordo de associação, não possuía suporte no negócio em si, mas apenas na intenção de evitar a tributação dos respectivos ganhos**. Embora o embargante combata esse entendimento, os embargos não podem ser admitidos para possibilitar nova discussão de matéria já decidida.

As transcrições do acórdão recorrido e do despacho de admissibilidade de embargos não deixam dúvida de que o fundamento adotado pelo colegiado para manter parte do lançamento do crédito tributário vai muito além de meros aspectos formais do contrato de permuta apresentado.

De fato, o colegiado recorrido, com base nas provas dos autos, demonstrou que referido contrato de permuta não se conformava com os atos praticados pelas partes, que conferiram ao negócio jurídico a natureza de compra e venda que a recorrente não logrou dissimular com a apresentação do viciado contrato de permuta.

Feitos estes esclarecimentos, o que se constata é que as supostas divergências dirigidas contra o mérito da decisão recorrida não são suficientes para afastar seus fundamentos e reformar o julgamento proferido pelo colegiado.

Veja-se, a propósito, o que afirma a recorrente quanto à matéria número 2 – prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes – com destaques acrescidos:

[...]

Com base nesse entendimento, buscou-se verificar, no acórdão recorrido, qual seria a intenção dos Grupos AD e Casino com essa transação, tendo se concluído, de forma equivocada, que **o objetivo / intenção das partes seria realizada uma compra e venda de ações da CBD**.

Em que pese tal conclusão ser incorreta, como exposto em detalhes no tópico II. 2 dos Embargos de Declaração, **essa serviu de fundamento para que a Turma Julgadora entendesse que o negócio jurídico praticado pela recorrente não seria uma simples permuta**. Confira-se:

[...]

Como se observa, a recorrente parte de premissas falsas para chegar a conclusões errôneas. Se é bem verdade que o colegiado analisou a intenção das partes a partir do contrato de permuta apresentado, o principal fundamento da decisão foi a comprovação, nos termos acima apresentados, que tratou-se, de fato, de negócio jurídico de compra e venda, não de permuta.

Os fatos comprovados no processo tornaram irrelevante o instrumento de permuta apresentado pela recorrente. Ou, por outras palavras, independentemente da vontade meramente formal das partes representada pelo contrato de permuta, o que ocorreu foi operação mista, com a maior parte consistente em negócio jurídico de compra e venda, sujeito ao ganho de capital.

A conclusão do colegiado fundamentou-se nas provas dos autos, fazendo constar que houve um preço previamente ajustado, que esse preço foi pago e que a parte adquirente contabilizou o ágio existente na operação.

São fatos que demonstram o que ocorreu concretamente, independentemente da vontade formal das partes. Ou, concordando com a recorrente, o recorrido “deu prevalência ao negócio jurídico efetivamente praticado”. E o negócio efetivamente praticado foi misto, com a maior parte dele decorrente de compra e venda, sujeita ao ganho de capital.

Como afirmando alhures, o colegiado recorrido entendeu que houve no caso concreto fraude, não simulação. Concretizada a operação de compra e venda e registrado o ágio dela decorrente, as partes apresentaram contrato de permuta apenas e tão somente para encobrir o que de fato havia acontecido, apenas para tentar descaracterizar o ganho de capital ocorrido na operação.

Seria inócuo, portanto, o julgamento desta divergência, já que não alteraria em nada o resultado do julgamento recorrido, que fundamentou-se, reitere-se, nas provas carreadas aos autos de que, de fato, tratou-se, na maior parte do negócio, de operação de compra e venda.

Por estes motivos, meu voto é por não conhecer a matéria 2 - prevalência do negócio jurídico efetivamente praticado sobre a intenção das partes.

A matéria 3 padece dos mesmos vícios. Intitulada como “Ausência de Vedação à Alteração de Estrutura Contratual para Economia de Tributos”, pretende demonstrar que o acórdão recorrido teria divergido de outras decisões quanto à matéria.

Como dito e reafirmado, o recorrido fundamentou sua conclusão com base em provas dos autos que demonstraram tratar-se, de fato, de operação mista com prevalência de compra e venda.

Bem verdade que o voto condutor do julgado afirmou que houve alteração contratual visando unicamente economia de tributos. Mas este “novo” contrato não foi desconsiderado por ser produto de alteração no originalmente estabelecido entre as partes.

Ele foi afastado porque os fatos do processo indicariam, sem margem para dúvida, que a maior parte da operação foi de compra e venda, resultando num ganho de capital da ordem de 1,3 bilhão de reais.

O julgado considerou inoponível ao Fisco contrato fraudado, lavrado unicamente para escamotear o que ocorrera de fato. Seria irrelevante para o deslinde do feito admitir-se ou não o contrato de permuta, já que os elementos fáticos do negócio o caracterizam como misto, com predominância da compra e venda sobre a permuta.

Note-se, por relevante, que a parte relativa à permuta de ações comprovada nos autos e admitida pelo recorrido está fora daquele preço de 1 bilhão de reais e 200 milhões de dólares, pagos em dinheiro, inicialmente acordado. O valor total da operação é a parte em dinheiro, acrescida da permuta efetivada. Isso nos termos concebidos no acordo de associação.

Eis a demonstração clara, conforme cláusula III do acordo de associação, que parte do negócio seria feita com pagamento em dinheiro e parte pela permuta de ações:

Capítulo III – A Transação Principal e o Preço

3.1. Em contrapartida ao fato de Casino ou uma ou mais de suas Afiliadas tornarem-se proprietários das Ações da Empresa Holding, Casino pagará e/ou entregará ou fará com que uma ou mais de suas Afiliadas paguem e/ou entreguem ao Grupo AD, na Data de Fechamento, **a título de preço de compra** (o “Preço de Compra”):

- a) US \$200.000.000 (duzentos milhões de dólares norte-americanos), da forma e modo a serem acordados até a Data de Fechamento; e
- b) R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais brasileiros), ficando neste ato expressamente entendido e acordado que o valor acima será entregue em última instância por Casino à CBD, em nome e por conta do Grupo AD, como parte do preço a ser pago pelo Grupo AD à CBD, nos termos do contrato referido na Cláusula 2.2(e)(iii) do presente Acordo, e da forma e modo a serem acordados até a Data de Fechamento; e
- c) 12.500.000.000 (doze bilhões e quinhentos milhões) de Ações Preferenciais emitidas e em circulação da CBD, da forma e modo a serem acordados até a Data de Fechamento. (grifo nosso)

Como a operação levada a julgamento foi um negócio jurídico em que a maior parte possui natureza jurídica de compra e venda, devidamente comprovado, seria indiferente a denominação ou as cláusulas do acordo celebrado entre as partes. A mera interposição de contrato de permuta não seria suficiente para invalidar os fatos já praticados e comprovados nos autos, razão pela qual a admissão da divergência não seria suficiente para modificar o mérito da decisão recorrida.

Por estas razões, meu voto é por não conhecer a matéria 3 - Ausência de Vedação à Alteração de Estrutura Contratual para Economia de Tributos.

Melhor sorte não socorre a matéria 4 - Impossibilidade de Desconsideração de Negócios Jurídicos Válidos - Inaplicabilidade de Teoria do Propósito Negocial.

Matéria que praticamente reproduz a anteriormente analisada, pretende validar o tal contrato de permuta apresentado sob a alegação de que teria sido afastado pelo colegiado por não possuir propósito negocial. De fato, não possuiria segundo o recorrido, haja vista ter-se realizado previamente a operação mista, com prevalência da compra e venda sobre a permuta.

Mas este não foi o fundamento principal da decisão recorrida, que pautou-se nas provas dos autos para concluir que não se tratou, como quer fazer crer a recorrente, de mera permuta de ativos.

A própria recorrente não é taxativa quanto ao fundamento da decisão ao apresentar o tema em seu recurso especial (com destaques acrescidos):

Em que pese o acórdão recorrido ser pouco claro em relação ao fundamento jurídico que teria servido para a desconsideração desse negócio jurídico, depreende-se dos precedentes citados na fl. 45 do acórdão recorrido, que **a decisão teria se pautado na suposta falta de "propósito negocial" dessa transação.** Veja-se:

[...]

Como se vê, **nos acórdãos paradigmas supracitados**, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, **o E. CARF entendeu, de forma acertada, pela impossibilidade de as Autoridades Fiscais desconsiderarem negócios jurídicos válidos, com base na teoria do "propósito negocial", em razão da ausência de base legal para tanto.**

A questão de mérito dos autos não é a validade formal do contrato de permuta ou não. O cerne da discussão está situado nos atos praticados pelas partes para atingir o objetivo que almejam, qual seja, a troca de comando acionário da CBD.

Restou comprovado que para atingir este objetivo, as partes praticaram o negócio jurídico nos termos inicialmente acordados, parte com pagamento em dinheiro pela transferência de ações, parte por permuta entre elas realizadas.

Repetindo, a essência da discussão é saber como se operou esta transferência, e o recorrido deixou claro, sem margem para dúvidas, que a maior parte da operação decorreu de compra e venda. Como afirmando antes, é irrelevante a apresentação de contrato de permuta quando os fatos comprovados nos autos demonstram ter ocorrido operação diversa.

Não se tratou aqui de desconsiderar negócio jurídico válido, mas de não aceitar instrumento fraudado, lavrado única e exclusivamente para ocultar o que de fato aconteceu entre as partes.

Pelo exposto, oriento meu voto por não conhecer da matéria 4 - Impossibilidade de Desconsideração de Negócios Jurídicos Válidos - Inaplicabilidade de Teoria do Propósito Negocial, posto seu julgamento ser irrelevante para a solução do litígio, já que insuficiente para reformar o recorrido.

A matéria 5 está assim apresentada pela recorrente, com destaques acrescidos:

[...]

III.5. Da Planejamento Tributário não Enseja Aplicação de Multa Qualificada

Conforme exposto no acórdão recorrido, a Turma Julgadora "a quo", ao expor as razões pelas quais entendeu por manter a multa de ofício qualificada (150%), consignou que a recorrente teria incorrido em planejamento visando unicamente evitar a imputação tributária, o que, em sua visão, revelaria os elementos suficientes à caracterização da fraude e, assim, a aplicação da penalidade em seu percentual agravado.

[...]

Ocorre que, **em posição diametralmente oposta**, este E. CARF, ao analisar o acórdão paradigma nº 3301-004-593 (**doc. 10**), firmou entendimento no sentido de que o mero inconformismo por parte da Autoridade Julgadora com relação ao planejamento tributário do contribuinte não é suficiente para caracterização da hipótese de aplicação da multa qualificada. Confira-se:

[...]

Neste mesmo sentido, confira-se, ainda, o acórdão paradigma nº 2202-003.605 (**doc. 11**), por meio do qual, ao analisar situação semelhante à dos presentes autos ("*os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo*"), concluiu-se que não estaria configurado o intuito fraudulento por parte do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Veja-se:

[...]

Peço vênia para reproduzir o voto condutor do recorrido quando fundamenta a manutenção da multa qualificada, com destaques ora acrescidos:

MULTA QUALIFICADA

Em relação à qualificação da multa esta foi qualificada em função da caracterização de fraude. Art. 72, da Lei nº 4.502/64, conforme abaixo:

[...]

Assim, ao entender que a operação formalizada sob a forma de permuta tinha como único objetivo o de evitar o pagamento do montante devido a fiscalização aplicou a qualificação da multa em conformidade com o § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Neste ponto evitarei me alongar demais na apresentação de minhas razões porque, ao concordar com a necessidade de descaracterização da operação de permuta em razão da utilização de planejamento tributário abusivo que visava unicamente a evitar a imposição tributária, este relator está *incontinenti* concordando, mesmo que em parte, com a argumentação da fiscalização de que houve fraude na formalização da operação da maneira concebida.

Neste ponto a recorrente argumenta que, mesmo mantida a autuação não haveria a caracterização do intuito de fraude a gerar a aplicação da qualificação.

Conforme já relatado mais acima, **ao se elaborar o acordo de participações entre o Grupo Casino e o Grupo Abílio Diniz num momento e, após, ao apresentar justificativas que indicavam o pagamento do preço em comunicado aos órgãos reguladores realizando procedimento diverso sem a comunicação das modificações aos mesmos órgãos reguladores, formalizando negócio diferente do acordado** sem a justificação de um real objetivo negocial, entendo que não há como deixar de considerar que **houve, na essência, o objetivo de tentar evitar a imputação tributária, ou seja, tipificaram-se os atos caracterizadores da fraude.**

Por óbvio que utilizar a palavra Fraude traz uma noção de coisa grave. Mas essa é a dicção legal. Aquele que realiza atos que visam a impedir a incidência tributária cometem atos fraudulentos. Talvez porque a tentativa de evitar a tributação possa ser considerada planejamento tributário por uns e fraude por outros nos leve, normalmente, a não utilizar a dicção fraude e sim a de simulação.

No entanto os atos comissivos realizados e a intenção de evitar o pagamento do ganho tipificam a autuação do recorrente, por isso, justificam a aplicação da qualificação.

Por isso, voto no sentido de manter a qualificação da multa.

Do primeiro acórdão paradigma apresentado (acórdão 3301-004.593), que inclusive foi reformado após o recurso especial pelo acórdão 9303-012.657, pode-se destacar os seguintes fatos e fundamentos (com destaques acrescidos):

[...]

A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que é o dolo específico da conduta praticada.

Entendo que a **ocorrência de simulação** não está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada:

[...]

Imperiosa a conclusão de que nestes autos **não há provas do dolo deliberado**, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150%.

Os fatos não guardam a necessária similitude com o recorrido para fins de caracterização de divergência interpretativa entre colegiados.

No recorrido, conforme muitas vezes reafirmado, o colegiado concluiu, com base nas provas dos autos, que a recorrente procedeu com fraude visando ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Mesmo tendo-se praticado atos de compra e venda de direitos acionários, a recorrente apresentou ao Fisco contrato de permuta, visando unicamente dissimular a forma como tinha se dado a operação.

No paradigma, o colegiado concluiu que não havia prova nos autos que justificassem a imposição da pena qualificada.

Como é cediço, o recurso especial não visa ao reexame das provas produzidas pelas partes. Neste primeiro cotejo, restou evidente que as diferentes decisões decorreram diretamente do convencimento de cada Turma quanto às provas produzidas no respectivo processo.

Portanto, dada a falta de similitude entre os julgados cotejados, não vislumbro divergência interpretativa entre eles.

Do segundo acórdão paradigma (2202-003.605), a ementa já seria suficiente para demonstrar que a situação analisada é diversa daquela ora em julgamento (com destaques acrescidos):

MULTA QUALIFICADA.

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, **sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios**, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

O voto condutor do julgado reforça a falta de semelhança havida entre os dois casos cotejados:

Assim, é nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora **concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar**, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Portanto, diversamente do ocorrido no presente feito, a Turma Julgadora do paradigma considerou que não restou comprovada a intenção dolosa de ocultar um fato, ou a clara intenção de iludir.

No caso dos autos, rememore-se, a recorrente apresentou versão diferente para fatos anteriormente ocorridos e, mais, não apresentou documentos requeridos pelo Fisco que, obtidos com terceiros, permitiram à autoridade autuante comprovar o que realmente ocorrera, com a obtenção de informações que a contribuinte tentara ocultar.

São fatos distintos que justificam, por si, a diferença entre as decisões proferidas pelos colegiados, razão pela qual não vislumbro divergência interpretativa entre eles.

Por estas razões, oriento meu voto por não conhecer o recurso especial quanto à matéria 5 - Planejamento Tributário não Enseja Aplicação de Multa Qualificada.

As divergências 10 - ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão - e 11 - impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN – devem ser analisadas conjuntamente, posto tratar-se, de fato, de única matéria.

Para uma única matéria, as recorrentes (devedoras solidárias) valeram-se de duas divergências, conforme pode-se constatar a partir dos seguintes excertos do recurso especial:

III.1 – Da Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão

[...]

Assim, com base nos termos expostos na autuação fiscal, **o acórdão recorrido manteve a atribuição de responsabilidade tributária por sucessão da recorrente** valendo-se do disposto no artigo 132 do CTN, apesar da **inexistência de previsão legal** de responsabilidade nos casos de cisão. Nota-se que o acórdão recorrido, por meio da mera transcrição do TVF, tratou a omissão do artigo 132 do CTN como “justificável”.

Contudo, em posição **diametralmente oposta àquela manifestada no acórdão recorrido**, a antiga 3ª Câmara do 2º Conselho de contribuintes, por meio do **acórdão paradigma nº 203-08.893 (Doc. 02)**, entendeu que, **diante da inexistência de previsão normativa quanto à cisão na redação do artigo 132 do CTN**, não haveria que se falar em atribuição da responsabilidade tributária, veja-se:

[...]

Nesse mesmo sentido, julgou a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do E. CARF, por meio do **acórdão paradigma nº 1201-001.841 (Doc. 03)**, **pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária ante a ausência de previsão da hipótese de cisão no artigo 132 do CTN**, verbis:

[...]

Dessa forma, demonstrada a **divergência de interpretação da legislação tributária**, por meio do cotejo entre o acórdão recorrido e acórdãos paradigma nº 203-08.893 e 1201-001.841, **que são precisos ao esclarecer a impossibilidade de responsabilização tributária, nos termos do artigo 132 do CTN, por ausência de previsão legislativa da hipótese de cisão**, cabe a esta E. CSRF determinar a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária ora em controle.

III.2 – Da Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial – Ausência de Extinção da Sociedade Cindida para Subsunção do Artigo 132 do CTN

[...]

Ora, realizando-se uma análise teleológica do conteúdo do artigo 132 do CTN, facilmente denota-se que a hipótese de cisão parcial não se encaixa dentre as hipóteses ali previstas. Afinal, no caso da cisão parcial, a pessoa jurídica titular dos direitos e obrigações anteriores à referida operação societária permanece com a sua personalidade incólume, ou seja, plenamente capaz de responder pelos créditos tributários de sua titularidade.

[...]

Vê-se que o entendimento manifestado pela E. Turma Julgadora foi no sentido de que a cisão, como suposta modalidade do gênero “mutação empresarial”, estaria abarcada pelo artigo 132 do CTN, o que incluiria as suas espécies, entre elas a cisão parcial sem a extinção da sociedade cindida (tal como ocorre no presente caso). Por isso, segundo o seu entender, não haveria que se falar em improcedência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, já que **a ausência de extinção da sociedade cindida estaria supostamente abarcada pelo referido artigo 132 do CTN**.

No entanto, em **entendimento absolutamente diverso** daquele manifestado pela E. Turma Julgadora, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do E. CARF, por meio do **acórdão paradigma nº 1201-001.469 (Doc. 04)**, foi **precisa ao definir que não seria aplicável o artigo 132 do CTN nos casos em que não houve a extinção da sociedade cindida**. Confira-se:

[...]

Mas não só: o **acórdão paradigma nº 1201-001.533 (Doc. 05)** corrobora com esse mesmo entendimento, **no sentido de que não é possível a atribuição da responsabilidade tributária prevista no artigo 132 do CTN quando não há a extinção da sociedade que sofreu a operação de cisão**. Veja-se:

[...]

Vê-se que é **nítida a divergência de interpretação** entre o entendimento firmado no acórdão recorrido e complementado pelo Despacho s/nº, de 27 de julho de 2018, e os **acórdãos paradigma** nº 1201-001.469 e 1201-001.533, que indiscutivelmente manifestam-se pela **impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que a sociedade, objeto da operação societária, não foi extinta (tal como no caso em questão)**.

Pretendem as recorrentes que se admita como duas divergências as alegações que intentam reformar a decisão recorrida que considerou o art. 132 do CTN aplicável ao caso.

Em uma divergência, alegam as recorrentes que não há previsão legal para aplicação do dispositivo no caso de cisão parcial, tendo assim denominado a matéria: **“a impossibilidade de responsabilização tributária, nos termos do artigo 132 do CTN, por ausência de previsão legislativa da hipótese de cisão”**.

Em outra divergência, argumentam que, como não houve extinção da empresa, ou seja, a cisão foi parcial há **“impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que a sociedade, objeto da operação societária, não foi extinta”**.

Ora, se a cisão fosse total, não haveria espaço para discussão quanto à aplicação do previsto no art. 132 do CTN, que assim dispõe (com destaques acrescidos):

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.

Evidentemente, estamos tratando da mesma coisa. Se a sociedade não foi extinta, a cisão foi parcial. Se a cisão foi parcial, não se poderia aplicar o previsto no art. 132 do CTN, segundo defendem as recorrentes. No caminho inverso, não haveria previsão legal para aplicação do mesmo dispositivo, quando ocorresse cisão parcial.

Pelo exposto, contata-se que as recorrentes infringiram o previsto no disposto no art. 67, 6º do Anexo II do RICARF, que limita a apresentação de dois paradigmas por matéria.

Em consequência do excesso de paradigmas, com base no art. 67, § 7º do Anexo II do RICARF, deixarão de ser considerados, para fins de conhecimento do recurso especial, os paradigmas nº 1201-001.469 e 1201-001.533, bem como oriento meu voto por não conhecer da divergência 11, posto tratar-se de reprodução da mesma matéria contida na divergência 10.

Pois bem. Voltando à divergência 10, considero que de fato há divergência na interpretação conferida pelos colegiados quanto à possibilidade de se atribuir responsabilidade solidária em caso de cisão parcial, razão pela qual oriento meu voto por dela conhecer, nos termos do despacho de admissibilidade do recurso especial.

2. MÉRITO

2.1 – DO RECURSO ESPECIAL DOS DEVEDORES SOLIDÁRIOS

A matéria que remanesce para apreciação por este colegiado foi apresentada pelos devedores solidários e está precisamente delimitada: é possível atribuir responsabilidade tributária às pessoas jurídicas resultantes de cisão parcial da contribuinte autuada?

As recorrentes entendem que não. Segundo elas, o art. 132 do CTN não prevê que quando ocorra cisão parcial a empresa cindenda seja considerada responsável pelo crédito tributário da cindida. Eis o texto legal:

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.

De fato, o texto do *caput* do art. 132 atribui responsabilidade tributária às empresas resultantes de fusão, transformação ou incorporação. O parágrafo único do artigo alarga o alcance do *caput* e informa que também responde pela dívida a empresa que continue explorando a atividade de outra, extinta.

Inobstante a literalidade da interpretação do dispositivo não alcançar os casos resultantes de cisão parcial, entendo que não há como se afastar a responsabilidade das recorrentes no caso concreto.

Após os eventos que culminaram com a autuação fiscal ora em julgamento, a contribuinte passou por uma série de eventos de transformação societária, assim descritos no recorrido (com destaques acrescidos):

1 Incorporação da velha RIO PLATE pela Supercred e mudança de nome desta para "nova" RIO PLATE.

[...]

Acresce, a título de comentário, que **todas as operações foram realizadas sob a tutela do mesmo controlador, Sr. Abílio Diniz.** Assim, absorvido todo o patrimônio e sendo este detido pelo mesmo controlador, os créditos tributários e as respectivas multas devem ser sujeitos à responsabilização solidária dos sucessores legais.

2. Operação de Cisão da "nova" RIO PLATE. Nesta operação parte do patrimônio foi cindido para a empresa Rio Cený, conforme abaixo.

[...]

Em relação a esta responsabilização aponta a norma do **art. 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 que trata da responsabilidade em caso de pessoas jurídicas, transformadas, extintas ou cindidas.**

3. Incorporação da Rio Cený por Zabaleta. Tendo incorporado todo o patrimônio da Rio Cený, a Zabaleta tornou-se igualmente responsável pelos tributos decorrentes do lançamento e suas multas.

[...]

4. Cisão parcial da Zabaleta e versão de parte do patrimônio líquido, em partes iguais, para as seguintes empresas:

- a) Papanicols Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.499.756/0001-80
- b) Chapelco Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.521.183/0001-44;
- c) Ganesh Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.458.536/0001-09;
- d) Santa Juliana Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.551.586/0001-
- e) Naidiá Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.665.857/0001-84;
- f) Avann Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ: 10.499.734/0001-10.

Pois bem. A prevalecer a pretensão das recorrentes, teríamos claramente delineado um caminho que permitiria segregar passivo tributário em uma empresa e patrimônio em outras.

Bastaria que após uma autuação fiscal, a contribuinte autuada promovesse cisão parcial, transferindo seu patrimônio para novas pessoas jurídicas e remanescendo, só e insolvente, com a obrigação tributária. O recorrido assim apresentou este aspecto da questão:

Com base nestes argumentos, que entendo bastante suficientes, além de acompanhar os precedentes deste mesmo CARF, entendo que a atribuição de responsabilidade solidária aos sucessores por cisão é perfeitamente compatível com o nosso ordenamento jurídico e, **admitir-se o contrário, seria abrir, não uma brecha, mas sim uma avenida à impunidade** daqueles que ilicitamente cometam crimes contra a ordem tributária e possam se subtrair da cobrança tributária subsequente.

A autoridade autuante, ao fundamentar a atribuição da responsabilidade tributária aos sucessores, assim se expressou:

140. Adotando o mesmo fundamento, o STJ vem assim decidindo, como comprovam os trechos das ementas a seguir reproduzidas:

A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).

Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 852.972/PR, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 25/05/2010)

141. Vêm ao encontro desse mesmo entendimento diversos julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes (atual Carf), tais como os a seguir destacados:

CISÃO PARCIAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SOLIDARIEDADE - Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei n.º 6.404/76, 124 e 132, do CTN. (CSRF, Acórdão nº CSRF/03-04.100, Rel. Nilton Luiz Bartoli, 3ª Turma, Decisão: 06/07/2004)

SUJEITO PASSIVO. CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE.

Na cisão parcial, respondem solidariamente pelo crédito tributário da pessoa jurídica cindida a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio. A exigência do crédito tributário pode ser formalizada contra qualquer uma das responsáveis, o que não impede que as demais responsáveis solidárias auxiliem a autuada em sua defesa. (2º CC. Acórdão nº 02-16.307, Rel. Gustavo Kelly Alencar, 2ª Câmara, Decisão: 17/05/2005)

Além das decisões do STJ referidas pela autoridade fiscal e das decisões do Conselho de contribuintes por ele apresentadas, o CARF vem, reiteradamente, decidindo pela responsabilidade tributária dos sucessores no caso de cisão parcial, conforme atestam os recentes julgados cujas ementas reproduzo:

Acórdão 2401-007.841, de 09/07/2020

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Apesar de a redação do art. 132 do CTN não ser expressa, não há analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. No caso, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do caput do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Logo, a palavra transformação no texto do caput do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, há responsabilidade tributária por sucessão em decorrência da cisão parcial em face do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Acórdão 9303-013.363, de 19/10/2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Exercício: 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Assim, 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.

Ademais, verifica-se no âmbito federal que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 estabelece textualmente a responsabilidade das sucessora pelos tributos devidos pela pessoa jurídica inclusive no caso de cisão, conforme dispõe em seu art. 5º, *verbis*:

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

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

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

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

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

[...]

A propósito de sua aplicação, inclusive quanto a exigência de outros tributos federais, além do Imposto de Renda, são bastante esclarecedoras as lições de Edeli Pereira Bessa, d. conselheira desta turma, em seu artigo Sucessão e Responsabilidade Tributária na Cisão, publicado na Dialética, *verbis*:

[...]

E, retomando as construções interpretativas para definição da responsabilidade tributária no âmbito da cisão, importa ainda observar que há opositores à atribuição de responsabilidade por meio de lei ordinária, com fundamento no art. 128 do Código Tributário Nacional, se tal lei não for especificamente tributária, como é o caso da Lei nº 6.404/76.

Contudo, ao menos no âmbito federal, a matéria já foi tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, o qual, segundo Dalton Luiz Dallazem, foi recepcionado pela nova ordem constitucional, com status de lei ordinária, de onde se conclui que ele é hábil a regular aspectos de responsabilidade tributária, na medida em que se entenda ser inexigível lei complementar.

Todavia, sua aplicação está restrita ao âmbito federal, em função da competência da União para legislar exclusivamente sobre os tributos de sua alçada.

Observe-se, ainda, que é possível estender seus efeitos a outros tributos federais, não obstante seu preâmbulo apenas faça referência ao imposto sobre a renda. Isto porque diversos aspectos contábeis e patrimoniais influenciados por operações societárias são mais afeitos à legislação do imposto de renda, o que justifica a abordagem da matéria neste âmbito, e não impede a aplicação do Decreto-Lei nº 1.598/77 a todos os tributos de competência da União. O conteúdo do preâmbulo, portanto, não prevalece sobre a referência contida em seu art. 5º a tributos.

Por todo o exposto, é possível concluir que, ao menos no âmbito federal, há lei tributária atribuindo responsabilidade às sociedades beneficiadas com patrimônio vertido em razão da cisão, nos seguintes termos:

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

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

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

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

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

[...]

Observe-se que o legislador foi pragmático, nada especificando quanto à sucessão no pólo passivo das obrigações tributárias, na medida em que estabeleceu a solidariedade entre a cindida e/ou as sociedades beneficiadas com o patrimônio vertido. Assim, eventual lançamento de tributo não recolhido e não declarado, cujo fato gerador ocorreu antes da cisão, é formalizado conjuntamente em face de todas as pessoas jurídicas

beneficiadas com o patrimônio vertido, bem como da cindida, caso ela não tenha sido extinta em razão do evento.

[...]

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos especiais dos responsáveis tributários, ora recorrentes.

3 - CONCLUSÃO

Isso posto, voto no sentido não conhecer do recurso especial da contribuinte e por conhecer parcialmente dos recursos especiais dos devedores solidários e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado