



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720080/2011-51
ACÓRDÃO	9101-007.489 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	JBS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EQUIPARAÇÃO DE DROP DOWN À CISÃO PARCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Na hipótese de o paradigma não se pronunciar sobre a matéria objeto do recurso especial, se limitando a relatar a ocorrência da operação societária, sem qualquer consideração sobre a responsabilidade tributária dela decorrente, não há que se falar em divergência interpretativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Jeferson Teodorovicz (substituto convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1301-006.303**, proferido em 15.03.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1415/1455) assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. P

EDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DROP DOWN. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE NÃO SE CONFUNDEM. INSTITUTOS JURÍDICOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA REGRA DE RESPONSABILIDADE.

Embora o artigo 132 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabeleça a hipótese de responsabilidade tributária do sucessor nas hipóteses de cisão parcial, não se admite a sua aplicação para as operações de drop down, cuja natureza jurídica é distinta da cisão. No caso, não houve a comprovação de que o drop down seria uma operação simulada com o intuito de ocultar uma cisão.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.

Em seu recurso especial (fls. 1457/1488), sustenta a Fazenda Nacional que o referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “Representação Fiscal para Fins de Alteração Cadastral no CNPJ – caracterização de evento societário com natureza de cisão parcial”, com base no Acórdão paradigma nº 1302-002.090.

No mérito, alega a Fazenda Nacional, em resumo, que (i) o presente processo trata da apreciação de determinação judicial em mandado de segurança, impetrado por JBS S.A., contra ato praticado pela DRF em Araçatuba, no qual a impetrante foi intimada a promover alteração em seu cadastro relativa ao CNPJ, decorrente de Representação Fiscal para Fins de Alteração Cadastral no CNPJ, que tem a finalidade de registrar no CNPJ a cisão-parcial apurada pelo Fisco Federal e constante do primeiro relatório ocorrida entre a Bertin Ltda. e a Bertin S/A; (ii) no tocante à alegação de que não ocorreu cisão, mas sim a operação denominada *drop down*, e que não existe responsabilidade solidária, consta no processo que a Bertin Ltda., em outubro de 2007, transferiu grande parte de seus ativos e passivos (e não somente alguns ativos como afirma a impugnante), 34 estabelecimentos no total, para a criação da Bertin S/A; (ii) constatou-se que a Bertin Ltda., em 27/07/2007, integralizou em dinheiro R\$ 1.999.999,00 do capital total da Bertin S/A que era de R\$ 2.000.000,00, e Silmar Roberto Bertin integralizou apenas R\$ 1,00; (iii) tais fatos não foram registrados no livro Diário da Bertin S/A, sendo que o início dos registros no citado livro somente ocorreu em outubro de 2007, depois da transferência do patrimônio líquido (ativos menos passivos) da Bertin Ltda. no valor de R\$ 18.000.000,00; (iv) a Fiscalização consignou que, da análise individualizada das contas vertidas, verificou-se que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim desvinculados dos referidos estabelecimentos, como por exemplo, investimentos no exterior, todas as marcas da Bertin Ltda. etc.; (v) não se trata, portanto, de transferência de um estabelecimento ou de uma atividade econômica, como sustentou a contribuinte, na realidade, o que houve foi a transferência de patrimônio entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, sendo uma criada para esse fim, com o propósito de eximir-se de dívidas tributárias; (vi) ficou caracterizado o interesse comum entre a Bertin Ltda. (atual Bracol Holding) e a Bertin S/A, previsto no art. 124, I e II, do CTN; (vii) ficou configurada, também, a ocorrência de uma cisão parcial, na qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio a outra, permanecendo, nesse caso, como um “holding”; (viii) mostra-se

correto, o enquadramento no art. 132 do CTN, que não comporta benefício de ordem; (ix) constatou a fiscalização que, pouco tempo depois da referida transferência, a Bertin S/A realizou a reavaliação dos bens móveis e imóveis vertidos em mais R\$ 1.007.070.079,00, e utilizou-se dessa reserva de reavaliação para, em 24 de dezembro de 2007, aumentar o capital social nesse valor reavaliado, em seguida, houve a incorporação da Bertin S/A pela JBS S/A; (x) nos termos do art. 132 do CTN, a JBS S/A incorporadora da Bertin S/A é responsável solidária pelos tributos devidos por ela até a data da incorporação; (xi) quanto ao fundamento do v. acórdão ora recorrido de que ocorreu “drop down”, figura típica de planejamento tributário, verifica-se que as figuras que tratam operações societárias podem ser de quatro maneiras: a transformação, a incorporação, a fusão e a cisão, nos termos da Lei n. 6.404/76 em seus artigos 220 a 234; a operação denominada “drop down” é atípica no direito brasileiro, uma vez que não existe disposição legal em nosso ordenamento; (xii) em nosso ordenamento existe a rigidez e formalidade quanto à utilização de operações atípicas, pois o fato dos tipos societários brasileiros são fechados quanto ao *numerus clausus*; (xiii) mesmo que tenha ocorrido de fato a mencionada operação de drop down, as sociedades e/ou transações atípicas não podem definir ou limitar obrigações de terceiros que não possuem vínculos diretos com a referida sociedade, mormente quanto aos tributos, tendo em vista o disposto no art. 123 do CTN; (xiv) o drop-down de ativos configura a sucessão tributária, disciplinada no artigo 133 do Código Tributário Nacional (CTN), pois essa operação implica, necessariamente, aquisição, pela nova sociedade, do fundo de comércio ou da parte cindida da antiga sociedade, sob pena de não existir a transação; (xv) as operações em questão caracterizam a cisão e, conseqüentemente, a responsabilidade solidária da JBS S/A., nos exatos termos delineados pelos Auditores-fiscais; (xvi) a solidariedade significa que, quando duas ou mais pessoas se apresentam na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, cada uma responde pelo total da dívida; e (xvii) a responsabilidade da sociedade cindida sobre os débitos tributários existentes até a data do evento ou que venham a ser apurados posteriormente em relação ao período até a data da cisão é solidária sobre o total do débito tributário e não proporcional ao patrimônio vertido.

Sobreveio o despacho de admissibilidade, que negou seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

Conforme se infere a partir da leitura da argumentação acima reproduzida, a Recorrente alega que o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge da fundamentação que prevaleceu no **Acórdão nº 1302-002.090**, em caso “envolvendo a mesma contribuinte, as mesmas operações e mesma DRJ, onde se reconheceu a responsabilidade tributária da JBS”.

Iniciando, enfim, o exame de admissibilidade, primeiramente há de se observar que a Recorrente suscitou a divergência jurisprudencial mas, efetivamente, não elaborou o cotejamento analítico demandado pelo § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF. Esta é a conclusão necessária que emerge a partir da constatação do vazio deixado entre os parágrafos 8 e 9 do apelo especial, abaixo reproduzido

novamente, mas desta vez na forma de imagem capturada diretamente do original:

De toda sorte, em análise ao inteiro teor do paradigma, verifica-se que, diversamente do que sustenta a Recorrente, não há a necessária similitude fática com o Acórdão recorrido.

No **Acórdão recorrido**, discutiu-se a natureza da operação societária ocorrida em outubro de 2007, envolvendo as sociedades BERTIN LTDA. e BERTIN S/A, esta última posteriormente incorporada pela JBS S/A.

Por outro lado, o litígio apreciado no **paradigma** dizia respeito a lançamento de ofício de IRPJ e CSLL decorrente da constatação de infrações tributárias praticadas pela BERTIN S/A no ano de 2009, bem assim a atribuição de responsabilidade tributária à sucessora JBS S/A. Foi nesse contexto que, no paradigma, reconheceu-se a responsabilidade tributária da JBS, ora apontada pela Recorrente.

Em síntese, muito embora o evento que marca a gênese da BERTIN S/A (ocorrida em 2007) constitua o objeto do litígio apreciado pelo Colegiado recorrido neste processo, no paradigma discutiu-se a consequência tributária de fatos praticados pela mesma BERTIN S/A, só que anos depois.

Dessa forma, entendo que inexistente a necessária similitude fática entre o Acórdão recorrido e o paradigma. Consequentemente, entendo que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada, e que uma vez demonstrada instalaria a competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ante o exposto, proponho que seja **negado seguimento** ao Recurso Especial.

Contra tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs agravo. E, em seu agravo, informa, “apenas ad Argumentandum tantum (...) que existe outro julgado do CARF (**Acórdão n. 1101-0001.046** (Processo n. 15868.720125/2011-98, doc.), que também firmou entendimento diferente daquele adotado no v. acórdão ora recorrido, envolvendo o mesmo contribuinte e operações. 21. Assim sendo, esse é mais um argumento a justificar uma apreciação do Recurso Especial interposto nestes autos, a fim da CSRF poder pacificar a jurisprudência acerca do tema importante e pouco analisado no CARF”.

O referido agravo foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial, nos termos abaixo (fls. 1769/1776):

Cotejamento Analítico

Estabelecidas essas premissas, impõe-se verificar, prefacialmente, se a omissão na transcrição de excerto do acórdão recorrido implicaria descumprimento do pressuposto à época consignado no § 8º do art. 67 do RICARF de 2015, assim redigido:

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

A partir da leitura do dispositivo, identifica-se, desde já, que o RICARF estabelece o conteúdo que deverá constar da petição que veicula o REsp, mas não define um formato para exposição analítica (não agregada) da controvérsia, nem exige a transcrição do aresto, mas a indicação dos pontos controvertidos.

Nessa linha, pede-se licença para discordar da cuidadosa análise empreendida pela câmara agravada, pois o evidente erro material perpetrado pela ora agravante não implicou, *data venia*, omissão do dever de expor a divergência analiticamente. Confira-se os seguintes excertos da petição que encaminha o REsp (destaques editados):

8. De uma leitura atenta do voto vencedor do v. acórdão ora recorrido, temos que este não concorda com a responsabilização da JBS S.A., como podemos ver pelo trecho abaixo, uma vez que sustenta que não há como se confundir a operação de *drop down* entre as empresas BERTIN S.A. e BERTIN LTDA., *litteris*:

9. Ocorre que divergindo deste entendimento, temos paradigma da Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, envolvendo a mesma contribuinte, as mesmas operações e mesma DRJ, onde se reconheceu a responsabilidade tributária da JBS, como se vê pelo trecho abaixo, *verbis*:

[...]

10. Ora, a fim de demonstrar a inequívoca divergência jurisprudencial no tocante aos artigos 124, 132 e 133 do CTN, trazemos trecho confrontante do paradigma ora colacionado, onde este invoca vários argumentos no sentido de reconhecer a responsabilidade tributária da JBS S.A., mesmo fazendo análise da operação “*drop down*” entre as empresas BERTIN, *ad litteram*:

[...]

3. as transferências de recursos e de resultados entre a TINTO HOLDING LTDA e a BERTIN S/A ocorreram após a data oficial da cisão parcial (perspectiva fiscal) ou do *drop down* (perspectiva da contribuinte) e da incorporação (da BERTIN S/A pela JBS S/A), respectivo fato pode ser comprovado nestes e em outros processos administrativos tributários relacionados a tais operações;

Como é possível extrair dos excertos, a petição que aviou o REsp descreve pormenorizadamente o alegado conflito de teses: diante de contexto que afirma idêntico, o acórdão recorrido afastaria a solidariedade em razão da qualificação da operação entabulada entre Bertin Ltda e Bertin S/A, enquanto o paradigmático referendaria o enquadramento levado a efeito pelo Fisco.

Análise da Divergência

Neste ponto, cumpre descartar, de plano, a possibilidade de, eventualmente, promover o cotejamento entre o acórdão recorrido e de nº 1101-0001.046, inobstante essa pretensão não tenha sido expressamente manifestada.

Explica-se: a ora agravante faz menção ao “acerto” desse aresto, mas não o elenca no tópico destinado à demonstração da divergência.

De qualquer forma, como é cediço, o § 4º do art. 71 do RICARF então vigente, reproduzido no § 4º do art. 122 do RICARF atual, veda expressamente a juntada de novas provas da divergência quando da interposição do agravo.

De outra banda, na esteira do que foi exposto no Preâmbulo, afigura-se inapropriado pretender identificar dissimilitude a partir de elementos estranhos às razões de decidir, como, por exemplo, eventuais consequências do enquadramento da JBS S.A. como sucessora ou suposta irrelevância desse enquadramento para o julgamento do acórdão paradigmático.

Estabelecidas essas balizas, pede-se licença para discordar mais uma vez do judicioso despacho de exame de admissibilidade.

A meu ver, tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma avaliou-se as consequências jurídicas das mesmas operações societárias realizadas em 2007, analisadas sob o enfoque do mesmo conjunto probatório. A diferença está na qualificação dessas operações. O paradigma entendeu configurada cisão parcial e o recorrido, *Drop Down*. A manutenção (ou não) da solidariedade é consequência da premissa jurídica antecedente.

Para que não haja dúvidas, confira-se, em primeiro lugar, a ementa do acórdão recorrido: (...)

A transcrição evidencia, à toda prova, que as especificidades expostas no despacho agravado ou nos memoriais não foram elencadas dentre as razões de decidir.

Concretamente, o acórdão recorrido limitou-se a enquadrar a operação entabulada em 2007 como *drop down*, e, a partir daí, afastar os desdobramentos que culminariam com a imposição de responsabilidade à JBS, exatamente o debate travado no paradigma.

Ademais, como expressamente citado no voto vencedor do acórdão recorrido, o ponto fulcral para a solução da controvérsia seria a fixação dos efeitos da operação entre Bertin Ltda. e Bertin S/A; se caracterizado esse primeiro vínculo obrigacional, não haveria dúvidas de que a JBS S/A, recorrente nos processos em que foram prolatados os acórdãos comparados, seria sucessora da Bertin S/A e, como tal, responsável.

De outra banda, insista-se, o contexto fático probatório que desencadeou os processos analisados pelos acórdãos recorrido e de nº 1302-002.090 é efetivamente o mesmo. Prova disso é o que restou destacado no seguinte excerto deste último aresto:

4. em 25/08/2011, foi elaborada representação fiscal para fins de alteração cadastral, no intuito de que fosse efetuado o registro da cisão parcial nos sistemas da RFB. Respectivo fato deu origem ao PAT n. 15868.720080/2011-51. Inconformada, a JBS S/A, ora Recorrente, impetrou MS n. 000380565.2011.403.6107, cuja sentença reconheceu o direito do Fisco em continuar constituindo crédito tributário contra si, como suposta responsável solidária pelas autos lavrados em desfavor da BRACOL HOLDING LTDA, até a data da cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007. Porém, não poderia ser executada enquanto não houve finalizado o PAT n. 15868.720080/2011-51, neste item mencionado.

[...]

10. Mencionados lançamentos contábeis (diário e razão) foram realizados a partir do 4º trimestre de 2007, registrando as transferências de patrimônio (ativos e passivos, bens, direitos e obrigações) entre a Recorrente e a TINTO HOLDING, “que se deram através das contas coligadas e controladas em ambas as pessoas jurídicas (sendo que na Bracol Holding Ltda. essa conta – n. 151060000006 – se encontra em seu ativo e na Bertin S/A essa conta – n. 22108000001 – se encontra em seu passivo)”. Tais transferências continuaram a ocorrer em outros períodos auditados, através das mesmas contas.

11. Por fim, o prejuízo fiscal do período foi revertido pela Autoridade Fiscal e apurada base tributável no montante de R\$ 956.444.476,39, cujo crédito tributário em favor da União totaliza o valor de R\$ 231.031.575,24.

Como é possível extrair do excerto, a sequência de fatos ali considerados é exatamente a mesma, tanto que a instauração do presente processo (nº 15868.720080/2011-51) é expressamente citada pelo paradigma, quando da exposição das medidas que adviriam daquelas constatações.

Acrescente-se, noutro giro, que o aresto paradigmático enfrentou a apontada dicotomia entre *drop down* e cisão parcial e decidiu configurada esta última, pois considerou Bertin S/A responsável por sucessão da Bertin Ltda e, conseqüentemente, a JBS responsável por sucessão da Bertin S/A, conforme excerto já transcrito no tópico destinado à avaliação do cotejamento analítico.

A partir daí, eventuais desdobramentos representariam, *data venia*, questões afetas ao mérito, a serem decididas pela e. CSRF.

Conclusão

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “*Representação Fiscal para Fins de Alteração Cadastral no CNPJ – caracterização de evento societário com natureza de cisão parcial*”.

Intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, quanto à admissibilidade, que (i) a Recorrente não efetuou o cotejo analítico entre os acórdãos recorrido e paradigma, o que é evidenciado pelo item 8 do recurso especial, em que a PGFN inexplicavelmente deixa de transcrever os excertos do acórdão recorrido que demonstrariam o dissídio jurisprudencial alegado; (ii) para que se pudesse compreender adequadamente qual seria a divergência na interpretação da legislação tributária supostamente vislumbrada pela PGFN, seria de rigor que o recurso especial tivesse contraposto passagens específicas do acórdão recorrido, em determinado sentido, e do acórdão paradigma, noutro diametralmente oposto; (iii) inexistência de similitude fática entre os referidos julgados; (iv) no presente processo, discute-se exclusivamente a responsabilidade tributária da Recorrida quanto aos débitos anteriores ao drop down, de forma que a responsabilização quanto aos débitos referentes ao período compreendido entre o drop down e a incorporação (ou seja, entre 10.10.2007 e 31.12.2009) não é objeto dos presentes autos; (v) no acórdão paradigma invocado pela Fazenda Nacional, as autoridades fiscais lavraram autos de infração para exigir IRPJ e CSLL referentes a fatos geradores praticados pela BERTIN S.A. no exercício de 2009, sendo certo que a JBS, na qualidade de incorporadora (sucessão direta), foi responsabilizada pelos débitos da própria BERTIN S.A., referentes a esse período posterior ao drop down; (vi) o acórdão apontado como paradigma não se posicionou de forma conclusiva sobre se a operação ocorrida em 2007 seria drop down ou cisão parcial, pois, diferentemente do que se verifica no caso em exame – em que a definição desse aspecto constitui questão nevrálgica para o deslinde da demanda –, essa questão era absolutamente irrelevante para o julgamento daquele outro caso; (vii) no paradigma, a responsabilidade da JBS resultou tão somente da incorporação de BERTIN S.A. (em 2009), ou seja, por sucessão direta com base nos arts. 132 e 133 do CTN, ou seja, tal responsabilização nada tem a ver com a operação de constituição de BERTIN S.A. em 2007 (se por cisão parcial ou drop down); (viii) a breve menção feita pelo acórdão paradigma à operação de constituição da BERTIN S.A. em 2007 não se deu no contexto do exame da natureza jurídica da referida operação (se por cisão parcial ou drop down), mas sim da análise dos atos praticados por BERTIN LTDA. em 2009, período dos fatos geradores que deram ensejo ao lançamento de ofício em questão; e (ix) diferentemente dos presentes autos, no qual se discute a imputação de responsabilidade à Recorrida por débitos cujos fatos geradores foram praticados pela BERTIN LTDA., no caso paradigma, os fatos geradores autuados foram praticados diretamente pela BERTIN S.A..

No mérito, argumenta o contribuinte, em resumo, que (i) o drop down não se confunde com cisão parcial; (ii) justamente porque o drop down não esvazia a empresa, tampouco tem o condão de alterar a sua condição econômico-financeira, não há outra conclusão possível senão a de que essa operação não atrai nenhuma hipótese de responsabilização tributária; (iii) no que se refere ao fato de que praticamente a totalidade das quotas da BERTIN S.A. foi integralizada diretamente pela BERTIN LTDA., esse aspecto apenas reforça que se está diante de drop down, à luz das definições conferidas ao instituto em questão; (iv) a robusta prova documental que acompanhou a sua impugnação demonstra que, diferentemente do alegado pela fiscalização e equivocadamente reproduzida pela DRJ, todos os bens, direitos e obrigações transferidos no drop

down são referentes à atividade “do boi”; (v) a operação de drop down levada a efeito no caso em exame não justifica a responsabilização com base no artigo 132 do CTN; (vi) realização de segregação por meio de cisão parcial não apenas inviabilizaria o atingimento da própria finalidade a que se destinava a operação (qual seja, o recebimento de recursos do BNDES), mas também prejudicaria a continuidade das demais atividades que não foram objeto de drop down, vez que a BERTIN LTDA. possuía diversos contratos com instituições financeiras relacionados à “atividade do boi”, que previam cláusulas de vencimento antecipado de obrigações financeiras em caso de reestruturação da empresa com indicativo de diminuição da capacidade de pagamento; (vii) em caso de cisão, haveria redução do capital social e do patrimônio líquido da BERTIN LTDA., com o consequente aumento dos seus índices de endividamento, o que, além de refletir negativamente perante o mercado, refletiria taxas maiores de juros na captação de recursos, prejudicando, também, a continuidade das demais atividades que não foram abrangidas pelo drop down; (viii) como o drop down envolve apenas a mutação/substituição de elementos patrimoniais, não afetou o seu capital social da BERTIN LTDA., nem os elementos indicativos de sua credibilidade perante o mercado; (ix) a segregação da atividade do “boi” por meio de drop down teve nítido propósito negocial e motivação extratributária e assim ocorreu por imperativo de eficiência societária; e (x) autoridades fiscais federais não possuem fundamento legal válido para desqualificar o drop down efetivamente ocorrido com vistas à sua reclassificação como cisão parcial, uma vez que o parágrafo único do art. 116 do CTN ainda carece de regulamentação por lei ordinária.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 02.05.2023 (fl. 1456) e devolvidos com recurso especial em 16.06.2023 (fl. 1654). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa sobre a (não) caracterização da operação de drop down como cisão parcial no contexto da alteração de dados cadastrais da JBS para lhe imputar os débitos tributários de Bertin S.A.

No que se refere à divergência interpretativa, cumpre consignar que nossa análise versará apenas sobre o **Acórdão paradigma nº 1302-002.090**. Como relatado acima, o despacho que acolheu o agravo da Fazenda Nacional não é claro acerca da desconsideração do **Acórdão nº 1101-001.046** como paradigma. No entanto, o referido acórdão é indicado pela Fazenda Nacional apenas em sede de agravo, como sendo um reforço à necessidade de a CSRF pacificar a matéria, não se prestando, portando, para figurar como paradigma para fins de exame de admissibilidade. Isso porque, de acordo com o §§ 6º e 7º do art. 118 do RICARF, é no recurso especial que devem ser indicadas as decisões divergentes, por meio da apresentação de até dois paradigmas por matéria.

Ademais, como se extrai do parágrafo 4º do art. 122 do RICARF “[n]o agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência” – o que reforça a impossibilidade de análise do **Acórdão nº 1101-001.046** para fins de comprovação da divergência ora em discussão.

Sustenta o contribuinte que a Fazenda Nacional deixou de fazer o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1302-002.090**. Analisando-se o recurso especial, verifica-se que, de fato, entre os itens 8 e 9 da peça recursal, acima transcrito, a Fazenda Nacional esqueceu de transcrever os trechos do acórdão recorrido a serem cotejados com o acórdão paradigma.

² Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

No entanto, o cerne da controvérsia pode ser extraído dos próprios itens 8, 9 e 10 do recurso especial e consiste na “divergência jurisprudencial no tocante aos artigos 124, 132 e 133 do CTN” com relação à responsabilização da JBS S.A. em razão da operação de drop down entre as empresas Bertin S.A e Bertin Ltda. Diante disso, entendo que houve o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1302-002.090**.

Partindo-se para o exame da divergência interpretativa propriamente dita, verifica-se que o **acórdão recorrido** analisou processo decorrente da alteração “de ofício os dados cadastrais constantes do cartão CNPJ da JBS para lhe imputar a responsabilidade pelos débitos tributários da Bertin SA, a qual, por sua vez, seria responsável pelos débitos da Bertin Ltda, com base nos artigos 124 e 132 do Código Tributário Nacional”. Isso porque a Autoridade Fiscal equiparou a operação de drop down realizada entre Bertin Ltda. e Bertin S/A à uma operação de cisão, para fins de atribuição de responsabilidade tributária. Confira-se:

44. Ao analisar o caso, a DRJ/RPO (fls. 1216/1244 do *e-processo*) manteve a responsabilidade da JBS pelos débitos da Bertin Ltda. por entender que *as operações narradas no termo de fls.954/958 caracterizam a cisão e, conseqüentemente, a responsabilidade solidária da JBS S/A., nos exatos termos delineados pelos Auditores-fiscais* (fls. 1225 do *e-processo*). Segundo consta do acórdão recorrido, *correto, portanto, o enquadramento no art. 132 do CTN, que não comporta benefício de ordem* (fls. 1225 do *e-processo*).

45. Trata-se, todavia, de entendimento jurídico com o qual não nos concordamos.

46. Embora seja indiscutível que a Bertin SA tenha sido incorporada pela JBS, o mesmo não se pode afirmar da sucessão da Bertin Ltda pela Bertin SA, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional, o que justificaria ao cabo a responsabilidade da JBS pelos débitos da Bertin Ltda.

A natureza jurídica da operação de drop down

47. O cerne da presente demanda reside precisamente na compreensão do instituto jurídico do drop down, o qual, *in casu*, teria sido equiparado a uma operação de cisão parcial.

48. Enquanto o contribuinte defende que a Bertin Ltda. teria realizado uma operação de drop down para a Bertin SA, a fiscalização trata o caso como hipótese de cisão parcial, o que justificaria a responsabilidade por sucessão da Bertin SA pelos débitos da Bertin Ltda., o que foi mantido pelo acórdão recorrido, veja-se (fls. 1216 do *e-processo*):

E, diante disso, concluiu que uma “operação de drop down não se confunde com uma cisão parcial, de modo que não se pode pretender imputar as consequências jurídicas advindas do artigo 132 do Código Tributário Nacional para que a Bertin SA seja responsabilizada pelos débitos da Bertin Ltda. por sucessão empresarial”. Veja-se:

63. Perceba-se, portanto, que o drop down nada mais é do que uma operação de subscrição e integralização de capital social em uma sociedade subsidiária em

constituição por meio da transferência de patrimônio em troca da participação nessa sociedade.

64. Trata-se de figura jurídica comumente adotada por companhias de grande porte para aprimorar a organização societária interna e regras de governança. (...)

66. Nesse caso, na integralização realizada com patrimônio são abrangidos ativos e passivos. A própria ideia de patrimônio já pressupõe essa coexistência de direitos e obrigações. O patrimônio é a representação econômica do sujeito e compreende as coisas, os créditos e os débitos, ou seja, todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais ela participe, tanto ativa como passivamente.

67. Tal reflexão é importante porque a fiscalização faz questão de destacar e apontar como um eventual problema o fato de a Bertin Ltda. ter transferido não só ativos, mas também passivos à empresa Bertin AS. (...)

71. Com efeito, não é razoável atribuir ao drop down o mesmo regime jurídico-tributário da cisão, tendo em vista se tratar de operações distintas tanto sob o ponto de vista da natureza como de seus efeitos jurídicos e consequências econômicas.

72. O drop down, caracteriza-se pela integralização de um conjunto de ativos, por uma pessoa jurídica em outra, em troca de participação societária. Já na cisão o que ocorre é a versão do patrimônio de uma sociedade para outra. (...)

74. De fato, nos termos do artigo 229 da Lei nº 6.404/1976, trata-se a cisão de uma operação por meio da qual a sociedade transfere parcela do seu patrimônio para uma outra sociedade, constituída para esse fim ou já existente, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

75. Perceba-se que no drop down não há qualquer tipo de alteração no capital social da cindida, nem tampouco no patrimônio líquido da sociedade que realiza a operação, mas apenas a substituição dos ativos por participação societária.

76. Tal constatação é de fundamental relevância a nosso ver. Isto porque a possibilidade de responsabilização por sucessão nos eventos de cisão total e parcial – hipóteses nas quais há transferência patrimonial e divisão do capital social da sucedida, respectivamente – se explica pelo fato de que a riqueza se transfere de uma pessoa para outra, justificando a cobrança. Aliás, observe-se que até mesmo na cisão parcial a responsabilidade deve se limitar ao patrimônio cindido.

77. Ocorre que no drop down tal raciocínio não é possível, tendo em vista que o recebimento da participação societária se dá como contrapartida aos bens integralizados na investida. Quer dizer, não há uma perda de riqueza por parte da detentora original do bem, não se podendo equiparar ao instituto da cisão.

78. Nos parece claro e evidente que uma operação de drop down não se confunde com uma cisão parcial, de modo que não se pode pretender imputar as

consequências jurídicas advindas do artigo 132 do Código Tributário Nacional para que a Bertin SA seja responsabilizada pelos débitos da Bertin Ltda. por sucessão empresarial.

O **Acórdão paradigma nº 1302-002.090**, por sua vez, discute a responsabilidade da JBS SA, com arrimo no art. 132 do CTN, com relação a créditos tributários relativos ao 4º trimestre de 2009, em razão da incorporação de Bertin SA.

O voto descreve os fatos ocorridos, inclusive a “cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007, entre BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A” e a elaboração, pela Receita Federal, de “representação fiscal para fins de alteração cadastral, no intuito de que fosse efetuado o registro da cisão parcial nos sistemas da RFB”. Veja-se:

Cabe registrar o cronograma de acontecimentos relacionados a este, e outros autos de infração, com o fito de melhor contextualizar os fatos:

1. por intermédio da Portaria n. 21/2011 a Superintendência da Receita Federal do Brasil 8ª Região Fiscal, autorizou auditorias nas pessoas jurídicas BRACOL HOLDING LTDA (antiga BERTIN LTDA) e BERTIN S/A (sucieda por JBS S/A) e, também, na JBS S/A, ora Recorrente, via MPFD n. 08.1.02.00.2011005382 que deu suporte a diversas intimações e reintimações em razão da operação de incorporação da BERTIN S/A pela JBS S/A.
2. os MPFD n. 08.1.02.00202011005382 e MPFF n. 08.1.90.002011034024 (que substituiu o MPFD n. 08.1.02.00.2011005382, acima mencionado) determinaram a realização dos procedimentos necessários para a realização de auditoria na escrituração do contribuinte JBS S/A.
3. em 23/08/2011, a Autoridade Fiscal apresentou o **primeiro relatório** comprovando a sucessão por cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007, entre BRACOL HOLDING LTDA e BERTIN S/A, denominado Relatório referente à responsabilidade tributária solidária da JBS S/A, quanto aos débitos fiscais da BRACOL HOLDING LTDA, que subsidiaria a responsabilização de terceiros por créditos anteriores à data da cisão.
4. em 25/08/2011, foi elaborada representação fiscal para fins de alteração cadastral, no intuito de que fosse efetuado o registro da cisão parcial nos sistemas da RFB. Respectivo fato deu origem ao PAT n. 15868.720080/201151. Inconformada, a JBS S/A, ora Recorrente, impetrou MS n. 000380565.2011.403.6107, cuja sentença reconheceu o direito do Fisco em continuar constituindo crédito tributário contra si, como suposta responsável solidária pelas autos lavrados em desfavor da BRACOL HOLDING LTDA, até a data da cisão parcial, ocorrida em 01/10/2007. Porém, não poderia ser executada enquanto não houve finalizado o PAT n. 15868.720080/201151, neste item mencionado.

5. Em 05/10/2011, foi elaborado um **segundo relatório**, complementar ao primeiro, denominado *Relatório fiscal referente ao MS n. 000380565.2011.403.6107 – relacionado à sucessão por cisão parcial de BERTIN LTDA (atual TINTO HOLDING) pela BERTIN S/A (incorporada em 31/12/2009 pela JBS S/A)*.

6. A BRACOL HOLDING LTDA transferiu 34 estabelecimentos para a BERTIN S/A10.

7. Em 2012 foi encerrado o MPFF Regional n. 08.1.90.002011034024 com a inclusão de diversas operações para constituição de crédito tributário, relatados neste TVF.

8. A Autoridade Fiscal, também, concluiu que a família BERTIN é sócia da Recorrente através da FB PARTICIPAÇÕES S/A (holding controladora do grupo JBS S/A), em razão da versão do patrimônio da BERTIN S/A para a JBS S/A.

No entanto, também se extrai do voto que os autos de infração decorrem de transferências de receitas e despesas entre as empresas do grupo ocorridas APÓS a “cisão parcial”. E, tanto é assim, que a operação tratada como drop down no **acórdão recorrido** e como cisão parcial no **Acórdão paradigma nº 1302-002.090** ocorreu em 2007 e os débitos ora em discussão referem-se a fatos geradores ocorridos em 2009. Confira-se:

9. Durante a análise da operação societária, cisão parcial, ocorrida entre BERTIN S/A e BRACOL HOLDING, a fiscalização descobriu que respectivas pessoas jurídicas transferiram receitas e despesas, bem como, ativos e passivos, **após** a cisão parcial, resultando nestes autos de infração.

10. Mencionados lançamentos contábeis (diário e razão) foram realizados a partir do 4o trimestre de 2007, registrando as transferências de patrimônio (ativos e passivos, bens, direitos e obrigações) entre a Recorrente e a TINTO HOLDING, “que se deram através das contas coligadas e controladas em ambas as pessoas jurídicas (sendo que na Bracol Holding Ltda. essa conta – n. 151060000006 – se encontra em seu ativo e na Bertin S/A essa conta – n. 221080000001 – se encontra em seu passivo)”. Tais transferências continuaram a ocorrer em outros períodos auditados, através das mesmas contas.

11. Por fim, o prejuízo fiscal do período foi revertido pela Autoridade Fiscal e apurada base tributável no montante de R\$ 956.444.476,39, cujo crédito tributário em favor da União totaliza o valor de R\$ 231.031.575,24.

A operação de drop down é citada pelo acórdão nos trechos que descrevem os fatos ocorridos – como visto acima – e também na transcrição das razões de defesa do contribuinte. Não há no **Acórdão paradigma nº 1302-002.090** qualquer manifestação acerca da possibilidade de caracterização de uma operação de drop down como cisão e tampouco da responsabilidade tributária dela resultante.

Diante disso, não vislumbro a exigida divergência interpretativa com relação à matéria “Representação Fiscal para Fins de Alteração Cadastral no CNPJ – caracterização de evento societário com natureza de cisão parcial”, razão pela qual não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

II - CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Trata-se de contencioso administrativo instaurado por determinação judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 0003805-65.2011.4.03.6107³, no sentido de que se assegurasse contraditório e ampla defesa em face de intimação que atribuiu a JBS S/A, na condição de incorporadora de Bertin S/A, a responsabilidade por dívidas tributárias de Bertin Ltda (atual Bracol Holding Ltda), dada a transferência de parcelas do patrimônio de Bertin Ltda para Bertin S/A em 01/10/2007. A intimação lavrada em 10/03/2014 enuncia que:

³ Consta-se no sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que referido processo judicial foi encerrado, prevalecendo a decisão, em sede de apelação, pela nulidade do ato administrativo acerca do qual foi determinada a permissão de discussão no contencioso administrativo. O acórdão de 09/06/2025, que sofreu oposição de embargos de declaração apreciados em 06/10/2025 sem alteração do decidido, expressou que:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPETÊNCIA. PRESSUPOSTO DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. NULIDADE. RECURSO DA IMPETRANTE PROVIDO.

- Entre os elementos do ato administrativo, a competência refere-se à atribuição normativa da legitimação para a prática do ato, sendo verdadeiro pressuposto de validade.

- O início de Fiscalização Fiscal impulsionado por autoridade fiscal em relação a atos praticados em outra unidade territorial, transborda aos limites da legalidade, por excesso de poder, o que resulta na nulidade do ato administrativo.

- Apelação da JBS S.A provida, para reconhecer a nulidade do ato administrativo em discussão. Prejudicada a apelação da União.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, na sequência do julgamento, após o voto do Des. Fed. WILSON ZAUHY, foi proclamado o seguinte resultado: a Quarta Turma, à unanimidade, decidiu dar provimento à apelação da JBS S.A, para reconhecer a nulidade do ato administrativo em discussão. Julgar prejudicada a apelação da União Federal, nos termos do voto da Des. Fed. MÔNICA NOBRE (Relatora), com quem votaram o Des. Fed. MARCELO SARAIVA e o Des. Fed. WILSON ZAUHY., nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, com base nos artigos 195 e 196 do CTN, nos artigos 841, 844, 904, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 24 da IN RFB nº 1.183/2011, no interesse da Fazenda Pública Federal, conforme Representação para Alteração de Ofício no CNPJ (cópia em anexo), INTIMAMOS os sujeitos passivos acima identificados (Bracol Holding Ltda. e JBS S/A), NO PRAZO IMPROPRORROGÁVEL DE 30 (TRINTA) DIAS, a promover, no órgão de registro competente, a respectiva correção, registrando a cisão ocorrida em 01/10/2007 entre as empresa Bertin Ltda., CNPJ nº 01.597.168/0001-99, e Bertin S/A, CNPJ nº 09.112.489/0001-68, e registrá-la no cadastro do CNPJ, sob pena de que essa regularização ocorra de ofício, nos termos do art. 24 da citada IN, ou a apresentar no mesmo prazo impugnação, conforme liminar concedida nos termos da Ação Judicial (MS) nº 0003805-65.2011.4.03.6107, com efeito suspensivo nos termos do Decreto nº 70.235/72, e conforme proposta efetuada pela DRJ/Ribeirão Preto/SP nos autos do processo administrativo digital nº 15868.720080/2011-51.

A defesa apresentada foi julgada improcedente em 1ª instância, e a primeira parte do voto condutor da decisão bem resume os fatos considerados para a imputação:

Quanto à alegação inicial de que não ocorreu cisão, mas sim a operação denominada *drop down*, e que não existe responsabilidade solidária, consta no processo que a Bertin Ltda., em outubro de 2007, transferiu grande parte de seus ativos e passivos (e não somente alguns ativos como afirma a impugnante), 34 estabelecimentos no total, para a criação da Bertin S/A. Constatou-se que a Bertin Ltda., em 27/07/2007, integralizou em dinheiro R\$ 1.999.999,00 do capital total da Bertin S/A que era de R\$ 2.000.000,00, e Silmar Roberto Bertin integralizou apenas R\$ 1,00.

Entretanto, tais fatos não foram registrados no livro Diário da Bertin S/A, sendo que o início dos registros no citado livro somente ocorreu em outubro de 2007, depois da transferência do patrimônio líquido (ativos menos passivos) da Bertin Ltda. no valor de R\$ 18.000.000,00.

Destacou o fisco que, da análise individualizada das contas vertidas, verificou-se que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim desvinculados dos referidos estabelecimentos, como por exemplo, investimentos no exterior, todas as marcas da Bertin Ltda. etc.

Não se trata, portanto, de transferência de um estabelecimento ou de uma atividade econômica, como quer fazer crer a impugnante.

O que houve foi a transferência de patrimônio entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, sendo uma criada para esse fim, com o propósito de eximir-se de dívidas tributárias. São sócios da Bertin Ltda. Silmar Roberto Bertin e a empresa Heber Participações, que por sua vez tem como sócios Silmar Roberto Bertin,

Reinaldo Bertin, João Bertin, Mário Bertin, Natalino Bertin, Fernando Antonio Bertin.

A Bertin S/A tem como acionistas Bertin Ltda. e Silmar Roberto Bertin.

Diante desses fatos, ficou caracterizado o interesse comum entre a Bertin Ltda. (atual Bracol Holding) e a Bertin S/A, previsto no art. 124, I e II, do CTN. Ficou configurada, também, a ocorrência de uma cisão parcial, na qual uma sociedade transfere parte de seu patrimônio a outra, permanecendo, nesse caso, como um “holding”. Correto, portanto, o enquadramento no art. 132 do CTN, que não comporta benefício de ordem.

Ademais, constatou a fiscalização que, pouco tempo depois da referida transferência, a Bertin S/A efetuou a reavaliação dos bens móveis e imóveis vertidos em mais R\$ 1.007.070.079,00, e utilizou-se dessa reserva de reavaliação para, em 24/12/2007, aumentar o capital social nesse valor reavaliado. Em seguida, houve a incorporação da Bertin S/A pela JBS S/A.

Assim, nos termos do art. 132 do CTN, a JBS S/A incorporadora da Bertin S/A é responsável solidária pelos tributos devidos por ela até a data da incorporação.

No mais, o voto condutor da decisão de 1ª instância se empenha em enquadrar a hipótese de “drop down” como sucessão e a confirmar a imputação fiscal, bem como em negar o *afastamento da solidariedade por uma convenção particular*, e a enfrentar outros questionamentos acerca da nulidade dos atos administrativos e do seu alcance quanto a multa e juros devidos pela sucedida, para além de seu limite ao patrimônio líquido transferido.

No Acórdão nº 1301-006.303, o Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Por unanimidade de votos foram rejeitadas preliminares e o pedido de diligência. A discordância com o voto do relator se situou pontualmente na inocorrência de sucessão de Bertin Ltda por Bertin S/A, por entender não ser *razoável atribuir ao drop down o mesmo regime jurídico-tributário da cisão, tendo em vista se tratar de operações distintas tanto sob o ponto de vista da natureza como de seus efeitos jurídicos e consequências econômicas*.

O recurso especial da PGFN apontou divergência em face, apenas, do paradigma nº 1302-002.090, afirmando que tal decisão envolveu *a mesma contribuinte, as mesmas operações e mesma DRJ, onde se reconheceu a responsabilidade tributária da JBS*, e situou o dissídio nos arts. 124, 132 e 133 do CTN. Para tanto, transcreveu a ementa daquele julgado e alguns excertos que, como à frente se demonstrará, foram extraídos de seu voto condutor.

O exame de admissibilidade apontou que: i) não foi elaborado *o cotejamento analítico demandado pelo § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF*; ii) não há similitude fática entre os casos basicamente porque:

Por outro lado, o litígio apreciado no paradigma dizia respeito a lançamento de ofício de IRPJ e CSLL decorrente da constatação de infrações tributárias praticadas pela BERTIN S/A no ano de 2009, bem assim a atribuição de responsabilidade

tributária à sucessora JBS S/A. Foi nesse contexto que, no paradigma, reconheceu-se a responsabilidade tributária da JBS, ora apontada pela Recorrente.

Em síntese, muito embora o evento que marca a gênese da BERTIN S/A (ocorrida em 2007) constitua o objeto do litígio apreciado pelo Colegiado recorrido neste processo, no paradigma discutiu-se a consequência tributária de fatos praticados pela mesma BERTIN S/A, só que anos depois.

Em agravo, a PGFN desenvolveu as seguintes razões para reforma da negativa de seguimento do recurso especial:

- Erro material (omissão) no item 8 do recurso especial q não impede o cotejo analítico das teses divergentes, ainda mais quando são transcritos trechos do paradigma onde se localizam a divergência jurisprudencial e mencionada expressamente a compreensão contrária trazida no v. acórdão recorrido.
- Divergência jurisprudencial presente, uma vez que o paradigma envolve o mesmo contribuinte, a mesma análise da operação e mesma DRJ .
- Existência também de outro julgado do CARF, a justificar uma apreciação do tema pela CSRF, no sentido de pacificação da jurisprudencial

Esta Conselheira compreende que a demonstração analítica da divergência é dispensável quando os casos comparados apresentam similitude suficiente evidenciada por suas ementas. Aqui, o acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa, no que importa ao tema suscitado pela PGFN:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DROP DOWN. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS QUE NÃO SE CONFUNDEM. INSTITUTOS JURÍDICOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA REGRA DE RESPONSABILIDADE.

Embora o artigo 132 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabeleça a hipótese de responsabilidade tributária do sucessor nas hipóteses de cisão parcial, não se admite a sua aplicação para as operações de drop down, cuja natureza jurídica é distinta da cisão. No caso, não houve a comprovação de que o drop down seria uma operação simulada com o intuito de ocultar uma cisão.

Já com respeito ao paradigma nº 1302-002.090, a PGFN transcreveu a seguinte ementa em seu recurso:

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS. CARACTERIZAÇÃO

Os artigos 132 e 133 do CTN impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. 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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.CABIMENTO

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.

Como se vê, não é possível extrair do texto da ementa do paradigma a confrontação do entendimento que dirigiu o Colegiado *a quo* contra a responsabilidade tributária em razão da operação de *drop down*. No mais, como antes mencionado, a PGFN transcreveu excertos do voto condutor do paradigma, a seguir reproduzidos:

Diante de tais fatos, descrevo agora alguns elementos fáticos que demonstram fortes indícios à manutenção da Recorrente, JBS S/A, no polo passivo desta lide, são eles:

- 1. em 06/11/2011, em resposta à fiscalização, a Recorrente (JBS S/A), revela que, ainda que a incorporação da BERTIN S/A tenha ocorrido em 31/09/2009, somente pôde comunicar oficialmente à RFB em 22/06/2011, uma vez que se realizasse a baixa do CNPJ da BERTIN S/A antes, teria extinto automaticamente o CNPJ de suas filiais, o que geraria a suspensão das atividades, interrompendo o trabalho;*
- 2. que os Termos de Abertura dos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) da BERTIN S/A, anos 2007 e 2009, foram elaborados por sistema informatizado do GRUPO JBS S/A;*
- 3. as transferências de recursos e de resultados entre a TINTO HOLDING LTDA e a BERTIN S/A ocorreram após a data oficial da cisão parcial (perspectiva fiscal) ou do drop down (perspectiva da contribuinte) e da incorporação (da BERTIN S/A pela JBS S/A), respectivo fato pode ser comprovado nestes e em outros processos administrativos tributários relacionados a tais operações;*
- 4. nos termos da planilha 50 (fls.) dos autos, constata-se o alegado nº item anterior, ou seja, a ocorrência de transferência de patrimônio entre BERTIN S/A e TINTO/BRACOL/BERTIN LTDA no exercício de 2009, em que a primeira recebeu ativos no valor de R\$ 208.926.263,12e transferiu passivos no montante de R\$ 221.735.299,06;*
- 5. cabe registrar que a própria Recorrente (fls. 15.985/15.990), ao se defender da infração que se refere à segregação das receitas e despesas entre as empresas BERTIN S/A e TINTO HOLDING (Infração 0001 Texto 0001), informa que existiu contrato de contracorrente entre empresas do mesmo grupo. E neste tópico, que ora transcrevo, aduz que:*

Tratou-se de uma operação bastante complexa, a qual exigiu o estabelecimento de um rígido planejamento logístico de transição, já que para regular a operação das unidades frigoríficas adquiridas foram necessárias várias providências regulatórias como a abertura de inscrições estaduais, CNPJ's, alteração de cadastro junto ao Serviço de Inspeção Federal, etc.

(...)

Ora, é certo que, por razões alheias a vontade da Bertin S/A, por um curto espaço de tempo foi necessária a continuidade de utilização de documentos fiscais em nome da Bertin Ltda (Bracol), especialmente para fins de cumprimento de contratos, cronograma de abate e aviso dos diversos fornecedores, os quais continuaram emitindo notas fiscais em nome daquele. Ou seja, apesar de, formalmente, a Bertin Ltda. constar como responsável pelos negócios jurídicos não suplanta o fato de que, na prática, quem estava realizando as operações era a Bertin S/A.

Esta foi a razão pela qual a Bertin S/A, no período fiscalizado, escriturou dados provenientes de operações realizadas pela Bertin Ltda.

(...)

Portanto, independentemente das notas fiscais em questão terem sido emitidas em nome da antiga proprietária Bertin LTDA ou da empresa incorporada pela Impugnante, o fato é que o encontro de contas entre aquelas empresas no período de transição era necessário, para não dizer imprescindível.

(...)

Isto porque, 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. 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.

(...)

De fato, conforme amplamente exposto, BERTIN S/A era subsidiária de BRACOL HOLDING LTDA. e houve, no início das atividades daquela empresa, estreita relação operacional entre ambas, pois se tratou de grande operação que envolveu mais de 30 estabelecimentos por todo o país, de forma que inviável, na prática, que a "chave fosse virada" na mesma data em que o ato foi formalizado no papel perante os órgãos públicos.

(...)

Isto porque, não é demais repisar, 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 de BRACOL (BERTIN LTDA.), que pagava e, posteriormente, enviava a despesa para BERTIN S/A.

6. em que pese a operação de aquisição da BERTIN S/A pela JBS S/A receber a denominação de aquisição, na prática ocorreu a união de patrimônios, uma vez que a FAMÍLIA BERTIN, em contrapartida à venda daquela empresa, tornou-se sócia da JBS S/A por intermédio de sua participação na FB PARTICIPAÇÕES S/A, holding controladora da JBS S/A, conforme consta do relatório de administração relativo ao ano de 2011, e, de trecho do acórdão recorrido, respectivamente, segue:

(...) 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 250.150.23834, que participou do Conselho Administrativo da Bertin S/A, foi membro do Conselho Administrativo da 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.

[...] (destaques do original)

Assim, apesar da transcrição omitida no recurso especial, há demonstração analítica da divergência.

Contudo, a abordagem invocada do paradigma foi consignada no capítulo “3. Da responsabilidade da recorrente pela sucessão da multa de ofício e dos juros”, onde é analisada a imputação de responsabilidade de JBS S/A por multa de ofício exigida em razão de infrações cometidas por Bertin S/A no ano-calendário 2009, e os fatos referidos no primeiro parágrafo da transcrição acima, que haviam sido antes apresentados, são os seguintes:

1. a materialidade ora discutida refere-se aos 04 (quatro) trimestres de 2009. Neste período, a contribuinte era a BERTIN S/A;
2. a operação de cisão parcial da TINTO HOLDING LTDA (antiga BRACOL HOLDING e BERTIN LTDA) ocorreu, formalmente, em 01/10/2007. Porém, nos termos das contrarrazões da Fazenda Nacional, esta entende que as transferências de patrimônio ocorreram durante os anos de 2007, 2008 e 2009;
3. que a BERTIN S/A adquiriu da TINTO HOLDING LTDA diversos estabelecimentos, via integralização de acervo líquido em aumento de capital subscrito e integralizado por esta última;
4. a operação de incorporação da BERTIN S/A pela JBS S/A ocorreu em 31/01/2009, cuja aprovação em Assembléia Geral Extraordinária se deu em 29/12/2009. Cuja conclusão do processo de fusão ocorreu em 2011 (fls. 14.697, extraídos de relatório anual 2011 da JBS S/A).

O excerto trazido pela PGFN apenas complementa estas ocorrências. As razões de decidir do outro Colegiado do CARF estão descritas na sequência, e invocam jurisprudência acerca da responsabilidade do sucessor por multa de ofício, concluindo-se que:

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.

Nestes termos, por entender de modo semelhante (ao acima exposto), voto nº sentido de manter a responsabilidade da Recorrente-sucessora quanto ao pagamento da multa de ofício e dos juros de mora ora exigidos.

Como se vê, não houve qualquer discussão acerca da responsabilidade de JBS S/A em razão da operação de “drop down” porque a imputação, naqueles autos, dizia respeito a fatos geradores ocorridos depois daquela operação, e já praticados por Bertin S/A, posteriormente incorporada por JBS S/A. Daí o questionamento, apenas, quanto ao alcance do art. 132 do CTN em relação aos acréscimos de ofício aplicados aos tributos apurados.

Em verdade, a operação de “drop down” repercutiu no paradigma nº 1302-002.090 no âmbito da responsabilidade tributária atribuída a Tinto Holding S/A, nova razão social de Bracol Holding S/A (antiga Bertin Ltda), que foi mantida mediante transcrição de fundamentos da decisão de 1ª instância e da acusação fiscal, concluindo-se que:

O interesse comum da TINTO HOLDING LTDA, resta caracterizado pela ligação umbilical entre suas atividades e a da BERTIN S/A (JBS 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, devendo ser mantido na integralidade o Termo de Sujeição Passiva Solidário lavrado em face da TINTO HOLDING LTDA.

Em agravo, a PGFN reiterou a transcrição acima reproduzida depois da seguinte argumentação:

11. Ora, apesar do mencionado vazio, a evidenciar um erro material, temos que o cotejo analítico das teses divergentes se mostrou satisfatoriamente demonstrado, considerando os seguintes fatos:

a) no parágrafo 8 do Recurso Especial faz-se menção ao que buscava a Fazenda Nacional debater, a saber, o trecho do v. acórdão recorrido que não concordou com a responsabilização da JBS S.A, uma vez que não há como se confundir a questão da operação de drop down entre as empresas Bertin S.A. e Bertin Ltda.;

b) por sua vez, realizando o cotejo analítico, no Recurso Especial de Divergência, foi transcrito expressamente o trecho confrontante do paradigma colacionado, onde invocou-se vários fundamentos no sentido de reconhecer a responsabilidade tributária da JBS S.A, mesmo fazendo análise da operação “drop down” entre as empresas BERTIN, ad litteram:

[...] (*destaques do original*)

Como antes demonstrado, a transcrição em comento não evidencia fundamentos da decisão do paradigma, mas apenas narra fatos como suporte da análise feita na sequência e que dizia respeito, apenas, à responsabilidade da incorporadora JBS S/A pela multa de ofício lançada em razão de tributos devidos por Bertin S/A (sucedida).

No mais, a PGFN referiu a transcrição da ementa do paradigma nº 1302-002.090 que nada diz acerca da interpretação da legislação tributária em torno da operação de “drop down”, sob a ótica de Bertin S/A, que recebeu o patrimônio vertido, ou de sua sucessora (JBS S/A).

Por fim, a PGFN complementou em agravo que:

17. Não bastasse isso, temos que a divergência jurisprudencial invocada no Recurso Especial restou configurada, levando-se em conta que foi indicada a legislação tributária divergente (artigos 124, 132 e 133 do CTN).

18. Ademais, tanto o v. acórdão recorrido, como o paradigma foram proferidos por órgãos julgadores diferentes, sendo que o paradigma apontado não foi reformado.

19. Por fim, ambos os julgados envolvem o mesmo contribuinte, a mesma DRJ, analisando as mesmas operações societárias.

20. Concluindo, *apenas ad Argumentandum tantum*, a **Fazenda Nacional** informa que existe outro julgado do CARF (Acórdão n. 1101-0001.046 (Processo n. 15868.720125/2011-98, doc.), que também firmou entendimento diferente daquele adotado no v. acórdão ora recorrido, envolvendo o mesmo contribuinte e operações.

21. Assim sendo, esse é mais um argumento a justificar uma apreciação do Recurso Especial interposto nestes autos, a fim da CSRF poder pacificar a jurisprudência acerca do tema importante e pouco analisado no CARF.

22. Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial entre o v. acórdão recorrido e o paradigma ora colacionado, passemos a demonstrar as razões pelas quais merece ser REFORMADO o v. acórdão não-unânime ora recorrido.

Contudo, não basta a indicação da “legislação tributária divergente”, dissociada de qualquer demonstração de que esta mesma legislação foi assim interpretada no paradigma. Como visto, o trecho transcrito pela PGFN evidencia, apenas, a interpretação do art. 132 do CTN em face da responsabilidade da sucessora por incorporação, e, caso fosse admissível complementar a demonstração analítica da divergência com o que consta no paradigma nº 1302-002.090 acerca da operação de “drop down”, ter-se-ia apenas a legitimação do art. 124, I do CTN para vincular Bertin Ltda (depois denominada Bracol Holding Ltda e Tinto Holding Ltda) por confusão patrimonial, não se verificando qualquer debate acerca do art. 133 do CTN, já que Bertin S/A era contribuinte, praticante dos fatos geradores, nas operações lá analisadas. Ou seja, a PGFN se equivoca,

inclusive, quando diz que *ambos os julgados envolvem o mesmo contribuinte, a mesma DRJ, analisando as mesmas operações societárias*.

Por fim, apenas tem razão a PGFN quando aponta o Acórdão nº 1101-001.046 como veículo de decisão divergente da adotada no acórdão recorrido. Tratava-se, ali, de créditos tributários apurados em face de Bertin Ltda (já denominada Bracol Holding Ltda), pertinentes ao ano-calendário 2006, e houve imputação de responsabilidade tributária a JBS S/A, como incorporadora de Bertin S/A, favorecida em razão de fatos descritos, precisamente, no presente processo, como descrito no relatório daquele precedente:

De acordo com o relato da autoridade fiscalizadora, em 2007, a empresa Bertin Ltda., por meio de uma operação societária, constituiu a empresa Bertin S/A que foi posteriormente incorporada pela JBS S/A. Desta forma, tendo em vista o art. 132 do CTN, concluiu o auditor fiscal pela responsabilidade tributária solidária da empresa JBS S/A nº tocante aos tributos devidos pela Bertin Ltda. referentes aos fatos gerados anteriores à reestruturação societária.

Vale mencionar que tramita de forma autônoma o processo administrativo digital nº 15868.720080/2011-51, que versa sobre a alteração do CNPJ da empresa JBS S/A (“Representação Fiscal para fins de Alteração Cadastral no CNPJ”). Consta nos autos deste processo a Informação Fiscal (proc. fls. 636 a 708) juntada com o intuito de complementar as informações sobre a responsabilidade solidária da JBS S/A por conta da cisão parcial ocorrida entre a Bertin Ltda. (atual Bracol Holding Ltda.) e Bertin S/A (incorporada pela JBS S/A) para subsidiar decisões administrativas futuras.

E a decisão que lá prevaleceu, por maioria de votos, foi de manutenção da responsabilidade tributária a JBS S/A, apenas que limitada ao patrimônio vertido, nos termos do voto da relatora, ex-Conselheira Nara Cristina Takeda Taga:

Quanto ao mérito no caso da JBS S.A., entendo que não se tratou de transferência de um estabelecimento ou de uma atividade econômica, como quer fazer crer a empresa. Na verdade, houve a efetiva transferência de patrimônio entre empresas pertencentes aos mesmos sócios, tendo sido criada uma operação para esse fim, com o propósito de eximir-se de dívidas tributárias.

Em seus memoriais finais, a Recorrente alega que a operação teria sido feita sob o manto do instituto do “drop down”, pois a “dropped down/cidenda” havia celebrado uma operação de crédito junto ao BNDES, cujo contrato continha uma cláusula de vencimento antecipado no caso de quaisquer alterações societárias. De fato, essa cláusula é bastante comum em contratos dessa natureza e parece-me crível que o referido contrato tenha sido elaborado dessa maneira.

O que não ficou claro para a presente Conselheira foi a causa, a origem e a justificativa primária para que operação de transferência de ativos e passivos – seja qual for a denominação específica que lhe for dada – foi realizada.

Consigno que a Recorrente acostou aos Autos argumentos com o objetivo de conferir/explicar o propósito econômico da referida operação, segundo os quais a operação teria sido realizada como drop down e não como cisão. No entanto, não foi esclarecido, em um primeiro momento, a razão pela qual a operação era necessária originalmente (seja como drop down, seja como cisão).

Relativamente à classificação jurídica da operação societária que se verificou quando da criação da Bertin S/A, quer nos parecer que, efetivamente, trata-se de cisão parcial.

É preciso esclarecer que a cisão pode ser verificada quando uma companhia transfere parcelas do seu patrimônio para outra sociedade criada no procedimento de cisão ou já existente. A cisão parcial opera-se quando a empresa cindida retém parte de seus ativos e responsabilidades e transfere as demais a outra ou a outras sociedades.

Lei 6.404/76

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

A operação denominada *drop down* é uma figura atípica no nosso direito e caracteriza-se pela substituição de elementos patrimoniais (ativos), por participação societária. Alguns doutrinadores pátrios a comparam a um trespasse, contrato de venda de estabelecimento comercial, etc.

Consigno que foi acostado parecer do Emérito Professor Tavares Guerreiro no qual foram adicionados argumentos defendendo que o instituto do *drop down* é diferente da cisão, para fins tributários. Apesar de tais argumentos terem sido aprofundados com destreza, não me alio, data máxima vênica, a eles, conforme explícito a seguir.

No caso em análise, a empresa Bertin Ltda. transferiu não só ativos, mas também passivos à empresa Bertin S/A, como se pode perceber do Laudo constante da Informação Fiscal às fls. 644 e 645. Ademais, verifica-se também que não foram transferidos bens, direitos e obrigações apenas relacionados aos estabelecimentos vertidos, e sim bens, direitos e obrigações desvinculados dos referidos estabelecimentos.

Nota-se que não se trata, portanto, de uma operação semelhante a um trespasse ou a subscrição de capital por bem, como quer a Recorrente JBS S/A, mas sim de uma operação de maior vulto e muito mais complexa.

De fato, o CTN não menciona literalmente nem a cisão, nem o drop down em seu art. 132, como faz com as outras figuras de alteração societária, tal como a transformação, figura que também poderia abarcar o caso em tela:

“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 aplicase 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.”

Ademais, entendo ser possível enquadrar o envolvimento das partes na cisão ora analisada nos dizeres do art. 124, conforme também argumentou o Fisco:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

No caso em análise, a Bertin Ltda. e a Bertin S/A, “cindida e cindenda” respectivamente, possuem interesse comum na operação, na medida em que essa beneficiou as duas de forma direta e específica. Ademais, o Decreto nº 1.598/77, que versa sobre imposto de renda, é explícito ao afirmar que a responsabilidade é solidária nos casos de cisão parcial.

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

§ 1º Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

(...)

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

Desta maneira, entendo que a responsabilidade tributária, nos casos de cisão parcial e/ou transformação, é solidária. Como já se mencionou, em minha opinião, o *drop down* é ainda uma construção doutrinária no Brasil, portanto, não há legislação pátria versando sobre sua natureza jurídica, em sobre a responsabilidade tributária nestes casos.

Ocorre que, considerando sua semelhança com o *trespasse*, muitos a enquadram no art. 133 do CTN, que versa sobre sucessão no caso de aquisição de estabelecimento empresária:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Note-se, no entanto, que não é esse o caso ora apreciado, já que a operação não se enquadra nas figuras mencionadas no caput do artigo acima transcrito (não se trata de sucessão empresarial, mas sim na transferência de ativos e passivos). Visando afastar a responsabilidade solidária decorrente da cisão parcial, a JBS S/A asseverou que a conferência de ativos foi deliberada pela Junta Comercial. Portanto, entendeu que não caberia a alteração cadastral. Como é cediço, a Junta Comercial apenas averba os arranjos societários, não exerce nenhum tipo e controle ou juízo de valor sobre os atos registrados.

De outro lado, porém, considerando a semelhança da operação com a cisão parcial, tem razão a recorrente quando defende a limitação da responsabilidade tributária à parcela do patrimônio vertido. *(destaques do original)*

Todavia, tal decisão não foi trazida como paradigma no recurso especial, e o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, é expresso no seu Anexo II, art. 71, §4º, que *no agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência*. No mesmo sentido é a expressão do §4º do art. 122 do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa