



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720008/2021-13
ACÓRDÃO	1301-007.024 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INOPONIBILIDADE DAS OPERAÇÕES FORMAIS QUANDO DEMONSTRADO QUE AS DESPESAS COM JUROS DE EMPRÉSTIMO INTRAGRUPO SÃO DESNECESSÁRIAS.

O Fisco deve requalificar os fatos quando identifica que os mesmos não correspondem as operações efetivamente ocorridas, ainda que tais operações sejam formalmente válidas e irradiem efeitos a terceiros.

Caracteriza-se conduta abusiva quando se verifica que a celebração de contrato formal de compra e venda de companhia, cumulado com contrato formal de empréstimo dentro do grupo econômico, teve como único resultado que gerou externalidade para terceiros despesa com juros contabilizados pela Recorrente.

A abusividade do conjunto de operações está na absoluta desnecessidade no contrato formal de compra e venda da companhia, que dois dias antes havia sido transferida sem qualquer contraprestação por parte da vendedora, e no contrato de empréstimo celebrado entre a Recorrente e a vendedora/mutante, para obter o mesmo resultado final no desenho organizacional do grupo econômico.

RECÁLCULO DA BASE DE CÁLCULO DO JCP EM RAZÃO DE GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

O pagamento de JCP está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995).

Se o contribuinte não apurou base de cálculo (existência de lucros) para fins de pagamento de JCP em razão de prática dolosa com o objetivo de

reduzir o lucro real e a base de cálculo negativa da CSLL, não pode invocar o reajustamento daquela após ter contra si lançamento de ofício e, principalmente, por ter dado causa ao fato que impediu a correta mensuração da mesma. Tal comportamento contraria a boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017

DESPESAS CRIADAS ARTIFICIALMENTE DENTRO DO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo da CSLL despesas criadas artificialmente dentro de grupo econômico. Aplicam-se a CSLL as mesmas regras de apuração do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ABUSO DE DIREITO. ATO ILÍCITO DOLOSO.

Resta absolutamente claro que o sujeito passivo agiu de forma intencional com objetivo de reduzir o montante do imposto devido quando em curto espaço de tempo (dois dias) o grupo econômico mudou a forma de se auto-organizar, no primeiro movimento via subscrição de capital e no segundo, com a decisão de vender algo que já era seu mediante a celebração casada de contrato de compra e venda e de empréstimo, que teve como único resultado perante terceiros a fabricação artificial de despesa juros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado em lhe negar provimento (i) por unanimidade de votos quanto ao mérito da autuação; e (ii) por voto de qualidade, em relação à multa qualificada, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento para cancelá-la. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º,

IV, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c”, II, do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

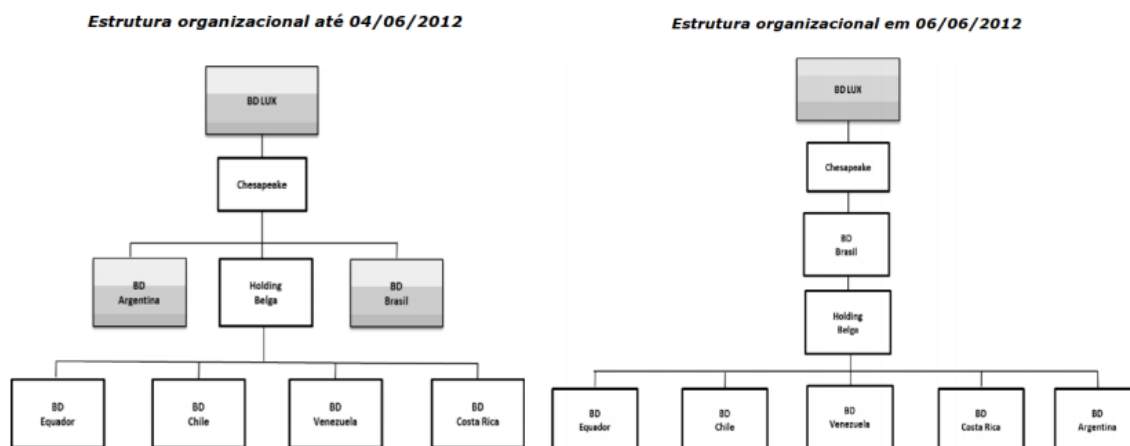
Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra decisão da DRJ06, que, em sessão de 23.09.2021, julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 49.370.678,68, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 17.790.724,32, ano-calendário 2016 e 2017, com imputação de multa qualificada

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 27/73), o sujeito passivo registrou valores expressivos a título de despesas não necessárias, referente a juros com empréstimos de pessoas vinculadas ou situadas em país com tributação favorecida. O referido mútuo, no valor originário de US\$ 375,865,000.00, equivalente na data do empréstimo (30.05.2012) a R\$ 759.247.300,00, foi concedido por empresa ligada, que passou a ser detentora de 100% do capital do contribuinte (Chesapaeke) em 06.06.2012, o referido empréstimo teve prazo de 25 anos, com taxa de juros de 13% a.a.. Ato contínuo, o contribuinte adquire da sua controladora, 80,23% do capital de empresa que já pertencia ao Grupo Stanley Black & Decker, denominada Holding Belga. No mesmo dia em que se deu o empréstimo, o Grupo repassara à Chesapeake o controle da autuada e da Holding Belga. O empréstimo, portanto, deu-se por remessa simbólica de recursos para que a autuada comprasse da Chesapeake a Holding Belga.

2.1. O Grupo Stanley Black & Decker apresentava a seguinte estrutura organizacional:



2.2. Durante as reorganizações societárias intragrupo, em 04.06.2012, a BD Lux transferiu o controle da Holding Belga e da BD Brasil (autuada) para a Chesapeake, que possuía capital de apenas R\$ 46.567,50, sem qualquer contraprestação por parte dessa última. Dois dias após, em 06.06.2012, foi efetuada a transferência da mesma Holding Belga para a BD Brasil, que deveria pagar a Chesapeake o valor de R\$ 759.247.300,00, valor que seria pago via empréstimo obtido junto à vendedora.

2.3. Essa operação intragrupo gerou um aumento artificial de despesas com juros de aproximadamente R\$ 100 milhões por ano.

2.4. Entendeu a autoridade fiscal que o investimento realizado pela BD Brasil (aquisição das ações da Holding Belga) não era necessário à sua atuação, não caracterizando novo investimento ou empreendimento do Grupo Econômico. A reestruturação, perpetrada pelo Grupo SB&D, caracterizou-se, portanto, como um planejamento tributário abusivo, visando exclusivamente à erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante o endividamento ocorrido.

3. Em impugnação (fls. 414/528), o sujeito passivo alegou a reorganização societária teve como propósito consolidar as empresas localizadas na América Latina (Chile, Equador, Costa Rica, Venezuela e Argentina) sob o controle da BD Brasil e, com o fortalecimento do seu patrimônio líquido, aumentar sua capacidade de obter empréstimos junto a instituições financeiras; que não possuía recursos financeiros para adquirir da Holding Belga; em preliminar, alegou nulidade do Auto de Infração em razão de não indicação do dispositivo legal violado e insuficiente descrição da infração; sobre o mérito, fez histórico da reorganização societária do Grupo SB&D; que a fiscalização erra quando olha somente para foto relativa a queda de arrecadação do IRPJ e da CSLL, deixando de ver o filme, que é o aumento de investimento no

Brasil; que houve pagamento de IOF e IRRF em 2012, sobre ganho de capital em relação operação M. Hart, Newell Rubbermaid e Irwin; que tem liberdade para estruturar seus negócios; que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não é uma norma jurídica em branco; que o negócio jurídico realizado pela atuada observa as normas legais sobre obtenção de empréstimos com empresas do mesmo grupo econômico; que a contratação do empréstimo com sua controladora tem nítido propósito negocial; que as despesas são necessárias; que o caso concreto é diverso do Acórdão nº 9101-00287; que foram aplicados critérios do IRPJ para a CSLL ao abrigo do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mas que tais tributos têm bases de cálculo distintas; que é inaplicável a multa qualificada; que não foram deduzidos o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 1.741/1.794). Afastou as preliminares de nulidade do lançamento; quanto ao mérito, que, com base no art. 24 da Lei nº 12.149, de 2010, art. 299 e art. 374 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, entendeu não existir o alegado propósito negocial, fato que suporta a dedutibilidade das despesas; que o empréstimo *não resultou em efetivo fluxo financeiro e não foi utilizado em qualquer operação fora do grupo econômico, não tinha nenhum propósito senão a criação de despesas com juros para tentar reduzir indevidamente a tributação*, que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 24 da Lei nº 12.149, de 2010, não autorizam a dedutibilidade de despesas não necessárias da base de cálculo da CSLL; que assiste razão a então impugnante para deduzir os valores de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL; que restou comprovada situação para qualificação da multa. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE. HIPÓTESES.

Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração e dos lançamentos em geral, fixados no art. 10 do PAF e art. 142 do CTN, respectivamente. Tais situações não ocorreram nos lançamentos contestados.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Caracterizam-se como desnecessárias e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas com juros relativas a empréstimo entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico cuja única finalidade é a redução artificial do lucro.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ABUSO DE DIREITO.

Reveste-se do caráter de planejamento tributário abusivo, em prejuízo à Fazenda Pública, a dedução de juros decorrentes de empréstimos desnecessários, contraídos com as pessoas jurídicas sócias (mutuantes) e deduzidos como despesas do lucro pelo sujeito passivo (mutuário).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver fraude e sonegação, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA RELATIVOS AOS PRÓPRIOS PERÍODOS DE APURAÇÃO. APROVEITAMENTO NO LANÇAMENTO.

Tendo em vista que a autuação trata, simplesmente, de glosa de despesa, a apuração do resultado realizada pelo contribuinte, incluindo o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL declarados nos períodos de apuração analisados, deve ser levada em consideração no lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de juros em relação ao IRPJ.

4.1. Em razão do provimento em relação à compensação de prejuízos, a r. decisão cancelou a seguinte parte da exigência:

AC	IRPJ	Multa 150%	CSLL	Multa 150%
2016	R\$ 24.719.141,45	R\$ 37.078.712,18	R\$ 8.907.530,92	R\$ 13.361.296,38
2017	R\$ 22.977.158,10	R\$ 34.465.737,15	R\$ 8.394.914,57	R\$ 12.592.371,86
	R\$ 47.696.299,55	R\$ 71.544.449,33	R\$ 17.302.445,49	R\$ 25.953.668,24

4.2. Como resultado, permaneceu a exigência, em relação ao principal, de R\$ 1.674.379,13 de IRPJ e de R\$ 488.278,83 de CSLL, relativos ao ano-calendário 2017.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.803/1.891), a Recorrente repisa os argumentos trazidos na impugnação, em especial sobre a legitimidade da dedução de despesas de juros como despesa necessária; que o julgador de primeira instância não tem competência e capacidade gerencial para avaliar a operação de empréstimo, caso tivesse seria empresário; que houve razões

para contrair o empréstimo com sua controladora no exterior em razão dos juros serem menores aos que seriam obtidos no mercado nacional e a dispensa de apresentar garantias; aduz que os Acórdão nº 1201-003.203 e nº 1301-004.133 decidiram em situações análogas favoravelmente à dedutibilidade dos juros; que o Grupo SB&D passou por um processo de reorganização societária mundial, no qual o Brasil tinha participação relevante na América Latina, onde a filial brasileira seria uma holding regional; que o redesenho organizacional proporcional o fortalecimento do seu perfil financeiro, em decorrência do aumento do seu patrimônio, colocando-a em uma posição privilegiada para negociar junto a instituições financeiras; que o Grupo SB&D definiu que as subsidiárias no Chile, Equador, Colômbia, Costa Rica e Venezuela, detidas pela Holding Belga, com sede na Bélgica, bem como a Black & Decker Argentina S.A. (doravante apenas BD Argentina), deveriam ser transferidas e consolidadas sob o controle e gestão da Recorrente; que a Fiscalização erra ao considerar exclusivamente a queda de arrecadação e desconsidera os fatores econômicos ocorridos a partir de 2010; que após o evento societário, a Recorrente passou a desenvolver as funções de holding regional, adquirindo outros empreendimentos (operação M. Hart, Newell Rubbermaid e Irwin); que os recursos obtidos com o empréstimo eram necessários para fazer frente a realização de novos investimentos na América Latina; que observou as regras de subcapitalização e de preços de transferência; que a situação patrimonial da Recorrente não permitia a compra da holding belga, proprietária das demais empresas situadas na América Latina, sem a contratação de um empréstimo; questiona se o empréstimo fosse contrato junto à instituição financeira no Brasil, com taxas de juros significativamente maiores, seria considerado desnecessário; que a Recorrente tem liberdade para estruturar seus negócios e que não é obrigado a escolher forma jurídica que produza maior ônus tributário; que a única preocupação da Fiscalização é a redução do lucro da Recorrente, desconsiderando a estratégia de reorganização do grupo e o papel da Recorrente após esse evento; que o art. 108 do CTN veda a utilização da analogia; que a Receita Federal não identificou lei que dispensasse a Recorrente de adquirir a Holding Belga e, por consequência, as empresas situadas Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador e Venezuela, sem um financiamento dentro do próprio grupo econômico; que o art. 116, parágrafo único, do CTN não é uma norma jurídica em branco a ser aplicada sem critérios; que o volume de tributos economizados e a ausência de propósitos extratributários não podem ser considerados como motivação para o lançamento de ofício; que a desconsideração das operações pela autoridade tributária só é possível quando restar comprovada a ocorrência de

dolo, simulação ou fraude; que é inaplicável ao caso o Acórdão nº 9101-00.287, pois no caso, os recursos financeiros, ainda que simbolicamente, ingressaram no país e depois foram remetidos para o exterior, para a aquisição das demais empresas do Grupo Stanley na América Latina e no paradigma os recursos sequer simbolicamente ingressaram no país e naquela operação houve utilização de empresa veículo no exterior; que foram aplicados critérios do IRPJ para a CSLL ao abrigo do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mas que tais tributos têm bases de cálculo distintas e que o r. Acórdão não enfrentou esse argumento; que o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que estendem disposições relativas ao IRPJ à CSLL, nenhuma se refere a dedução de despesas da base de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 299 do RIR/99, visto que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real e da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda; que é inaplicável a multa qualificada; subsidiariamente, pleiteia que seja efetuada a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de juros sobre capital próprio (JCP) para controlada no exterior (Chesapeake) em razão da consequência da alegação da decisão recorrida, que entendeu que a Recorrente deveria ter feito uma integralização de capital, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 78 da Lei nº 9.430, de 1996. Ao final requer o provimento do Recurso Voluntário e o cancelamento das exigências do IRPJ e da CSLL, subsidiariamente, o cancelamento da exigência da CSLL, a redução da multa de ofício para 75% e o recálculo da base de cálculo com redução do valor que seria pago a título de JCP.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento – Recurso de Ofício

7. A autoridade de primeira instância recorreu de ofício em razão da exoneração de principal e multa de ofício no valor de R\$162.496.862,60, nos termos da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017. A Portaria MF nº 2, de 2023, elevou o limite para interposição do recurso de ofício para R\$ 15 milhões, razão pela qual o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Conhecimento – Recurso Voluntário

8. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 06.10.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.800), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizados em 05.11.2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.802), é tempestivo e, por preencher os demais requisitos processuais, deve ser conhecido.

Mérito – Recurso de Ofício

9. A r. decisão deu provimento à impugnação para permitir a dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores de prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL.

10. A exigência se refere aos anos-calendário 2016 e 2017, todavia, constatou a autoridade julgadora de primeira instância, com base no Livro de Apuração do Lucro Real e no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário (Sapli), de uso interno da RFB, que o sujeito passivo possuía saldos passíveis de dedução da base de cálculo dos referidos tributos, conforme a seguinte tabela:

	2016	2017
Prejuízo fiscal (IRPJ)	-113.889.552,35	-88.997.125,40
Base de cálculo negativa de CSLL	-116.132.377,68	-90.951.691,32

11. No item 4.8 da r. decisão, são discriminados os cálculos de dedução nos anos-calendário de 2016 e 2017, este último com aplicação da trava de compensação de períodos anteriores, fato que resultou no cancelamento da maior parte da exigência:

AC	IRPJ	Multa 150%	CSLL	Multa 150%
2016	R\$ 24.719.141,45	R\$ 37.078.712,18	R\$ 8.907.530,92	R\$ 13.361.296,38
2017	R\$ 22.977.158,10	R\$ 34.465.737,15	R\$ 8.394.914,57	R\$ 12.592.371,86
	R\$ 47.696.299,55	R\$ 71.544.449,33	R\$ 17.302.445,49	R\$ 25.953.668,24

12. Como resultado da dedução, permaneceu a exigência, em relação ao principal, de R\$ 1.674.379,13, de IRPJ, e de R\$ 488.278,83, de CSLL, relativos ao ano-calendário 2017.

13. De fato, o resultado de prejuízo fiscal e saldo negativo da CSLL de um ano-calendário deveria ser deduzido integralmente dos tributos devidos no respectivo período.

Eventual saldo passível de compensação de período anterior, observada a regra da trava de 30%, poderá ser deduzido do tributo devido em período posterior, conforme efetuado em relação ao ano-calendário 2017 (art. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995).

14. Dessa forma, correto o entendimento da r. decisão, razão pela qual deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Mérito – Recurso Voluntário

a) Despesas desnecessárias com juros

15. O lançamento tem como motivação a glosa das despesas com juros oriundos de empréstimo de pessoa vinculada, que, no entendimento da autoridade fiscal, são despesas desnecessárias, destinadas a reduzir artificialmente o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

16. Entendeu a autoridade fiscal que durante os eventos de reorganização societária intragrupo, em 04.06.2012, a BD Lux transferiu o controle da Holding Belga e da BD Brasil (autuada) para a Chesapeake, que possuía capital de apenas R\$ 46.567,50, sem qualquer contraprestação por parte dessa última.

17. Dois dias após, em 06.06.2012, foi efetuada a transferência da mesma Holding Belga (que foi cedida sem contraprestação alguma para Chesapeake) para a BD Brasil, que deveria pagar a Chesapeake o valor de R\$ 759.247.300,00. Para pagar a aquisição da Holding Belga, a Recorrente contraiu empréstimo no mesmo valor junto à vendedora (Chesapeake).

18. Essa segunda operação intragrupo, destinada a aquisição da Holding Belga, que havia sido transferida via subscrição de capital para a Chesapeake, gerou um aumento de despesas com juros de aproximadamente R\$ 100 milhões por ano.

19. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu não existir o alegado propósito comercial, fato que suportaria a dedutibilidade das despesas. Destacou que o empréstimo não resultou em efetivo fluxo financeiro e não foi utilizado em qualquer operação fora do grupo econômico, não tinha nenhum propósito senão a criação de despesas com juros para tentar reduzir indevidamente a tributação.

20. A Recorrente defende a legitimidade das despesas de juros e que o julgador de primeira instância não tem competência e capacidade gerencial para avaliar a operação de empréstimo, caso tivesse, seria empresário.

21. Aduz que houve razões extratributárias para contrair o empréstimo com sua controladora no exterior: (i) juros serem menores aos que seriam obtidos no mercado nacional e a dispensa de apresentar garantias; (ii) reorganização societária do Grupo SB&D, onde a filial brasileira seria uma holding regional, com o fortalecimento do seu patrimônio para futuras negociações junto a instituições financeiras; (iii) que os recursos obtidos eram necessários para fazer frente a aquisição de novos empreendimentos (operação M. Hart, Newell Rubbermaid e Irwin).

22. Sob o aspecto jurídico, aduz que os Acórdãos nº 1201-003.203 e nº 1301-004.133 decidiram em situações análogas favoravelmente à dedutibilidade dos juros; que observou as regras de subcapitalização e de preços de transferência; que tem liberdade para estruturar seus negócios e que não é obrigada a escolher forma jurídica que produza maior ônus tributário; que o art. 108 do CTN veda a utilização da analogia e o art. 116, parágrafo único, do CTN não é uma norma jurídica em branco a ser aplicada sem critérios; que a desconsideração das operações pela autoridade tributária só é possível quando restar comprovada a ocorrência de dolo, simulação ou fraude e que é inaplicável ao caso o Acórdão nº 9101-00.287.

23. O deslinde da questão passa pela análise sob o ponto de vista mais amplo dos que os fatos isoladamente considerados.

24. É fato incontroverso que o Grupo SB&D, de presença relevante em nível mundial, efetuou reestruturação onde a Recorrente passou a exercer o papel de holding regional, tendo sob seu controle e gestão as filiais Argentina, Chile, Equador, Colômbia, Costa Rica e Venezuela. Igualmente, sua liberdade para se auto-organizar e buscar soluções que sejam mais eficientes, inclusive sobre a estratégia de pagar menos tributos.

25. Quando se analisa a operação de empréstimo de forma isolada, tal qual defendida pela Recorrente, não há qualquer ato que a vicie. Pelo contrário, sob a ótica da eficiência, é quase imperativo não concordar com a busca de recursos financeiros intragrupo, a taxas de juros mais baixas que as praticadas no mercado aliada a óbvia desnecessidade de apresentar garantias.

26. Todavia, quando se observa o movimento intragrupo, verifica-se que em 04.06.2012, a Holding Belga e da BD Brasil (Recorrente) foram transferidas para a Chesapeake sem qualquer contraprestação por parte dessa última e, em 06.06.2012, foi efetuada a transferência da mesma Holding Belga para a Recorrente, que deveria pagar a Chesapeake o valor de R\$

759.247.300,00. Para pagar a aquisição da Holding Belga, a Recorrente contraiu empréstimo no mesmo valor junto à vendedora (Chesapeake).

27. A primeira incoerência da operação intragrupo é a transferência de duas companhias sem qualquer contraprestação e dois dias depois a transferência de apenas uma delas pelo valor de R\$ 759 milhões para a Recorrente, que foi obrigada a contrair empréstimo no mesmo valor, gerando despesa com juros de aproximadamente R\$ 100 milhões ao ano.

28. A segunda é de que tais valores jamais transitaram no sistema financeiro, não chegaram à Recorrente e não foram utilizados para adquirir nada que já não pertencesse ao grupo econômico, ou seja, diferentemente do que tinha ocorrido dois dias antes, quando o Grupo SB&D efetuou movimentação de empresas via subscrição de capital, no dia 06.06.2012, o grupo econômico criou um mútuo escritural, cujo única repercussão para terceiros foi o nascimento da despesa com juros.

29. A terceira é de que não corresponde a verdade que tais recursos eram necessários para fazer frente a aquisição de novos empreendimentos (operação M. Hart, Newell Rubbermaid e Irwin), pois os recursos que deram causa à despesa com juros, sequer entraram no caixa da Recorrente, isto é, ainda que a Recorrente, após os eventos societários, tenha aumentado seu patrimônio líquido, os recursos oriundos a partir do empréstimo em causa não foram utilizados para aquisição de novos empreendimentos.

30. Sobre o art. 116, parágrafo único, do CTN, embora o lançamento não tem por fundamento o referido dispositivo, absolutamente correta a afirmação da Recorrente de que não é uma norma jurídica em branco e que não pode ser aplicada sem critérios.

31. Normas antielisivas podem ser gerais ou específicas. São gerais quando se valem de regras ou princípios jurídicos que contenham expressões amplas, flexíveis e indeterminadas (porém determináveis).

32. O art. 116, parágrafo único, do CTN, é uma norma geral antielisiva, como se depreende, da sua denominação. Não se destina, portanto, a dispor de ferramentas para enfrentar condutas evasivas, que já possuem, na lei material critérios específicos de sanção.

33. **A referida norma não se aplica às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei)**, mas estabelece instrumentos para análise de negócios elisivos,

que não padeçam de qualquer vício jurídico, conforme Prof. Marco Aurélio Greco¹. Tal dispositivo, de caráter geral, abre a possibilidade para aferir se esses negócios se subsumem ao princípio da capacidade contributiva, razão pela qual se entende a necessidade de procedimento especial para a análise dessa subsunção.

34. Normas antielisivas específicas se destinam a fechar lacunas do ordenamento, mediante a criação de presunções legais. Exemplos: regras de preços de transferência, regras de disponibilização de lucros no exterior, vedação de compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica incorporada, etc.

35. A importante doutrina desenvolvida pelo Prof. Marco Aurélio Greco, estabelece uma segregação didática sobre três fases para análise do planejamento tributário. Após a edição do Código Civil e dos princípios aplicados ao direito civil, como boa-fé, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça, o referido doutrinador define a presente fase como liberdade relativa. Destaca-se esse novo enfoque de análise:

Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado².

36. Nessa segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Prof. Marco Aurélio Greco, explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil, “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”³.

37. Nessas situações, o ato abusivo sempre será inoponível ao Fisco.

¹ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo. Dialética, 2008, p. 468

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

38. Depois da edição do atual Código Civil em 2002, o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito e a sua existência faz desaparecer um dos requisitos do planejamento tributário, o de estar sustentado em atos lícitos, nesses casos, não se está mais diante de um caso de elisão, mas de evasão.

39. Nessa fase do planejamento tributário, a causa do negócio é fator preponderante, isto é, o negócio deve-se apoiar em situações reais e não exclusivamente fiscais. Se a causa for exclusivamente pagar menos tributos, será abusiva.

(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato⁴.

40. Importante destacar que a requalificação dos atos ou negócios não pode ser efetuada pelo Fisco sob o argumento exclusivo da abusividade, caberá ao Fisco o ônus de provar que a finalidade do negócio foi exclusivamente fiscal para que se justifique a requalificação.

41. Retomando-se ao caso concreto, observa-se que houve uma decisão intragrupo para adquirir algo que já era seu, que dois dias antes foi transferido via subscrição de capital para a empresa vendedora e mutante, onde o único resultado que gerou externalidade para terceiros foi a despesa com juros contabilizados pela Recorrente.

42. Não resta dúvida que a Recorrente e o Grupo SB&D, ao decidirem optar por celebrar um contrato formal de compra e venda da Holding Belga para a Recorrente, que já pertencia ao grupo e que foi objeto de transferência, via subscrição, para a vendedora Chesapeake, isto é, sem qualquer tipo de ônus, dois dias antes, atuou da forma abusiva ao direito de se auto-organizar.

43. A abusividade está na absoluta desnecessidade no contrato formal de compra e venda da Holding Belga e no contrato de empréstimo celebrado entre a Recorrente e a Chesapeake, vendedora e mutante, para obter o resultado final no desenho do grupo econômico.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

O conjunto dessas operações teve o claro propósito de reduzir de forma artificial a base de incidência do imposto de renda e da CSLL.

44. O abuso de direito (art. 187 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil) e as demais patologias de direito tributário, simulação (art. 167 do CC), fraude à lei (art. 166, VI, do CC), abuso de formas jurídicas válidas, falta de motivos legítimos (art. 166, III, do CC) tornam o ato inoponível ao Fisco. No caso do abuso do direito, o Código Civil classifica-o como ato ilícito quando excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé (art. 187 do CC).

45. Não se trata de o Fisco escolher uma outra alternativa mais onerosa onde o contribuinte obtivesse o mesmo resultado final. Trata-se de neutralizar um efeito que o conjunto de negócios, gerou a terceiro, no caso o Fisco.

46. Além do vício do negócio, os propósitos negociais invocados pela Recorrente não se sustentam.

46.1. A necessidade de empréstimo se mostrou absolutamente desnecessária para obter o resultado pretendido, de que a Holding Belga passasse a pertencer à Recorrente, tanto é assim, que dois dias antes essa mesma companhia foi repassada à Chesapeake sem qualquer contrapartida por parte dessa, pelo simples motivo de ser uma operação intragrupo. Houvesse efetuado a mesma operação, sequer haveria empréstimos ou juros decorrentes. Por isso, absolutamente irrelevante a possibilidade de contratação de empréstimos no mercado financeiro, que teriam juros maiores e demandariam garantias.

46.2. A reorganização societária do Grupo SB&D, onde a filial brasileira passou a desempenhar o papel de uma holding regional, com o fortalecimento do seu patrimônio para futuras negociações junto a instituições financeiras aconteceu pela vinculação dos demais negócios sob a gestão e controle da Recorrente, isso é fato. Todavia, a escolha da opção de venda vinculada a empréstimo tem efeito contrário ao de fortalecer o patrimônio líquido da Recorrente, pois os juros lhe causam diminuição.

46.3. Não corresponde a verdade de que os recursos obtidos eram necessários para fazer frente a aquisição de novos empreendimentos (operação M. Hart, Newell Rubbermaid e Irwin). É incontroverso que os recursos do empréstimo, cujos juros foram considerados despesas

desnecessárias, sequer entraram no caixa da Recorrente. As operações seguintes de aquisição dos novos empreendimentos não foram objeto de censura pela autoridade fiscal e, mais do que isso, teriam alguma relevância para dedutibilidade dos juros se de fato os recursos tivessem ingressado e as aquisições fossem de terceiros independentes.

46.4. Em resumo, embora a Recorrente tenha desqualificado o julgador de primeira instância, que na sua ótica não teria competência para analisar a legitimidade da despesa com juros em decorrência do empréstimo intragrupo, pois, caso tivesse, seria empresário, o fato é que não se está questionando a opção inusual, frente ao conjunto de operações efetuadas dois dias antes, mas inoponibilidade de uma despesa arbitrariamente criada dentro dos muros do grupo econômico.

47. Registre-se que requalificação dos fatos, analisados sob a perspectiva da sua consideração econômica, não se confunde com analogia. Analogia é aplicar uma regra a outro caso similar para o qual não há dispositivo expresso. Requalificar é utilizar uma norma existente e aplicável ao fato, que não o foi aplicada em decorrência de um artificialismo em alguns dos elementos de subsunção dos fatos à norma originalmente invocada pelo contribuinte⁵.

48. Sobre os casos tratados nos Acórdão nº 1201-003.203, nº 1301-004.133, que cancelaram as autuações, e nº 9101-00.287, que manteve a exigência, eles diferem da situação do presente caso.

48.1. O Acórdão nº 1201-003.203, considerou que as razões extratributárias justificariam a opção do contribuinte, que envolviam inclusive terceiros que foi materializado a partir da combinação de negócios entre dois grupos econômicos distintos, fato que não ocorre no presente caso.

48.2. O Acórdão nº 1301-004.133 igualmente trata de situação fática distinta, pois houve ingresso efetivo de recursos no país, que foram utilizados para aquisição de participação societária pertencente a terceiros.

48.3. Há, contudo, de se concordar com a Recorrente que a situação fática do Acórdão nº 9101-00.287, embora citada no TVF, é situação que não se amolda ao caso concreto. Naquele

⁵ Martins, Iágaro Jung. In Planejamento Tributário e a Norma Cogente Não Tributária. Caderno de Finanças Públicas nº 12, Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 163/196.

julgado, foram consideradas despesas não necessárias os juros e as variações cambiais em decorrência de empréstimo junto à controladora. A motivação para manutenção do lançamento se deu porque a mutuária dispunha de recursos para integralizar capital e, ao receber os recursos, repassou a terceira empresa, o que demonstrou que o empréstimo não era necessário.

49. O lançamento, de forma correta, diante do fato de nada ter sido adquirido (pois tudo já pertencia ao Grupo SB&D) e dos recursos sequer terem ingressado no caixa da Recorrente, considerou que a fabricação de juros intragrupo é uma despesa, embora registrada na contabilidade, desnecessária a manutenção da fonte produtiva, nos termos do art. 299 do então RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

b) Base de cálculo da CSLL

50. A Recorrente, em caráter subsidiário, entende que a glosa da despesa com juros, por ser considerada desnecessária, nos termos do art. 299 do RIR/99, não poderia reduzir a base de cálculo da CSLL.

51. Entende que tais tributos têm bases de cálculo distintas e que o r. Acórdão não enfrentou esse argumento. No seu entender, o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que estendem disposições relativas ao IRPJ à CSLL, não se refere a dedução de despesas da base de cálculo do IRPJ, visto que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real e da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda.

52. O lançamento versa sobre indedutibilidade de despesas desnecessárias. Em relação a não possibilidade de tais parcelas influenciarem o lucro ou o resultado do exercício, este último

em relação à base de cálculo da CSLL, destaca-se excerto do Acórdão nº 9101-002.301, sessão 06.04.2016, do i. Relator André Mendes Moura, em que explicita que a lei não recepção situação criada artificialmente para fins de redução da base de cálculo da contribuição:

Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de despesa de amortização, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

[...]

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99..

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Trata-se de operações especificamente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes. (g.n.)

53. Com relação à apuração da CSLL, o assunto não demanda maiores digressões argumentativas, visto que há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ.

54. O *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

55. Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

56. Por fim, sobre a aplicação das mesmas normas de apuração do IRPJ à CSLL, ainda que versando sobre o cômputo de receitas, a correlação de íntima entre os dois tributos foi objeto de análise pelo CARF, Acórdão nº 1202-00.461, com posição unânime contra a tese da Recorrente, cuja ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DA HORA DA LAVRATURA. NULIDADE. DESCABIMENTO.

A omissão da hora da lavratura, no corpo do auto de infração, não acarreta a nulidade do lançamento.

RECEBIMENTOS. DESDOBRAMENTO E RESGATE DE AÇÕES. DIVIDENDOS. DESCARACTERIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INCLUSÃO.

Não possuem a característica de dividendos, os recebimentos percebidos pela investidora relativos ao desdobramento e resgate de ações com a utilização de lastro proveniente da Reserva Especial de Ágio, registrada como Reserva de Capital no Patrimônio Líquido da investida. Os rendimentos assim recebidos devem fazer parte do resultado do exercício apurado segundo a legislação comercial, base de cálculo da CSLL, aplicando-se à essa contribuição as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ.

RECURSO EX-OFFÍCIO. ERRO MATERIAL.

Nega-se provimento ao recurso interposto pela autoridade julgadora “a quo”, quando a decisão recorrida identificou, corretamente, a ocorrência de erro material na apuração da base de cálculo da CSLL.

57. Destaca-se sobre o tema o seguinte excerto do i. Conselheiro Relator, Carlos Alberto Donassolo:

De acordo com a leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que na determinação do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL, deverão ser incluídas toda espécie de receitas ou rendimentos ganhos no período, sendo admissível apenas os ajustes permitidos na legislação que rege a matéria, em especial adições e exclusões a que se refere a alínea “c”, § 1º, art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 e alterações.

E os recebimentos a título de “Demais Rendimentos” relativos ao “Desdobramento e Resgate de Ações”, com a utilização de lastro proveniente da “Reserva Especial de Ágio” registrada no patrimônio líquido da COELCE (investida) não fazem parte das exclusões/ajustes permitidos, nem tem a característica de dividendos, como já abordado neste voto, o que me leva a concluir que ditos rendimentos devem compor o resultado do exercício da pessoa jurídica, base de cálculo da CSLL.

Assim, entendo que existe previsão legal para considerar na base de cálculo da CSLL os recebimentos denominados “Demais Rendimentos” percebidos pela autuada, os quais devem ser registrados segundo a legislação comercial/fiscal acima descrita.

Aliás, o acórdão recorrido, em seu voto condutor, também abordou muito bem essa questão, conforme transcrição que segue (fls. 180): “como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido - ou o resultado contábil do período de apuração - toma-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas. A jurisprudência deste tribunal administrativo também já decidiu nesse mesmo sentido, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 101-94541, do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 14/04/2004, cuja parte da ementa se transcreve:

CSLL – AJUSTES À BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado do exercício, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação de regência à época dos fatos geradores.

Ainda, confirmando tal entendimento, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ, conforme transcrição dispositivo abaixo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Dessa forma, conclui-se que por força dos dispositivos legais mencionados, devem também compor a base de cálculo da CSLL os recebimentos a título de “Demais Rendimentos” percebidos pela pessoa jurídica autuada.

58. Dessa forma, correta a exigência fiscal de adição do valor excluído a título de despesas consideradas desnecessárias para a atividade da Recorrente.

c) Multa qualificada

59. A Recorrente entende que é inaplicável a multa qualificada e que demonstrou em sua impugnação que não houve qualquer tipo de abuso de direito. Aduz que os fatos estavam declarados em sua declaração e as operações foram reportadas aos órgãos competentes.

60. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que houve fraude e sonegação com objetivo de criar um subterfúgio para geração de juros e reduzir, de forma indevida, a base de cálculo de tributos.

61. A situação da qualificação ou não da multa nos casos de planejamento tributário não possuem uma regra geral de aplicação, depende sobremaneira do sopesamento dos fatos no caso concreto.

62. O contribuinte, de fato, registrou as operações, que foram facilmente identificadas pela Fiscalização.

63. Todavia, diferentemente do afirmado pela Recorrente, restou comprovada a conduta abusiva em fabricar despesas com juros decorrentes de empréstimo que sequer entrou em seu caixa, destinado a comprar algo que pertencia ao Grupo SB&D. Tal fato foi abordado anteriormente nesse voto, onde se ficou evidenciado a prática de ato ilícito (art. 187 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil).

64. O art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, disciplina hipótese de qualificação da multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

65. Por sua vez, os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, tratam, respectivamente de sonegação, fraude e conluio. Vide a redação dos referidos dispositivos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude é toda ação** ou omissão **dolosa tendente** a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou **modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido** a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (g.n.)

66. Resta absolutamente claro que o sujeito passivo agiu de forma intencional com objetivo de reduzir o montante do imposto devido.

67. O dolo resta evidente quando em curto espaço de tempo (dois dias) o Grupo SB&D mudou a forma de se auto-organizar, no primeiro movimento via subscrição de capital e no segundo, com a decisão de vender algo que já era seu mediante a celebração casada de contrato

de compra e venda e de empréstimo, que teve como único resultado perante terceiros a fabricação artificial de juros.

68. Não se trata de simples conduta omissiva ou erro, que resultaria na sanção de menor grau, pela aplicação da multa de ofício de 75%. Houve uma sequência de passos encadeados entre si, incoerentes com o que havia sido praticado dois dias antes, destinados a reduzir de forma substancial a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

69. Por essa razão, deve ser mantida a multa qualificada.

d) Recomposição da base de cálculo para fins de JCP

70. Subsidiariamente, pleiteia a Recorrente que seja efetuada a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de juros sobre capital próprio (JCP) para controlada no exterior (Chesapeake) em razão da consequência da alegação da decisão recorrida, que entendeu que a Recorrente deveria ter feito uma integralização de capital, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 78 da Lei nº 9.430, de 1996.

71. O pagamento de JCP está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995).

72. O contribuinte não apurou base de cálculo (existência de lucros) para fins de pagamento de JCP, pelo contrário, adotou medidas intencionais para reduzir o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

73. Como referido em recente julgamento proferido por essa Turma, em sessão de 11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, não há como prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte para que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

73.1. Naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada. No caso concreto, o contribuinte optou por criar despesa artificial para, depois de identificado, requerer que essas despesas não fossem consideradas para fins de sensibilizar eventual base de cálculo do JCP.

73.2. Destaco trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade *exatamente em função da consideração dessa opção* pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.⁶

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.⁷ Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

74. Por essa razão, nega-se o pleito de reajuste de base de cálculo para excluir as despesas anteriormente registradas pelo sujeito passivo e que foram objeto de glosa pela Fiscalização para fins de gerar base de cálculo ampliada dos JCP.

Conclusão

75. Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos Recursos De Ofício e Voluntário. O percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%, nos termos do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c”, II, do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

⁶ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

⁷ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.